

JOSÉ CARLOS MARION

CONTABILIDADE RURAL

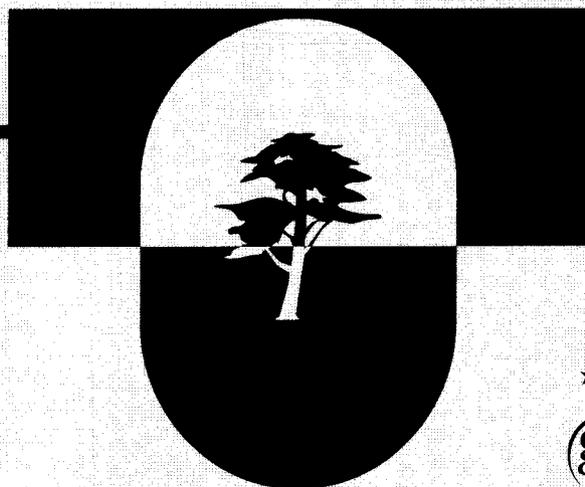
CONTABILIDADE AGRÍCOLA

CONTABILIDADE DA PECUÁRIA

IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA

14ª EDIÇÃO

INCLUI “ATIVOS BIOLÓGICOS” E PRODUTO AGRÍCOLA

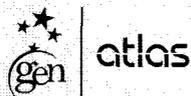


atlas

José Carlos Marion

é mestre, doutor e livre-docente em Contabilidade pela FEA-USP.

É professor e pesquisador do Mestrado em Contabilidade na PUC-SP e *visiting professor* na Florida Christian University, Orlando, Flórida, EUA. Autor de 29 livros na área contábil, a maioria deles publicada pelo GEN | Atlas.



www.grupogen.com.br

CONTABILIDADE RURAL



O GEN | Grupo Editorial Nacional – maior plataforma editorial brasileira no segmento científico, técnico e profissional – publica conteúdos nas áreas de ciências sociais aplicadas, exatas, humanas, jurídicas e da saúde, além de prover serviços direcionados à educação continuada e à preparação para concursos.

As editoras que integram o GEN, das mais respeitadas no mercado editorial, construíram catálogos inigualáveis, com obras decisivas para a formação acadêmica e o aperfeiçoamento de várias gerações de profissionais e estudantes, tendo se tornado sinônimo de qualidade e seriedade.

A missão do GEN e dos núcleos de conteúdo que o compõem é prover a melhor informação científica e distribuí-la de maneira flexível e conveniente, a preços justos, gerando benefícios e servindo a autores, docentes, livreiros, funcionários, colaboradores e acionistas.

Nosso comportamento ético incondicional e nossa responsabilidade social e ambiental são reforçados pela natureza educacional de nossa atividade e dão sustentabilidade ao crescimento contínuo e à rentabilidade do grupo.

JOSÉ CARLOS MARION

CONTABILIDADE RURAL

Contabilidade agrícola
Contabilidade da pecuária

14ª Edição

Ativos Biológicos e Produto Agrícola



O autor e a editora empenharam-se para citar adequadamente e dar o devido crédito a todos os detentores dos direitos autorais de qualquer material utilizado neste livro, dispondo-se a possíveis acertos caso, inadvertidamente, a identificação de algum deles tenha sido omitida.

Não é responsabilidade da editora nem do autor a ocorrência de eventuais perdas ou danos a pessoas ou bens que tenham origem no uso desta publicação.

Apesar dos melhores esforços do autor, do editor e dos revisores, é inevitável que surjam erros no texto. Assim, são bem-vindas as comunicações de usuários sobre correções ou sugestões referentes ao conteúdo ou ao nível pedagógico que auxiliem o aprimoramento de edições futuras. Os comentários dos leitores podem ser encaminhados à **Editora Atlas Ltda.** pelo e-mail editorialcsa@grupogen.com.br.

Direitos exclusivos para a língua portuguesa

Copyright © 1985 by

Editora Atlas Ltda.

Uma editora integrante do GEN | Grupo Editorial Nacional

Reservados todos os direitos. É proibida a duplicação ou reprodução deste volume, no todo ou em parte, sob quaisquer formas ou por quaisquer meios (eletrônico, mecânico, gravação, fotocópia, distribuição na internet ou outros), sem permissão expressa da editora.

Rua Conselheiro Nébias, 1384
Campos Elísios, São Paulo, SP – CEP 01203-904
Tels.: 21-3543-0770/11-5080-0770
editorialcsa@grupogen.com.br
www.grupogen.com.br

Designer de capa: Roberto de Castro Polisel

Editoração Eletrônica: Lino-Jato Editoração Gráfica

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP) (CÂMARA BRASILEIRA DO LIVRO, SP, BRASIL)

Marion, José Carlos

Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária / José Carlos Marion. – 14. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

Bibliografia

ISBN 978-85-224-8761-5

1. Contabilidade agrícola 2. Pecuária – Contabilidade I. Título.

94-0770

CDD-657.863

Índices para catálogo sistemático:

1. Agricultura : Contabilidade 657.863
2. Contabilidade agrícola 657.863
3. Contabilidade rural 657.863
4. Pecuária : Contabilidade 657.863

*“Bem-aventurados os que lavam suas vestes no sangue do Cordeiro,
para terem parte na **Árvore da Vida** e entrarem na cidade pelas portas.”
(Jesus Cristo, em João, Apocalipse, 22,14)*

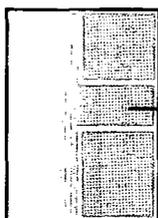
Material Suplementar

Este livro conta com o seguinte material suplementar:

- Manual do Mestre em (.pdf) (restrito a docentes).

O acesso ao material suplementar é gratuito. Basta que o leitor se cadastre em nosso *site* (www.grupogen.com.br), faça seu *login* e clique em Ambiente de Aprendizagem, no menu superior do lado direito.

É rápido e fácil. Caso tenha dificuldade de acesso, entre em contato conosco (sac@grupogen.com.br).



Sumário

Prefácio à décima terceira edição, xv

Prefácio à primeira edição, xvii

1 Atividade rural – conceitos básicos, 1

- 1 Empresas rurais, 2
 - 1.1 Atividade agrícola, 2
 - 1.2 Atividade zootécnica (criação de animais), 2
 - 1.3 Atividade agroindustrial, 3
- 2 Contabilidade rural, 3
- 3 Ano Agrícola × Exercício Social, 4
 - 3.1 Regra geral, 4
 - 3.2 Atividade agrícola, 4
 - 3.3 Produtos agrícolas com colheitas em períodos diferentes, 5
 - 3.4 Atividade pecuária, 6
 - 3.5 Exercício social e imposto de renda, 6
- 4 Forma jurídica de exploração na agropecuária, 7
 - 4.1 Pessoa física × pessoa jurídica, 7
 - 4.2 Atividade rural no Código Civil, 7
 - 4.3 Associação na exploração da atividade agropecuária (aspectos econômicos e não jurídicos), 8
 - 4.3.1 Investidor agropecuário com a propriedade da terra, 9
 - 4.3.2 Parceria, 9
 - 4.3.3 Arrendamento, 9
 - 4.3.4 Comodato, 9

- 4.3.5 Condomínio, 10
- 4.4 Ativos biológicos e produto agrícola, 10
 - 4.4.1 Normas contábeis, 10
 - 4.4.2 Objetivo, 10
 - 4.4.3 Alcance, 10
 - 4.4.4 Algumas definições no CPC 29, 11
 - 4.4.5 Exemplos de ativos biológicos no CPC 29, 11
 - 4.4.6 Mensuração do ativo biológico conforme o CPC 29, 12
- Testes*, 12
- Exercícios*, 14

2 Fluxo contábil na atividade agrícola, 16

- 1 Culturas temporárias, 17
 - 1.1 Custo × despesa, 17
 - 1.2 Colheita, 17
 - 1.3 Custo de armazenamento, 18
- 2 Culturas permanentes, 18
 - 2.1 Colheita ou produção (da cultura permanente), 20
- 3 Alguns comentários sobre cultura permanente, 22
 - 3.1 Custos indiretos, 22
 - 3.2 Início da depreciação, 24
 - 3.3 Perdas extraordinárias (involuntárias), 24
 - 3.4 Aumento da vida útil, 24
 - 3.5 Contabilização das despesas financeiras, 24
 - 3.6 Classificação dos encargos financeiros, 25
 - 3.7 Divulgação adicional para ativo biológico cujo valor justo não pode ser mensurado de forma confiável (conforme o CPC 29), 26
- Testes*, 27
- Exercícios*, 29

3 Ativos biológicos, 33

- 1 Introdução, 33
- 2 Métodos de avaliação do ativo, 33
- 3 Cultura temporária considerando o valor justo, 34
 - 3.1 Exemplo estimando valor justo dos ativos biológicos de uma cultura temporária quando há mercado ativo, 38
- 4 Culturas permanentes a valor justo, 40
 - 4.1 Culturas permanentes e outros ativos de longo prazo de maturação, 41
 - 4.1.1 Fluxo de caixa descontado, 41
 - 4.1.2 Exemplo de fluxo de caixa, 42

- 4.1.3 Contabilização do ativo biológico, 44
- 4.1.4 Aspectos tributários, 44
- 4.2 Estimando valor justo dos ativos biológicos de uma cultura permanente quando não há mercado ativo, 46

Testes, 49

Exercícios, 51

4 Depreciação na agropecuária, 55

- 1 Conceitos conforme a teoria da contabilidade, 56
- 2 Entendimento fiscal (na agropecuária), 56
- 3 Casos de depreciação, 57
 - 3.1 Cultura agrícola (Ativos Biológicos), 57
 - 3.2 Implementos agrícolas (tratores, máquinas...), 58
 - 3.2.1 Mão de obra não produtiva, 60
 - 3.3 Pecuária (Ativos Biológicos), 61
- 4 Casos de exaustão, 62
 - 4.1 Florestas e espécies vegetais de menor porte (Ativos Biológicos), 62
 - 4.2 Cana-de-açúcar (Ativo Biológico), 63
 - 4.3 Pastagens, 64
- 5 Amortização, 66
- 6 Taxas de depreciação, 66
 - 6.1 Recuperação do Ativo (*Impairment Test*), 69

Testes, 70

Exercícios, 71

5 Planificação contábil na atividade agrícola, 74

- 1 Objetivos, 75
- 2 Resumo dos principais itens que compõem o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício de uma empresa industrial, 76
- 3 Adequação de alguns itens para empresas agrícolas, 77
 - 3.1 Estoques, 77
 - 3.2 Imobilizado, 79
- 4 Operacionalização do plano de contas, 80
 - 4.1 Apuração do custo – inventário periódico, 81
 - 4.2 Apuração do custo – inventário permanente, 85
- 5 Sistema Auxiliar de Contas, 86

Testes, 89

Exercícios, 91

6 Contabilidade da pecuária – introdução, 93

- 1 Introdução, 94
 - 2 Tipos de atividade pecuária, 94
 - 3 Classificação do gado no balanço patrimonial, 95
 - 3.1 Gado bovino, 95
 - 3.2 Classificação segundo o Fisco, 95
 - 3.3 Classificação do gado para corte e para reprodução (Ativos Biológicos), 96
 - 4 Curto e longo prazos na pecuária, 96
 - 5 Plano de contas, 97
 - 5.1 Balanço patrimonial, 97
 - 5.2 Demonstração do resultado do exercício, 100
 - 6 Sistema auxiliar de conta, 100
 - 6.1 Custo de produção, 101
 - 6.2 Outros gastos – fazenda, 101
 - 7 Variação patrimonial líquida (Ajustes a Valor Justo), 102
 - 7.1 Nas empresas em geral, 102
 - 7.2 Na pecuária, 103
 - 7.3 Variação patrimonial líquida, 103
 - 7.4 Superveniências ativas × insubsistências ativas, 103
 - 8 Método de custo × método a valor de mercado (valor justo), 104
 - 8.1 Método de custo, 104
 - 8.2 Método a valor de mercado, 105
 - 9 Nascimento do bezerro, 107
 - 9.1 Método do valor de mercado, 107
 - 9.2 Métodos de custo, 108
- Testes*, 109
- Exercícios*, 110

7 Contabilidade da pecuária – contabilização pelo método de custo, 113

- 1 Conceito, 114
 - 2 Técnica para utilização do custo histórico na pecuária (Ativos Biológicos), 114
 - 3 Dados para o exemplo (custo histórico), 115
 - 3.1 Durante o ano X1, 116
 - 3.2 Durante o ano X2, 118
 - 3.3 Durante o ano X3, 121
 - 3.4 Durante o ano X4, 124
 - 3.5 Apuração do resultado bruto, 129
- Testes*, 130
- Exercícios*, 131

8 Custos na pecuária, 137

- 1 Críticas ao custo histórico utilizado na pecuária, 138
- 2 Exceções ao custo histórico aceitas, 139
- 3 Uma proposição de contabilidade na pecuária, 139
- 4 Uma proposição de contabilidade de custos na pecuária, 141
 - 4.1 Necessidade de custo, 141
 - 4.2 Custos extracontábeis, 141
 - 4.3 Custos extracontábeis com correção monetária dos estoques, 141
 - 4.4 Exemplo de custo corrigido, 142

Testes, 147

Exercícios, 149

9 Contabilidade da pecuária – método de avaliação pelo preço de mercado (valor justo), 152

- 1 Princípio da realização da receita e da confrontação da despesa, 153
 - 1.1 Receita realizada antes da venda, 153
- 2 Reconhecimento da receita na pecuária, 154
 - 2.1 Ciclo operacional, 154
 - 2.2 Crescimento natural, 155
 - 2.3 Avaliação de mercado objetiva e estável, 155
 - 2.4 Avaliação do bezerro, 156
- 3 Reconhecimento da receita na pecuária e repercussão na distribuição de dividendos e no imposto de renda, 156
 - 3.1 Dividendos, 157
 - 3.2 Imposto de renda, 157
- 4 Momento da avaliação, 158
 - 4.1 Nascimento planejados, 158
 - 4.2 Avaliação na mudança de categoria (anual), 158
 - 4.3 Avaliação na mudança de categoria (semestral), 159
 - 4.4 Avaliação na mudança de categoria e no encerramento do balanço, 159
 - 4.5 Avaliação no encerramento do balanço, 159
- 5 Confrontação da despesa, 160
 - 5.1 Provisionamento das despesas de distribuição, 160
- 6 Exemplo de contabilidade na pecuária através do estoque avaliado a preço de mercado, 160
 - 6.1 Ano X1, 161
 - 6.2 Ano X2, 161
 - 6.3 Ano X3, 163
- 7 Exemplo de Contabilização de Ativos Biológicos conforme o CPC 29, 165

7.1 Exemplo 1, 165

7.2 Exemplo 2 – Mudança física e mudança de preço, 168

Testes, 169

Exercícios, 171

10 Cálculo do custo do bezerro, 174

1 Introdução, 175

2 Custo médio do rebanho, 176

3 Custo médio dos reprodutores, 178

4 Custo específico, 180

5 Custo corrigido considerando os bezerros a nascer, 181

Testes, 185

Exercícios, 187

11 Imposto de renda – agropecuária, 189

1 Microempresas e empresas de pequeno porte, 190

2 Pessoa jurídica – imposto de renda da agropecuária, 191

2.1 Incentivos fiscais, 192

2.2 Resultado operacional, 194

2.3 Determinação do lucro real da pessoa jurídica que explora atividade rural, 195

2.3.1 Compensação de prejuízos fiscais, 198

2.3.1.1 Pessoa jurídica com atividade exclusivamente rural, 198

2.3.1.2 Pessoa jurídica que explorar outras atividades além da rural, 198

2.4 Lucros presumido e arbitrado, 200

2.5 Outros tributos, 200

3 Pessoa Física, 201

3.1 Quem se beneficia, 201

3.2 Como calcular o resultado na exploração rural, 201

3.3 Tributação simplificada e parceria, 203

3.4 Prejuízos, 204

3.5 Outras considerações, 204

4 Avaliação de estoques, 204

5 Despesas/custos com culturas agrícolas, 206

5.1 Culturas temporárias, 206

5.2 Culturas permanentes, 206

Testes, 206

Exercícios, 210

12 O fluxo de caixa no setor rural, 213

1 Contabilidade à base do caixa (método de caixa) nos EUA, 214

1.1 Regime de competência *versus* caixa, 215

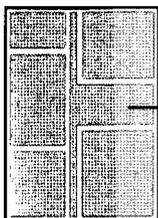
- 2 Demonstração dos fluxos de caixa e sua importância na agropecuária quando integrada com o fluxo econômico, 216
 - 3 Estrutura da demonstração dos fluxos de caixa, 216
 - 3.1 Método direto, 217
 - 3.2 Método indireto, 218
 - 4 Análise do fluxo de caixa em negócios rurais, 220
 - 4.1 Um exemplo de análise da parte operacional da demonstração dos fluxos de caixa, 222
- Referências bibliográficas, 224*
- Testes, 224*
- Exercícios, 226*

Apêndice

Plano de Contas Completo para uma Empresa Agropecuária, 228

- 1 Apresentação e objetivos do sistema, 228
 - 1.1 Relatórios, 228
 - 1.2 Estoques, 229
 - 1.3 Abrangência do plano de contas, 229
 - 1.4 Não abrangência do plano de contas, 229
 - 1.5 Flexibilidade do plano de contas, 230
 - 1.6 Fins gerenciais e indicadores financeiros, 232
 - 1.7 Avaliação dos estoques, 232
 - 1.8 Apuração de custos, 233
 - 1.9 Fazenda × Escritório, 233
- 2 Plano de contas, 234

Bibliografia, 273



Prefácio à Décima Terceira Edição

Ultimamente, temos realizado diversas atualizações deste livro.

Na décima primeira edição, atualizamos conforme a Lei nº 11.941/09.

Na décima edição, focamos a Lei nº 11.638/07, que veio modernizar a contabilidade no Brasil, dando um cunho internacional.

Na oitava edição, enfatizamos o novo Código Civil (Lei nº 10.406 de 10-1-2002), que alterou substancialmente a parte legal das atividades rurais.

Na sétima edição, introduzimos a Demonstração dos Fluxos de Caixa, relatório este que passaria a ser obrigatório a partir de 2008 através da Lei nº 11.638/07.

Agora, na 13ª edição, incluímos a principal novidade de todas as alterações na Contabilidade Rural, que é o CPC 29, que corresponde ao IAS 41, ou seja, Ativos Biológicos e Produto Agrícola.

Com isso, o livro sofreu alterações relevantes. Por exemplo, excluímos o Capítulo 3 (Novos Projetos) e introduzimos um novo Capítulo 3 sobre Ativos Biológicos.

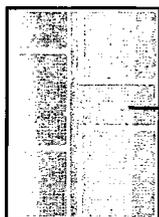
A parte introdutória dos Ativos Biológicos já consta no Capítulo 1 do livro.

Contamos com a ajuda preciosa de dois mestres em Contabilidade pela PUC-SP, que são pesquisadores em Ativos Biológicos: Douglas Ribeiro e Mauro Quirino.

Por ser um assunto novo, percebemos que a classe contábil no Brasil ainda não o assimilou completamente. Dessa forma, reconhecemos que nesta edição ainda não exploramos Ativos Biológicos plenamente. Daí, o nosso desejo intenso em receber contribuição dos nossos leitores.

O Autor





Prefácio à Primeira Edição

Os livros de contabilidade rural

Embora haja no Brasil alguns livros de Contabilidade Agropecuária, Contabilidade Agrária, Contabilidade Agrícola e Contabilidade Rural de excelente qualidade, nota-se que as matérias expostas nesses livros distanciam do conteúdo programático de um curso de Contabilidade Agropecuária ou Contabilidade Rural.

A razão por que tal fato acontece é muito simples: por um lado, há preocupação notória dos autores com as peculiaridades do setor agropecuário, estendendo-se em conceitos que abrangem desde economia agrária, legislação agrária, financiamentos, características de mão de obra... até conceitos técnicos de agronomia ou veterinária, deixando de enfatizar a Contabilidade Agrária, que é o objetivo maior do curso.

Por outro lado, esses mesmos autores preocupam-se demasiadamente em fornecer detalhes sobre o processo contábil de determinada atividade agrícola ou determinada criação, em vez de apresentar um raciocínio contábil próprio para a agropecuária, que permita contabilizar qualquer tipo de cultura ou criação, já que o universo é excessivamente amplo para se esgotar caso por caso.

O presente livro

Os argumentos apresentados não invalidam nem depreciam os livros existentes na área, pois, como já foi dito, são de excelente qualidade para as finalidades propostas.

Pretendemos, com este livro, preencher uma lacuna bibliográfica da Contabilidade no Brasil, concentrando o conteúdo programático na contabilidade e

legislação aplicada à Contabilidade (sem preâmbulos) para um curso de Contabilidade Rural.

Os cursos de Contabilidade Rural, normalmente ministrados semestralmente (quando anual, a carga horária é pequena), devem proporcionar aos estudantes de Ciências Contábeis uma aprendizagem suficiente para, pelo menos, se iniciarem na área sem grandes dificuldades.

Não se pretende, por um lado, em tão pouco tempo, num curso de Contabilidade Rural, esgotar o assunto. Também, por outro lado, não se pode aceitar uma abordagem genérica da Atividade Rural (economia, direito, legislação, apanhados técnicos...), sem dar tónica aos fluxos contábeis.

Daí a preocupação em apresentar um conteúdo prático e objetivo, deixando por conta do estudante a decisão de se aprofundar, se julgar necessário, nas peculiaridades econômicas e jurídicas da atividade rural, por meio de outras literaturas.

Conteúdo do livro

Basicamente, o livro é dividido em cinco partes distintas:

- Contabilidade Agrícola (Capítulos 1 a 5);
- Contabilidade da Pecuária (Capítulos 6 a 10);
- Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (Capítulo 11);
- O Fluxo de Caixa no Setor Rural (Capítulo 12);
- Plano de Contas na Agropecuária (Apêndice).

Após rápida e despreziosa introdução sobre conceitos de atividade e Contabilidade Rural, passa diretamente para a Contabilidade Agrícola; destacam-se as diferenças básicas na contabilização das culturas temporária e permanente, e apresenta-se uma abordagem, ainda que superficial, de novas culturas permanentes em empresas novas e em empresas com outras culturas em andamento. Aborda-se também o tratamento contábil que deve ser dado ao desmatamento, destocamento, e a outros cuidados ao solo para o cultivo.

O Capítulo 4, talvez um dos mais importantes, trata da depreciação na Agropecuária, assunto que, embora fundamental, é pouco tratado na bibliografia da área rural.

Encerrando a parte agrícola, introduz-se um pequeno plano de contas para as empresas agrícolas, bem como são feitos comentários sobre o funcionamento das principais contas (Capítulo 5).

O Capítulo 6 introduz a Contabilidade da Pecuária. No início apresenta-se uma noção geral dos métodos de contabilização e, em seguida, um plano de contas na Contabilidade da Pecuária.

Nos Capítulos 7, 8, 9 e 10 apresenta-se o Capítulo 6 pormenorizadamente: Contabilidade da Pecuária – método de custo, custo na Pecuária e método do valor de mercado.

Faz-se ainda uma abordagem prática do Imposto de Renda aplicado à atividade rural (Capítulo 11). E por fim tratamos a Demonstração dos Fluxos de Caixa.

No Apêndice apresenta-se um Plano de Contas para a Agropecuária, voltado para uso em microcomputador.

Pesquisas na Agropecuária

Em 1980 tivemos de optar por um tema para nossa dissertação de mestrado.

Na oportunidade observávamos que profissionais contábeis, técnicos, e mesmo empresários, procuravam o Departamento de Contabilidade e Atuária e a biblioteca da Faculdade de Economia e Administração da USP em busca de subsídios para a Contabilidade dirigida à Agropecuária. Em nada podíamos ajudar essas pessoas, porquanto nada tínhamos para oferecer.

Inconformados com essa situação, tomamos a ousada decisão de dirigir nossa pesquisa para a Agropecuária, no sentido de desenvolver uma dissertação que não ficasse adormecida nas prateleiras de nossa biblioteca, mas que fosse útil como base de consulta à comunidade empresarial e a profissionais contábeis atuantes na Agropecuária.

Nosso plano, bastante ambicioso para a época, era composto de três fases distintas:

- primeira fase: dissertação de mestrado – Contabilidade da Pecuária;
- segunda fase: livro didático – Contabilidade Rural;
- terceira fase: tese de livre-docência – Contabilidade de Reflorestamento.

Ao iniciarmos a primeira parte da pesquisa, um desânimo muito grande conviveu conosco por algum tempo. A bibliografia nacional, quase inexistente, era inadequada para esse tipo de trabalho (veja a introdução desse prefácio); a bibliografia estrangeira é inadaptável à nossa realidade (imagine o ciclo operacional de um rebanho bovino americano confinado ou uma criação intensiva na Argentina, que não ultrapassa dois anos, em confronto com nossa criação extensiva que, normalmente, ultrapassa quatro anos; ou imagine a mão de obra organizada e valorizada na Grã-Bretanha em comparação com nosso “boia-fria”, e assim sucessivamente).

Na pesquisa de campo, na qual pudemos visitar muitas fazendas, graças aos recursos fornecidos pela FAPESP, nada obtivemos de concreto. Os poucos dados que se detectavam eram fechados a “sete chaves”. Por fim, restava-nos o último “cartucho para queimar”: os escritórios de auditoria. Para nossa surpresa, alguns

escritórios que nos abriram as portas nada tinham para oferecer, salvo uma fidelidade excessiva ao “princípio do custo histórico como base de valor”, que prejudicava terrivelmente a qualidade dos relatórios contábeis.

Tomando novamente uma injeção de ânimo, partimos para uma metodologia inédita nos meios acadêmicos: sucessivas rodadas de palestras, seminários e cursos por nós ministrados, cujos sustentáculos eram uma razoável base de teoria contábil que suportava nossos argumentos; um pequeno domínio das escassas regras fiscais evidenciadas pelo Imposto de Renda e uma boa dose de humildade para confessar aos participantes desses encontros nossa ignorância no assunto.

Os debates sugeridos nesses encontros com profissionais contábeis e empresários da agropecuária bastante sedentos de conhecer mais profundamente essa área permitiram-nos um aperfeiçoamento e, conseqüentemente, o estabelecimento de fórmulas simples e objetivas para o exercício da Contabilidade Pecuária e, agora, da Contabilidade Rural.

Com o lançamento deste livro, e conscientes de nossas limitações, com o desejo sincero de contribuir, ainda que superficialmente, para essa sequiosa área da Contabilidade Rural, damos por encerrada a segunda fase do nosso plano de pesquisa.

Ressaltamos, todavia, que nossa pesquisa (nem sei se podemos denominar isto de pesquisa) trata de algo estritamente introdutório e incipiente e deixa enormes lacunas para que companheiros continuem desbravando essa área contábil tão esquecida em nosso país.

Estamos abertos para, dentro das nossas limitações, colaborar, de maneira plena e total, com aqueles que desejarem dar novos passos para o aperfeiçoamento da Contabilidade Rural.

Agradecimentos

Muitas portas se abriram para os debates que propiciaram este livro, por meio de seminários, palestras e cursos ministrados por este autor. Entre outros, gostaríamos de citar: cursos na FIEPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (USP); Universidade Estadual de Londrina; Faculdade Newton Paiva (MG); Universidade Federal de Santa Catarina; IDORT; Centro de Treinamento Universidade-Empresa; Centro Latinoamericano de Capacitación y Desarrollo de Empresas; Faculdade Paulo Eiró (SP); FAPESP; J. L. Associados etc.

Não poderia deixar de agradecer a amigos que não mediram esforços para contribuir com nossos trabalhos na Agropecuária. Citam-se entre eles: Prof. Sérgio de Iudícibus, Prof. Kleber Marruaz, Prof. Eliseu Martins, Prof. Nguyen Tung, Prof. Antonio Pereira do Amaral (em memória), Prof. Eduardo Magalhães, Prof. Akio e Sr. Sinji Oguma, e muitos outros.

Todo o meu trabalho, ainda que modesto, tem como suporte algumas colunas (normalmente ocultas) que sustentam e aperfeiçoam as atividades da minha vida, principalmente as profissionais.

A principal coluna, denominada por mim de “fator de equilíbrio”, chama-se Marcia Maria, esposa e senhora da minha vida, que dá um toque de poesia e beleza para cada minuto por mim vivido. Se tudo isso não bastasse, a “minha rainha” proporcionou novas colunas, quatro fontes de alegrias: os meus filhos Daniela, Melissa, Arnaldo, e o “temporãozinho” Nathan Levi.

Achando que essas dádivas não eram completas, com um gesto de amor e nobreza, ela voluntariamente renunciou à sua atividade profissional para se tornar mãe e esposa, conceitos esses um pouco esquecidos no “desajustado” mundo em que vivemos.

Assim, tenho um lar constituído de vidas preciosas. Sem elas, a minha vida seria vazia, insípida e infértil. Sem elas, não teria a alegria renovada a cada dia, quando volto para casa e sinto a emoção de alguém atirar-se ao meu pescoço, como se há meses não me visse. Sem elas, não poderia testemunhar às pessoas como são maravilhosos o casamento e uma família.

Foi preciso, todavia, um “arquiteto com um amor maior” para construir essas colunas e conservá-las. Seu nome, Jesus Cristo, filho de Deus, o qual eu e minha casa servimos. É ele quem nos dá sua herança maior, o Espírito Santo de Deus, base de toda inspiração e sabedoria que ilumina a nossa atividade. Amém!

O Autor



1

Atividade Rural – Conceitos Básicos

Veja neste capítulo:

- O QUE É UMA EMPRESA RURAL?
- AS DIFERENÇAS ENTRE ATIVIDADE AGRÍCOLA, ZOOTÉCNICA E AGROINDUSTRIAL.
- O QUE É CONTABILIDADE RURAL?
- COMO SE ESTABELECE O EXERCÍCIO SOCIAL NUMA ATIVIDADE RURAL, CONSIDERANDO O ANO AGRÍCOLA.
- AS DIFERENÇAS ENTRE A EXPLORAÇÃO DA ATIVIDADE RURAL NA FORMA DE PESSOA FÍSICA E PESSOA JURÍDICA.
- OS TIPOS DE SOCIEDADES NA AGROPECUÁRIA:
 - sociedade empresária; $\left\{ \begin{array}{l} \text{autônomo} \\ \text{empresário individual} \\ \text{sociedade empresária} \end{array} \right.$
 - parcerias, arrendamento, comodato, condomínio
- ATIVOS BIOLÓGICOS E PRODUTO AGRÍCOLA

1 Empresas rurais

Empresas rurais são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas.

O campo de atividades das empresas rurais pode ser dividido em três grupos distintos:

- produção vegetal – atividade agrícola;
- produção animal – atividade zootécnica;
- indústrias rurais – atividade agroindustrial.

1.1 Atividade agrícola

Pode ser dividida em dois grandes grupos:

- Culturas hortícola e forrageira:
 - cereais (feijão, soja, arroz, milho, trigo, aveia...);
 - hortaliças (verduras, tomate, pimentão...);
 - tubérculos (batata, mandioca, cenoura...);
 - plantas oleaginosas (mamona, amendoim, menta...);
 - especiarias (cravo, canela...);
 - fibras (algodão, pinho);
 - floricultura, forragens, plantas industriais...
- Arboricultura:
 - florestamento (eucalipto, pinho...);
 - pomares (manga, laranja, maçã...);
 - vinhedos, olivais, seringais etc.

1.2 Atividade zootécnica (criação de animais)

- apicultura (criação de abelhas);
- avicultura (criação de aves);
- cunicultura (criação de coelhos);
- pecuária (criação de gado);
- piscicultura (criação de peixes);

a do solo
de deter-

ês grupos

- ranicultura (criação de rãs);
- sericicultura (criação do bicho-da-seda);
- outros pequenos animais.

Como o Brasil ostenta um dos maiores rebanhos bovinos do mundo e sua pecuária representa uma atividade econômica de grande relevância, nada mais justo que esse livro, além da atividade agrícola, dê ênfase, sobretudo, à atividade pecuária.

Pecuária é a “arte de criar e tratar gado”.

Gados “são animais geralmente criados no campo, para serviços de lavoura, para consumo doméstico ou para fins industriais e comerciais”. Como exemplos de gado podem-se citar: bovinos, suínos, caprinos, equinos, ovinos, muares etc.

Entre os tipos de gado prevalece o bovino, também chamado *gado vacum*; a ele daremos maior atenção nesse livro.

1.3 Atividade agroindustrial

- beneficiamento do produto agrícola (arroz, café, milho);
- transformação de produtos zootécnicos (mel, laticínios, casulos de seda);
- transformação de produtos agrícolas (cana-de-açúcar em álcool e aguardente; soja em óleo; uvas em vinho e vinagre; moagem de trigo e milho).

2 Contabilidade rural

A Contabilidade pode ser estudada de modo geral (para todas as empresas) ou particular (aplicada a certo ramo de atividade ou setor da economia).

Quando estudada de forma genérica, a Contabilidade é denominada Contabilidade Geral ou Contabilidade Financeira. Quando aplicada a um ramo específico, normalmente é denominada de acordo com a atividade daquele ramo. Assim, há:

- Contabilidade Agrícola: é a Contabilidade Geral aplicada às empresas agrícolas;
- Contabilidade Rural: é a Contabilidade Geral aplicada às empresas rurais;
- Contabilidade da Zootécnica: é a Contabilidade Geral aplicada às empresas que exploram a Zootécnica.

- Contabilidade da Pecuária: é a Contabilidade Geral aplicada às empresas pecuárias;
- Contabilidade Agropecuária: é a Contabilidade Geral aplicada às empresas agropecuárias;
- Contabilidade da Agroindústria: é a Contabilidade Geral aplicada às empresas agroindustriais.

3 Ano Agrícola × Exercício Social

3.1 Regra geral

Uma pergunta constante na atividade agropecuária é quanto ao término do exercício social: deveria ser encerrado normalmente em 31/12, como ocorre com a maioria das empresas comerciais, industriais e de serviços, coincidindo-se com o ano civil? A resposta é *não*.

Observe-se que as empresas, de maneira geral, têm receita e despesa constantes durante os meses do ano, não havendo dificuldade quanto à fixação do mês de encerramento do exercício social para a apuração de resultado. Qualquer mês escolhido refletirá o resultado distribuído de maneira quase equitativa ao longo dos 12 últimos meses.

Daí a opção para o mês de dezembro, não só pelo fato de ser o último mês do ano, mas também pela redução ou até interrupção da atividade operacional, propiciando férias coletivas, conseqüentemente, condições mais adequadas para o inventário das mercadorias.

3.2 Atividade agrícola

Na atividade agrícola, porém, a receita concentra-se, normalmente, durante ou logo após a colheita. Ao contrário de outras atividades cuja comercialização se distribui ao longo dos 12 meses, a produção agrícola, essencialmente sazonal, concentra-se em determinado período que pode traduzir-se em alguns dias de um mês do ano.

Ao término da colheita e, quase sempre, da comercialização dessa colheita, temos o encerramento do ano agrícola. Ano agrícola é o período em que se planta, colhe e, normalmente, comercializa a safra agrícola. Algumas empresas, em vez de comercializarem o produto, desde que possível, armazenam a safra para obter melhor preço. Neste caso considera-se ano agrícola o término da colheita.

Ora, não existe melhor momento para medir o resultado do período, senão logo após a colheita e sua respectiva comercialização. Não há lógica para se esperar 6, 8 ... meses até o final do ano (se a colheita for no início do ano) para mensurar o resultado (lucro ou prejuízo) da safra agrícola.

Evidentemente, a apuração de resultado, quando realizada logo após a colheita e a comercialização, contribui de forma mais adequada na avaliação do desempenho da safra agrícola; não há por que esperar meses para se conhecer o resultado que é tão importante para a tomada de decisões, sobretudo a respeito do que fazer no novo ano agrícola.

Se o ano agrícola terminar em março, o exercício social poderá ser encerrado em 31/3 ou 30/4, e assim sucessivamente.

Dessa forma, evita-se a cultura em formação, por ocasião da apuração do resultado. Se o exercício social fosse encerrado antes da colheita (defasagem em relação ao ano agrícola), teríamos plantas em crescimento, o que seria difícil de avaliar, e mesmo inadequado.

Imagine-se uma cultura de milho em formação, com 1 m de altura, a dois meses da colheita. Encerrando-se o exercício social antes da colheita, não se poderia apurar o resultado (não houve ainda venda) e dificilmente haveria condições de determinar o valor econômico dessa cultura em formação. Dessa forma, se realizada, a contabilidade seria de pouca utilidade. Por isso, recomenda-se fixar para após a colheita e a comercialização (término do ano agrícola) o encerramento do ano social.

3.3 Produtos agrícolas com colheitas em períodos diferentes

Há empresas que diversificam suas culturas e apresentam colheitas em períodos diferentes no ano.

Nesse caso, recomenda-se que o ano agrícola seja fixado em função da cultura que prevaleça economicamente.

Assim, se a empresa, em cultura conjugada, planta feijão entre os pés de café, ou milho entre as ruas de uva, certamente o período de colheita do café e da uva é que determinará o ano agrícola, mesmo que no seu encerramento haja uma cultura secundária em formação (o que é inevitável). Assim sendo, seria feita a avaliação da cultura em formação, e a avaliação, ainda que não perfeita, não traria grandes distorções à contabilidade, pois o valor apurado não seria relevante em relação à cultura principal.

O mesmo raciocínio é válido para diversas culturas, mesmo que não conjugadas. Assim, se uma atividade tivesse culturas de milho, soja e cana-de-açúcar, simultaneamente, por exemplo, o ano agrícola (consequentemente, o exercício social) seria fixado com base na cultura de maior representatividade econômica.

3.4 Atividade pecuária

O período adequado para o encerramento do exercício social, assim como da atividade agrícola, não é o ano civil. O ideal é realizá-lo logo após o nascimento dos bezerros ou do desmame.

De maneira geral, o nascimento de bezerros concentra-se em determinado período do ano.

Há empresas pecuárias que planejam lotes de nascimento para determinados períodos do ano (em virtude da seca e inverno, períodos de pastagem ruim; observe-se que o bezerro inicialmente não pasteja) por meio da inseminação artificial ou da estação de monta* planejada, aceleração dos “cios” etc.

Ora, havendo a ocorrência do nascimento de bezerros, a contabilidade, por intermédio de relatórios contábeis, informará imediatamente os usuários sobre tal fato. Para tanto há necessidade do encerramento do exercício social e de confecção do Balanço Patrimonial.

O raciocínio que se deve utilizar aqui é o mesmo utilizado para a colheita agrícola. Nesse caso, todavia, o bezerro será o “fruto”, o produto final que valoriza o patrimônio da empresa.

Logicamente, as empresas que não planejam períodos de nascimentos terão dificuldades na fixação do mês de encerramento, porquanto os nascimentos se espalham ao longo do ano. Mesmo assim, existirá uma concentração de nascimentos que determinará o mês do término do exercício social.

Há empresas pecuárias que fixam o exercício social com base no mês seguinte em que concentram a venda das reses para o frigorífico. Esse critério é igualmente válido quanto ao nascimento dos bezerros.

3.5 Exercício social e imposto de renda

Com o advento da Lei nº 7.450/85, o Imposto de Renda tornou obrigatório, para todas as empresas, o exercício social coincidindo com o ano civil, ou seja, de 1º/1 a 31/12.

Essa imposição veio trazer sérios prejuízos à contabilidade rural, já que esse setor, necessariamente, deveria ter seu exercício social coincidente com o ano agrícola, para melhor avaliar o desempenho da empresa.

Ressaltamos que nada impede que se faça de acordo com o que descrevemos nos itens anteriores, o que gerencialmente será de extrema relevância.

* Período de cruzamento de touro e vaca.

4 Forma jurídica de exploração na agropecuária

4.1 Pessoa física × pessoa jurídica

Na atividade rural encontramos as duas formas jurídicas possíveis de exploração, com bastante frequência: pessoa física e pessoa jurídica.

Pessoa física é a pessoa natural, é todo ser humano, é todo indivíduo (sem nenhuma exceção). A existência da pessoa física termina com a morte.

Pessoa jurídica é a união de indivíduos que, por meio de um trato reconhecido por lei, formam uma nova pessoa, com personalidade distinta da de seus membros. As pessoas jurídicas podem ter fins lucrativos (empresas industriais, comerciais etc.) ou não (cooperativas, associações culturais, religiosas etc.). Normalmente, as pessoas jurídicas denominam-se empresas.

No Brasil, prevalece a exploração na forma de pessoa física, por ser menos onerosa que a de pessoa jurídica, além de proporcionar mais vantagens de ordem fiscal, principalmente em relação a pequenas atividades.

As pessoas físicas tidas como pequeno e médio produtor rural* não precisam, para fins de Imposto de Renda, fazer escrituração regular em livros contábeis e podem utilizar apenas um livro-caixa e efetuar uma escrituração simplificada.

Todavia, as pessoas físicas tidas como grande produtor rural serão equiparadas às pessoas jurídicas para fins contábeis, devendo fazer escrituração regular, por intermédio de profissional contábil qualificado, utilizando como base o método das partidas dobradas (lançamentos a débito e a crédito simultaneamente). Evidentemente, a tônica deste livro será para a contabilidade de pessoas jurídicas e para pessoas físicas equiparadas às jurídicas.

4.2 Atividade rural no Código Civil

Até 2002, as sociedades eram divididas em sociedade comercial e sociedade civil. A partir do início de 2003, entra em cena o atual código civil, que revoga a primeira parte do Código Comercial Brasileiro de 1850.

O atual código civil define o termo **empresário** como aquele que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para produção ou circulação de bens ou serviços. Assim, o produtor rural passa a ser chamado de empresário rural em função da definição acima, desde que se inscreva na junta comercial. Não se inscrevendo na junta comercial, ele será um *produtor rural autônomo*.

Em relação à sociedade, o atual código civil considera **sociedade empresária** quando pessoas celebram contrato e reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos

* O conceito de pequeno, médio e grande produtor rural é fixado conforme a Receita Bruta (Vendas), cujo montante é fixado pelo Imposto de Renda (veja Capítulo 11).

resultados. Assim, a expressão *sociedade empresária* substitui a expressão anterior (*sociedade comercial*). Dessa forma, a *sociedade rural* (quando houver a união de duas ou mais pessoas) passa a ser vista como uma sociedade empresária.

De maneira geral, conforme o atual código, o empresário, cuja atividade rural constitua sua principal profissão, pode exercer esta atividade nas seguintes formas jurídicas:

- Autônomo, sem registro na Junta Comercial.
- Empresário Individual, quando inscrito na Junta Comercial (e optativo).
- Sociedade Empresária, inscrita na Junta Comercial (na forma de sociedade limitada, ou sociedade anônima etc.).

O código civil diz que a lei assegurará tratamento favorecido, diferenciado e simplificado ao empresário rural quanto à inscrição e aos efeitos daí decorrentes. Nesse caso, não haveria necessidade de contabilista, escrituração (...) como descrito na legislação tributária (Imposto de Renda).

Por fim, o código civil diz que não se considera empresário quem exerce profissão intelectual de natureza científica, literária ou artística. Estas atividades anteriormente eram tratadas como civis. Assim, quando sociedade, eram tratadas como *sociedade civil*, hoje denominada “simples”. Dessa forma, a sociedade empresária na atividade rural não poderá ser na forma de simples.

4.3 Associação na exploração da atividade agropecuária (aspectos econômicos e não jurídicos)

Nas explorações agropecuárias, encontram-se dois tipos de investimentos:

- *capital fundiário*: terra, edifícios e edificações rurais, benfeitorias e melhoramentos na terra, cultura permanente, pastos etc. São todos recursos fixos, vinculados à terra, e dela não retiráveis. O capital fundiário, na agropecuária, representa aquilo que nas indústrias transformadoras corresponde aos edifícios e seus anexos;
- *capital de exercício* (capital operacional, ou capital de trabalho): gado para reprodução, animais de trabalho, equipamentos, trator etc. É o instrumental necessário para o funcionamento do negócio. Esse capital pode ser permanente (não se destina à venda, de vida útil longa), ou circulante, ou de giro (recursos financeiros e valores que serão transformados em dinheiro ou consumidos a curto prazo).

Observa-se também duas personalidades economicamente distintas nas associações dos capitais fundiário e de exercício na atividade agropecuária:

- o proprietário da terra, que participa no negócio com o capital fundiário;
- o empresário, que participa com o capital de exercício, explorando o negócio agropecuário independentemente de ser ou não proprietário da terra.

A partir das combinações dessas duas personalidades, observam-se as formas de associação nas explorações agropecuárias enumeradas a seguir.

4.3.1 *Investidor agropecuário com a propriedade da terra*

Nesse caso, somam-se os capitais fundiário e de exercício, isto é, o proprietário da terra também a utiliza, na condução do negócio agropecuário. O proprietário investe em capital de exercício e administra seus negócios.

4.3.2 *Parceria*

Ocorre parceria quando o proprietário da terra contribui no negócio com o capital fundiário e o capital de exercício, associando-se a terceiros em forma de parceria. A parceria pode ser à meia (o lucro da colheita é dividido, metade ao proprietário e metade ao parceiro), à terça parte ($2/3$ para o proprietário e $1/3$ para o parceiro), à quarta parte etc.

Esse tipo de associação assemelha-se a uma sociedade de capital e indústria, em que há duas espécies de sócios:

- o *capitalista* (proprietário): entra com o capital, e geralmente com a gerência do negócio;
- o *de trabalho* (parceiro): entra com a execução do trabalho.

4.3.3 *Arrendamento*

Quando o proprietário da terra aluga seu capital fundiário (dificilmente aluga o capital de exercício) por determinado período a um empresário, tem-se o que se chama Sistema de Arrendamento. O arrendador recebe do arrendatário uma retribuição certa, que é o aluguel.

4.3.4 *Comodato*

Empréstimo gratuito em virtude do qual uma das partes cede por empréstimo, para que se use pelo tempo e nas condições preestabelecidas. Nesse caso, o proprietário cede seu capital sem nada receber do comodatário.

4.3.5 Condomínio

É a propriedade em comum, ou a copropriedade, em que os condôminos proprietários compartilham dos riscos e dos resultados, da mesma forma que a parceria, na proporção da parte que lhes cabe no condomínio.

4.4 Ativos biológicos e produto agrícola

4.4.1 Normas contábeis

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), no Pronunciamento Técnico CPC 29 sobre Ativo Biológico e Produto Agrícola foi aprovado pela Deliberação CVM nº 569/09 e entrou em vigor na data da sua publicação no *Diário Oficial da União*, aplicando-se, inclusive no que se refere à revogação de que trata o item II, aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010 e às demonstrações financeiras de 2009 que foram divulgadas em conjunto com as demonstrações de 2010 para fins de comparação.

Aprovado pela Resolução CFC nº 1.186, de 24 de julho de 2009, entrando em vigor nos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010, sendo recomendada sua adoção antecipada. A norma internacional correspondente é o IAS 41.

4.4.2 Objetivo

O objetivo deste Pronunciamento (CPC 29) é estabelecer o tratamento contábil, e as respectivas divulgações, relacionados aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas.

4.4.3 Alcance

1. Este Pronunciamento (CPC 29) deve ser aplicado para contabilizar os seguintes itens relacionados com as atividades agrícolas:
 - a) ativos biológicos;
 - b) produção agrícola no ponto de colheita;
 - c) subvenções governamentais.
2. Este Pronunciamento (CPC 29) não é aplicável em:
 - a) terras relacionadas com atividades agrícolas (Pronunciamentos Técnicos CPC 27 – Ativo Imobilizado e CPC 28 – Propriedade para Investimento); e
 - b) ativos intangíveis relacionados com atividades agrícolas (CPC 04 – Ativo Intangível).

3. Este Pronunciamento (CPC 29) deve ser aplicado 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, o CPC 16 – Estoques, ou outro Pronunciamento Técnico mais adequado, deve ser aplicado. Portanto, este Pronunciamento 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 deste Pronunciamento, mesmo que seu processamento, após a colheita, possa ser extensão lógica e natural da atividade agrícola, e os eventos possam ter similaridades.

4.4.4 Algumas definições no CPC 29

- Atividade agrícola refere-se ao gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda e à produção agrícola ou em ativos biológicos adicionais, por uma entidade.
- Ativo biológico é definido como um animal ou planta vivos.
- Transformação biológica compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causa mudança qualitativa ou quantitativa em um ativo biológico.
- Produção agrícola é definida como o produto resultante do ativo biológico no momento da colheita.
- Colheita é a extração do produto de um ativo biológico ou a interrupção da vida de um ativo biológico.

4.4.5 Exemplos de ativos biológicos no CPC 29

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 Cana colhida Café	Fio de algodão, roupa Açúcar, álcool 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

4.4.6 Mensuração do ativo biológico conforme o CPC 29

Os ativos biológicos devem ser reconhecidos inicialmente e em períodos subsequentes a cada data de reporte pelo seu *valor justo* menos os custos estimados no ponto de venda, a menos que o valor justo não possa ser mensurado de forma confiável.

A definição de “valor justo” possui uma noção de troca de ativos e saída para passivos:

“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.”

Observação: O processo contábil considerando o Valor Justo será tratado no Capítulo 3 para Produtos Agrícolas e no Capítulo 5 para Animal.

Todavia, quando a mensuração pelo Valor Justo não for confiável (cujo valor deveria ser determinado pelo mercado), o ativo biológico deverá ser mensurado ao *custo*, menos qualquer depreciação e perda por irreversibilidade acumuladas.

Observação: O processo contábil considerando o custo será tratado no Capítulo 2.

Testes

Em cada teste há apenas uma alternativa correta; indique-a.

1. Como exemplo de atividade agrícola temos:

- () a) Hortaliças
- () b) Avicultura
- () c) Moagem de trigo
- () d) Metalúrgica

2. Como exemplo da atividade zootécnica temos:

- () a) Hortaliças
- () b) Avicultura
- () c) Moagem de trigo
- () d) Metalúrgica

3. Como exemplo da atividade agroindustrial temos:
- a) Hortaliças
 - b) Avicultura
 - c) Moagem de trigo
 - d) Metalúrgica
4. Em relação a Ativos Biológicos, Produto Agrícola e Colheitas, podemos considerar respectivamente:
- a) Hortaliças, vinho e chá
 - b) Avicultura, queijo e leite
 - c) Moagem de trigo, plantas e madeira
 - d) Ovinocultura, lã e tapete
5. A atividade pecuária:
- a) Bovinocultura é Ativo Biológico
 - b) Suinocultura não é Ativo Biológico, pois não se sabe o Valor Justo
 - c) Caprinocultura não é Ativo Biológico, pois não é tratado no CPC 29
 - d) Equinocultura não é Ativo Biológico, pois não tem Valor de Mercado
6. A Contabilidade Agropecuária é aplicada:
- a) Apenas às empresas agrícolas
 - b) A todas as empresas rurais
 - c) Apenas às empresas agropecuárias
 - d) Apenas às empresas zootécnicas
7. A Contabilidade Rural é aplicada, no que tange a Ativo Biológico:
- a) Apenas às empresas agrícolas
 - b) A todas as atividades rurais definidas no CPC 29
 - c) Apenas às empresas agropecuárias
 - d) Apenas às empresas zootécnicas
8. As empresas agropecuárias constituídas na forma de S.A. são:
- a) Sociedade de Amigos de Bairro
 - b) Sociedade camuflada
 - c) Sociedade empresária
 - d) Sociedade anormal

9. A fixação do ano agrícola é importante para:
- () a) Determinar o plano de contas
 - () b) Determinar a atividade operacional
 - () c) Determinar os planos da empresa
 - () d) Determinar o exercício social
10. Numa atividade agrícola, com diversas culturas em períodos de colheitas diferentes, prevalece o ano agrícola com base em:
- () a) Cultura permanente (cultura que proporciona várias colheitas)
 - () b) Cultura temporária (cultura anual, uma só colheita)
 - () c) Participação econômica de cada cultura
 - () d) Tempo da colheita

Exercícios

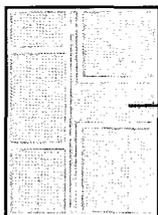
1. A Fazenda Santo Agostinho S.A. tem diversas culturas, com a seguinte participação no faturamento total:

Milho – colheita em novembro/dezembro	– 8%
Fumo – colheita em abril/maio	– 10%
Feijão – colheita em março	– 10%
Uva – colheita em janeiro/fevereiro	– 22%
Cana-de-açúcar – colheita em março/abril	– 30%
Café – colheita em julho/agosto	– 15%
Outras culturas	– <u>5%</u>
	100%

Qual seria o melhor mês para o encerramento do balanço (exercício social) diante da Teoria da Contabilidade?

2. Explique as diferenças básicas, na agropecuária, entre:
- a) Conceitos de Contabilidade:
- Contabilidade Rural
 - Contabilidade Agropecuária
 - Contabilidade Agrícola
 - Contabilidade Agrária
 - Contabilidade da Pecuária

- b) Sociedades:
 - Empresária
 - Não empresária
 - c) Forma jurídica de exploração:
 - Pessoa física
 - Pessoa jurídica
 - d) Capital:
 - Fundiário
 - De exercício
 - e) Exploração da terra:
 - Parceria
 - Arrendamento
3. Constantino Ribeiro e Ildefonso Cabral resolvem constituir uma atividade agropecuária cujo objeto social é a produção do sêmen extraído de gado de raça pura. A venda de sêmen será em qualquer mês do ano, já que serão adquiridos equipamentos de congelamento e armazenamento deste produto. Planejam vender anualmente um montante superior a 5.000,00 (pequeno produtor). Se os empreendedores optam por pessoa jurídica constituirão uma sociedade por cota de responsabilidade limitada, já que essa é menos onerosa, em termos de obrigações sociais, que a sociedade anônima.
- Com base nestas informações, responder às questões:
- a) Pode-se dizer que a atividade será uma empresa rural?
 - b) Em que campo de atividade poderia ser enquadrada tal empresa?
 - c) Pela teoria da contabilidade, qual seria o melhor período para estabelecer como exercício social?
 - d) Para fins contábeis, qual a forma jurídica de exploração recomendada: pessoa física ou jurídica?
 - e) Se pessoa jurídica, a empresa será sociedade empresária ou há outras possibilidades?
 - f) Se optassem por pessoa física, que tipo de associação os empreendedores poderiam fazer: parceria, arrendamento, comodato ou condomínio?
 - g) A produção de sêmen extraído do gado pode ser considerado um Ativo Biológico?



2

Fluxo Contábil na Atividade Agrícola

(Ativo Biológico mensurado ao Valor de Custo)*

Veja neste capítulo:

- A DIFERENÇA ENTRE CULTURA TEMPORÁRIA E CULTURA PERMANENTE.
- A DIFERENÇA ENTRE CUSTO E DESPESA NA AGROPECUÁRIA.
- A CONTABILIZAÇÃO, DESDE O PLANTIO ATÉ A COLHEITA.
- COMO SE CONTABILIZA O BENEFICIAMENTO DA COLHEITA?
- QUANDO A CULTURA É CLASSIFICADA NO IMOBILIZADO E QUANDO É CLASSIFICADA COMO ESTOQUE (ATIVO CIRCULANTE).
- QUANDO SE INICIA A DEPRECIÇÃO DAS CULTURAS.
- ONDE PODEM SER CLASSIFICADAS AS PERDAS AGRÍCOLAS (GEADAS, SECAS, GRANIZOS...)?
- E OS CUSTOS INDIRETOS NA AGRICULTURA?

* Ativo Biológico ao Valor Justo (mercado) será tratado no Capítulo 3.

1 Culturas temporárias

No que tange à Contabilidade Agrícola, devemos considerar basicamente o tipo de cultura existente: cultura temporária ou cultura permanente (perene).

Culturas temporárias são aquelas sujeitas ao replantio após a colheita. Normalmente, o período de vida é curto. Após a colheita, são arrancadas do solo para que seja realizado novo plantio. Exemplos: soja, milho, arroz, feijão, batata, legumes... Esse tipo de cultura é também conhecido como anual.

Esses produtos são contabilizados no Ativo Circulante, como se fossem um “Estoque em Andamento” numa indústria. Dessa forma, todos os custos serão acumulados numa subconta com título específico da cultura em formação (arroz, ou trigo, ou alho, ou cebola, ou...) da conta “Culturas Temporárias”. Os custos que compõem esta rubrica são: sementes, fertilizantes, mudas, demarcações, mão de obra, encargos, energia elétrica, encargos sociais, combustível, seguro, serviços profissionais, inseticidas, depreciação de tratores e outros imobilizados na cultura em apreço.

Observe-se que, em se tratando de uma *única cultura* (o que é muito mais raro ocorrer), todos os custos se tornam diretos à cultura, sendo apropriados diretamente. Todavia, existindo várias culturas, fato que ocorre com maior frequência, há a necessidade do rateio dos custos indiretos, proporcional a cada cultura.

1.1 Custo × despesa

Acreditamos ser oportuno um rápido comentário sobre a diferença entre o custo da cultura e a despesa do período para a atividade agrícola.

Por convenção, e para facilitar a comunicação deste assunto, consideram-se *custo de cultura* todos os gastos identificáveis direta ou indiretamente com a cultura (ou produto), como sementes, adubos, mão de obra (direta ou indiretamente), combustível, depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na cultura, serviços agrônômicos e topográficos etc.

Como *despesa do período* entendem-se todos os gastos não identificáveis com a cultura, não sendo, portanto, acumulados no estoque (culturas temporárias), mas apropriados como despesa do período. São as despesas de venda (propaganda, comissão de vendedores...), despesas administrativas (honorários dos diretores, pessoal de escritório...) e despesas financeiras (juros, taxas bancárias...).

1.2 Colheita

Todo o custo da colheita será acumulado na conta “Cultura Temporária” e, após o término da colheita, essa conta será baixada pelo seu valor de custo e transferida para uma nova conta, denominada “Produtos Agrícolas”, sendo especificado, como subconta, o tipo de produto (soja, milho, batata...).

Embora não se assemelhe a um estoque em formação, mas a um estoque acabado, recolhido ao depósito ou ao armazém, essa conta também compõe o Ativo Circulante.

A essa conta de “Produtos Agrícolas” serão somados todos os custos posteriores à colheita (para acabamento do produto ou para deixá-lo em condições de ser vendido, consumido ou reaplicado, tais como beneficiamentos, acondicionamentos etc.) e todos os custos para manutenção desse estoque: silagem, congelamento etc.

À medida que a produção agrícola for vendida, dá-se proporcionalmente baixa na conta “Produtos Agrícolas” e transfere-se o valor de custo para a conta “Custo do Produto Vendido” (resultado), especificando-se o tipo de produto agrícola vendido (trigo, tomate, abóbora...). Dessa forma, haverá o confronto entre a Receita e o Custo do Produto Vendido, podendo-se apurar o Lucro Bruto. (Ver Demonstrativo A.)

1.3 Custo de armazenamento

Quando o produto agrícola estiver pronto para venda, totalmente acabado, não devendo sofrer mais nenhuma alteração, é comum, em alguns casos, armazená-lo, no sentido de vendê-lo em momento oportuno, esperando-se o preço oscilar para cima.

Estes gastos são normalmente tratados como Despesa de Vendas, no grupo Despesa Operacional, e não Custo do Produto. Dessa forma, são considerados custo do período e não do produto.

Todavia, considerando que o produto agrícola pode ficar em estoque para vendas futuras (especulação), algumas vezes ultrapassando um ano, há quem prefira contabilizar o gasto de armazenamento acumulando no custo (estoque), identificando melhor o custo do produto no momento da venda.

2 Culturas permanentes*

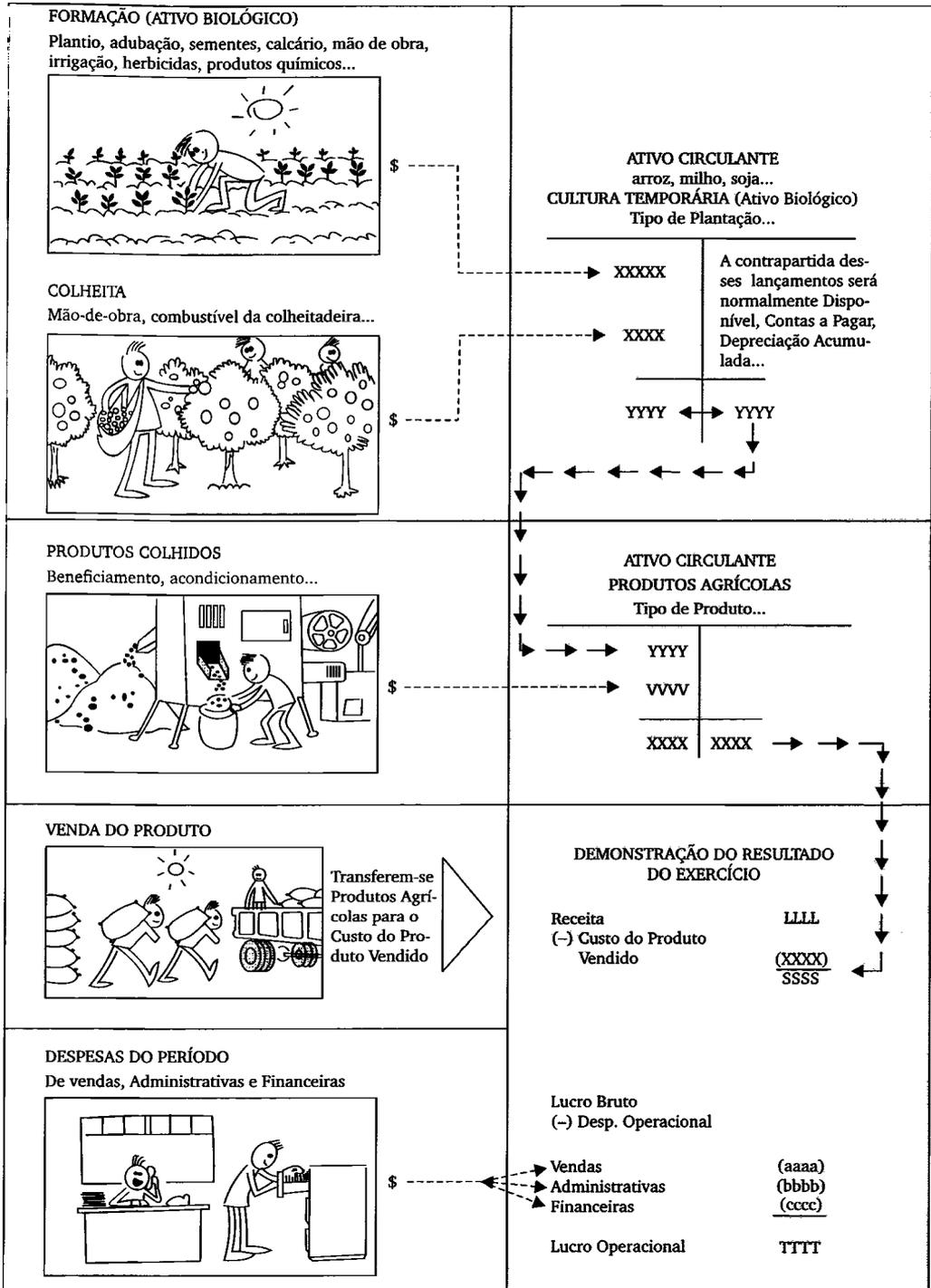
São aquelas que permanecem vinculadas ao solo e proporcionam mais de uma colheita ou produção. Normalmente atribui-se às culturas permanentes uma duração mínima de quatro anos. Do nosso ponto de vista basta apenas a cultura durar mais de um ano e propiciar mais de uma colheita para ser permanente. Exemplos: cana-de-açúcar, citricultura (laranjeira, limoeiro...), cafeicultura, silvicultura (essências florestais, plantações arbóreas), oleicultura (oliveira), praticamente todas as frutas arbóreas (maçã, pêra, jaca, jabuticaba, goiaba, uva...).

* Com o advento da Lei nº 11.941/09, deixa de existir o subgrupo Ativo Permanente, passando a ser denominado de Ativo Não Circulante (incluindo o Realizável a Longo Prazo). Todavia, continuaremos a denominar “Cultura Permanente” aquela cultura que difere da “Cultura Temporária”, indicando sua perenidade.

DEMONSTRATIVO A

FASE DA CULTURA TEMPORÁRIA

REGISTROS CONTÁBEIS



No caso de cultura permanente, os custos necessários para a formação da cultura serão considerados Ativo Não Circulante – Imobilizado. Os principais custos são: adubação, formicidas, forragem, fungicidas, herbicidas, mão de obra, encargos sociais, manutenção, arrendamento de equipamentos e terras, seguro da cultura, preparo do solo, serviços de terceiros, sementes, mudas, irrigação, produtos químicos, depreciação de equipamentos utilizados na cultura etc.

É importante ressaltar que as despesas administrativas, de vendas e financeiras não compõem o gasto de formação da cultura, mas são apropriadas diretamente como “despesa do período” e não são, portanto, ativadas.

Os custos para formação da cultura são acumulados na conta “Cultura Permanente em Formação”, da mesma forma como acontece com a conta “Imobilização em Andamento” ou em curso em uma indústria.

Dentro da conta “Cultura Permanente em Formação” há subcontas que indicam especificamente o tipo de cultura: café, pastagem, florestamento (araucária, eucaliptos...), guaraná, seringueira etc.

Após a formação da cultura, que pode levar vários anos (antes do primeiro ciclo de produção ou maturidade, ou antes da primeira florada, ou da primeira produção), transfere-se o valor acumulado da conta “Cultura Permanente em Formação” para a conta “Cultura Permanente Formada”, identificando-se uma subconta por tipo de cultura específica. Comparando-se tal fato com uma indústria que constrói máquinas para seu próprio uso, estaríamos no estágio em que a máquina está pronta para produzir. Daí por diante, na fase produtiva, os custos já não compõem o Imobilizado, mas são tratados como estoque em formação e são acumulados ao produto que está sendo formado.

Há caso em que a cultura permanente não passa do estágio de cultura em formação para cultura formada, pois, no momento de se considerar acabada, ela é ceifada. São, normalmente, a cana-de-açúcar, o palmito, o eucalipto, o pinho e outras culturas extirpadas do solo ou cortadas para brotarem novamente. (Ver Demonstrativo B.) Sobre a cultura de cana-de-açúcar, veja ainda o item 4.2 do capítulo 4 deste livro.

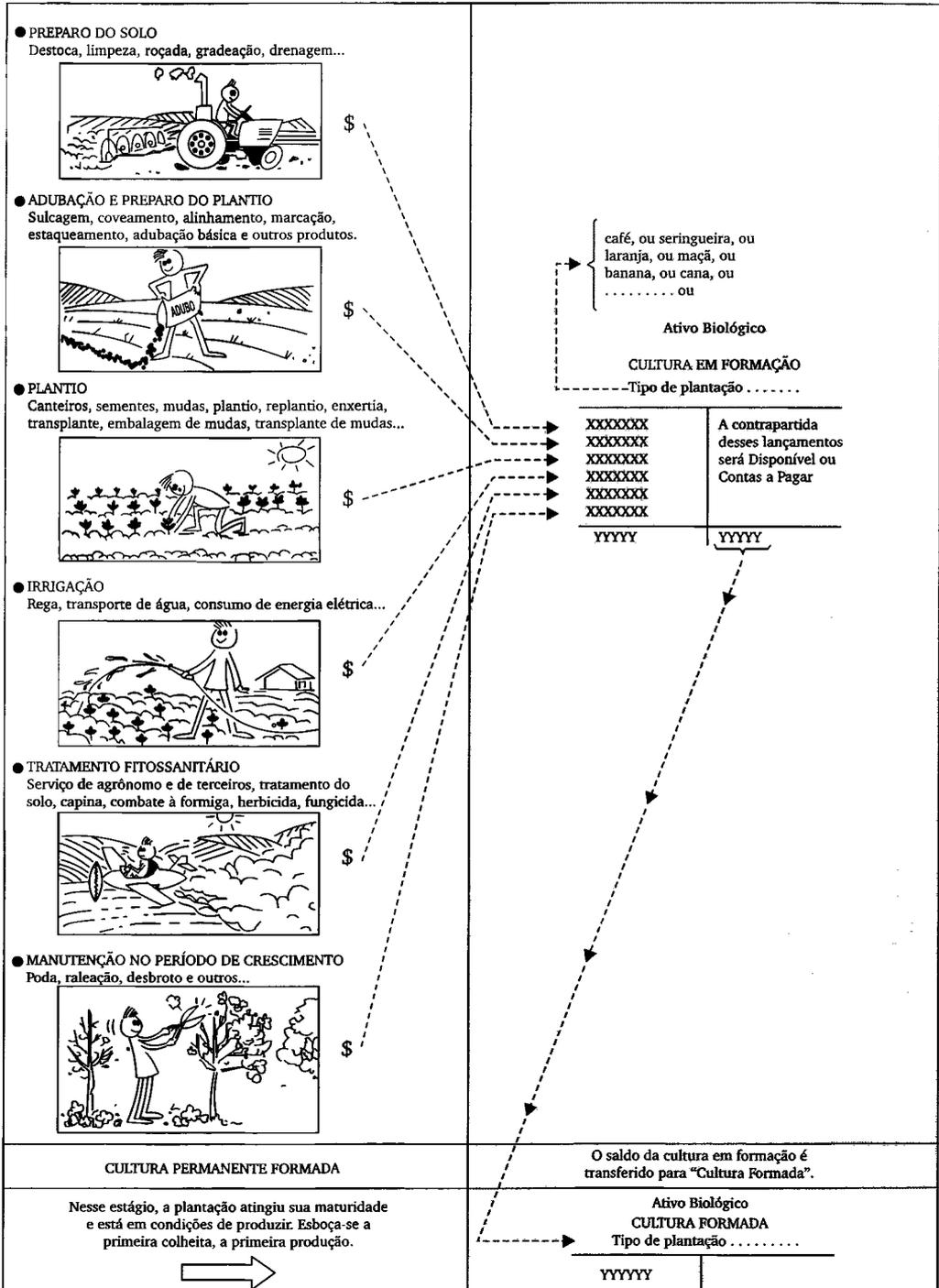
2.1 Colheita ou produção (da cultura permanente)

A partir desse momento a preocupação é com a primeira colheita ou primeira produção, com sua contabilização e apuração do custo.

A colheita caracteriza-se, portanto, como um Estoque em Andamento, uma produção em formação, destinada a venda. Daí sua classificação no Ativo Circulante. Como o ciclo de floração, formação e maturação do produto normalmente é longo, pode-se criar uma conta de “Colheita em Andamento”, sempre identificando o tipo de produto que vai ser colhido.

DEMONSTRATIVO B

ATIVO NÃO CIRCULANTE (ATIVO BIOLÓGICO)



Essa conta é composta de todos os custos necessários para a realização da colheita: mão de obra e respectivos encargos sociais (poda, capina, aplicação de herbicida, desbrota, raleação...), produtos químicos (para manutenção da árvore, das flores, dos frutos...), custo com irrigação (energia elétrica, transporte de água, depreciação dos motores...), custo do combate a formigas e outros insetos, seguro da safra, secagem da colheita, serviços de terceiros etc.

Adiciona-se ao custo da colheita a depreciação (ou exaustão) da “Cultura Permanente Formada” (Ativo Biológico), sendo consideradas as quotas anuais compatíveis com o tempo de vida útil de cada cultura. A Depreciação/ Exaustão, normalmente, é o principal item do cálculo do custo da colheita; por isso, ainda neste livro será dado tratamento especial para esse tópico (Capítulo 4).

Se durante a colheita ou a qualquer momento forem aplicados recursos à cultura permanente para melhorar a produtividade ao longo dos anos ou aumentar a vida útil da cultura, evidentemente não se deve sobrecarregar a safra do ano, mas o imobilizado, e este ativo será diluído às safras por meio da depreciação (ou exaustão).

Após o término da colheita, transfere-se o total acumulado de “Colheita em Andamento” para “Produtos Agrícolas”. Nessa conta são acumulados, se houver, custos de beneficiamentos, de condicionamentos (embalagens), de silagem etc.

À medida que a produção agrícola é vendida, dá-se proporcionalmente baixa na conta “Produtos Agrícolas” e transfere-se o valor do custo à conta “Custo do Produto Vendido” (resultado do exercício), especificando-se o tipo de produto agrícola vendido (algodão, café, uva...). Dessa forma, haverá o confronto entre a Receita e o Custo do Produto Vendido, podendo-se apurar o Lucro Bruto (ver Demonstrativo C).

3 Alguns comentários sobre cultura permanente

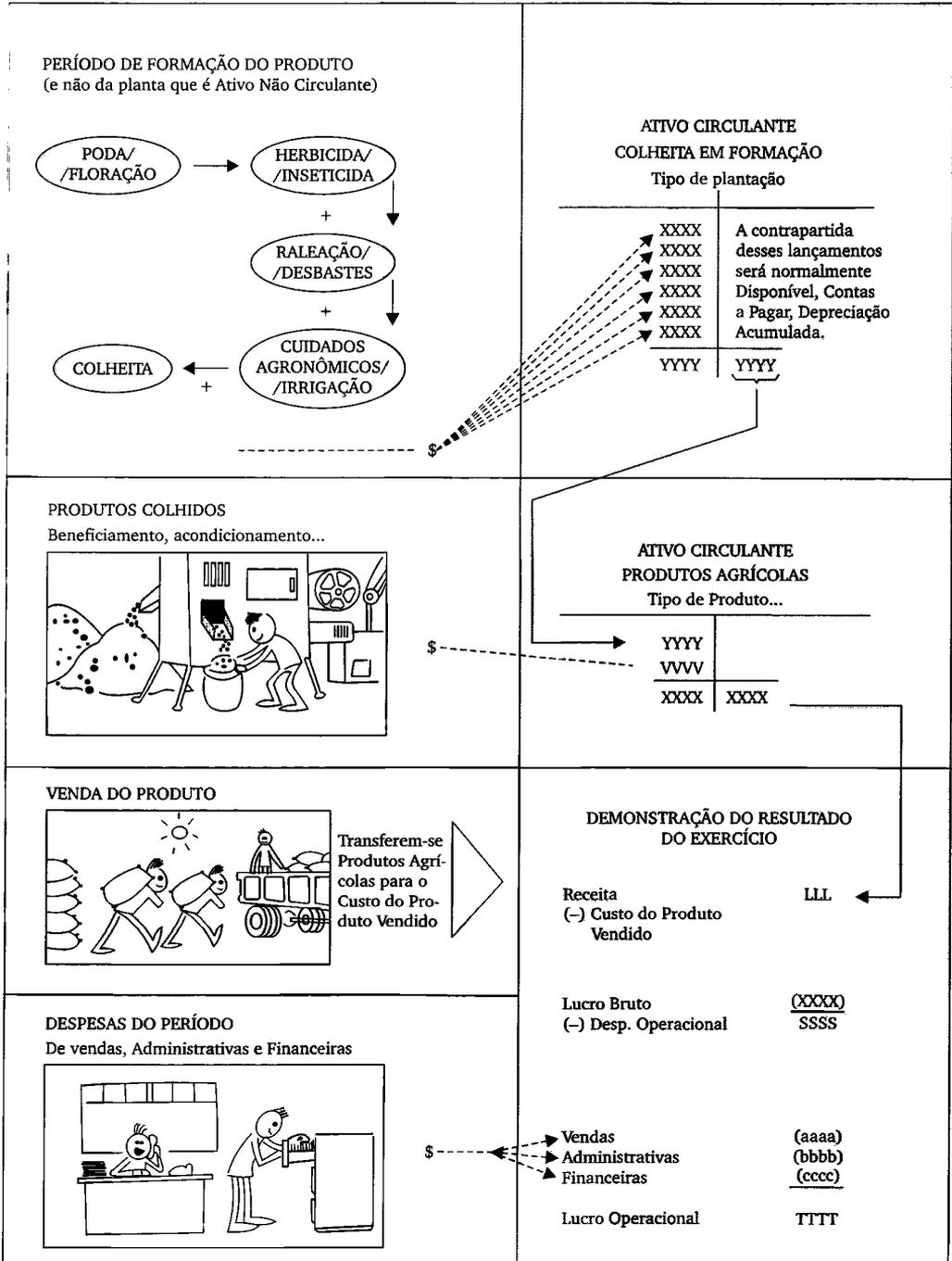
3.1 Custos indiretos

No período da “Cultura em Formação” (Ativo Biológico), como já foi visto, todos os custos voltados para a referida cultura serão acumulados nessa conta, inclusive a depreciação dos bens utilizados, desde a preparação do solo até a maturidade da plantação. Incluem-se também nessa conta os adiantamentos concedidos a fornecedores por conta de fornecimento de adubos, sementes, mudas etc. É evidente que, havendo mais culturas, os *custos indiretos* deverão ser rateados e apropriados à “Cultura Permanente em Formação” (Ativo Biológico), conforme sua atribuição para essa cultura. Assim, considera-se o número de horas que o trator da fazenda destinou especificamente à cultura em análise; o número de horas que determinados funcionários estiveram à disposição da cultura em formação, e assim sucessivamente.

DEMONSTRATIVO C

CULTURA PERMANENTE – COLHEITA ATÉ VENDA

REGISTROS CONTÁBEIS



3.2 Início da depreciação

Enquanto a cultura estiver em formação, não sofrerá *depreciação* (ou *exaustão*), já que, nesse período, não existe perda da capacidade de proporcionar benefícios futuros, mas, muito pelo contrário, essa potencialidade aumenta na proporção do crescimento da planta. A *depreciação* (ou *exaustão*), portanto, pode ser iniciada por ocasião da primeira colheita ou primeira produção.

3.3 Perdas extraordinárias (involuntárias)

As culturas, todavia, em formação ou formadas, estão constantemente sujeitas a *perdas extraordinárias* decorrentes de incêndios, geadas, inundação, granizo, tempestades, secas e outros eventos desta natureza. A ocorrência de um desses fatos provoca perda de capacidade parcial e, em alguns casos, até total; deve, sem dúvida, ser baixada do Ativo Não Circulante e ser considerada como perda do período, indo diretamente para o Resultado do Exercício, mesmo que tal perda esteja coberta por seguro, não importando se culturas formadas ou em formação. Essas perdas serão classificadas como Despesas Não Operacionais.

Normalmente, não se caracterizam perdas extraordinárias as que se apresentarem como simples *frustração ou retardamento de safra agrícola*.

Todavia, tratando-se de perdas normais, inerentes à própria plantação, sendo previsíveis, fazendo parte da expectativa da empresa, farão parte do custo dos produtos agrícolas (não sendo baixado como perda extraordinária).

3.4 Aumento da vida útil

No que tange às culturas formadas, saliente-se que os gastos que beneficiam mais de uma safra, ou que aumentam a vida útil da plantação, incrementando sua capacidade produtiva, devem ser adicionados ao valor da cultura formada para serem depreciados até o final da vida útil da cultura.

3.5 Contabilização das despesas financeiras

Quando se faz um financiamento para capital de giro, por exemplo, à medida que o tempo for decorrendo (mais comum é mensalmente), vai-se contabilizando a despesa financeira proporcional ao tempo decorrido, independentemente do pagamento dos juros.

Na agropecuária, esses financiamentos para capital de giro denominam-se *financiamentos para custeio*.

Os financiamentos para custeio, de modo geral, visam cobrir uma safra (colheita) específica. A pergunta que normalmente se faz é se as despesas financeiras de um financiamento contraído num *ano agrícola 1* para custear a safra do *ano agrícola 2* devem ser contabilizadas proporcionalmente ao tempo decorrido no ano 1 ou no ano 2, no qual a safra será colhida e vendida.

Alguns entendem que as despesas financeiras, como despesas do período, deveriam ser contabilizadas proporcionalmente ao tempo decorrido no ano 1 e ano 2. Esse procedimento traria vantagens fiscais, já que se antecipariam despesas, reduzindo o lucro do ano 1 (reduz Imposto de Renda do ano 1).

Outros preferem contabilizar despesas financeiras no ano 2 para associar a Despesa com a respectiva Receita, propiciando melhor confronto (princípio da Realização da Receita e confrontação da Despesa).

Para manutenção da boa técnica contábil somos favoráveis à segunda corrente: o perfeito confronto de Receita com Despesa quando isso for possível.

3.6 Classificação dos encargos financeiros

Há polêmicas em relação à classificação dos juros referentes aos financiamentos. Se um agricultor tomar um financiamento para o plantio de soja (mão de obra, sementes, fertilizantes etc.), normalmente ele o chamaria de empréstimo para custeio. Onde seriam contabilizados os juros desse empréstimo?

1. provavelmente o agricultor o colocaria em sua planilha como *Custo*, pois se trata de custeio, custo para o plantio;
2. o contador atualizado em leis o lançaria como *Despesa Operacional*, conforme determinação da Lei das S.A.*;
3. o contador voltado para a globalização lançaria como *Despesa Não Operacional*, conforme fazem os países mais avançados em Contabilidade (EUA e outros);*
4. o *Contador Gerencial* poderia argumentar que, como se trata de Dividendos (remuneração ao Capital Próprio), na Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados como distribuição de lucro (e não despesa) deveria se tratar de Encargos Financeiros (remuneração ao Capital de Terceiros). Nesse caso, não entraria na Demonstração do Resultado do Exercício, mas na Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

A pior hipótese seria a alternativa 1. Jamais deveríamos tratar os encargos financeiros como custo. Imagine um agricultor que teve um custo de \$ 600, no plantio de soja, mais encargos financeiros de \$ 380 para custear esse plantio.

* Pela Contabilidade Moderna não é mais necessário (e desaconselhável) separar Despesas Operacionais e Não Operacionais na DRE.

Após a venda por \$ 1.000, poderia ser feita a seguinte Demonstração do Resultado do Exercício, considerando que não houve outras despesas:

DRE	Alternativas			
	1 Custos	2 Desp. Op.	3 Desp. Não operacionais	4 DLP Acumulados
Receita da Soja	1.000	1.000	1.000	1.000
(-) Custo do Produto Agrícola	<u>(980)</u>	<u>(600)</u>	<u>(600)</u>	<u>(600)</u>
Lucro Bruto	20	400	400	400
(-) Despesa Operacional*	<u>0</u>	<u>380</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
Lucro Operacional	20	20	400	400
(-) Desp. Não Operacional*	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>(380)</u>	<u>0</u>
Lucro Antes do Imp. de Renda	20	20	20	400

* Pelas normas internacionais não existe a separação de Despesas Operacionais e Não Operacionais.

A alternativa 1 poderia induzir o agricultor a dizer: “Nunca mais vou plantar soja, é um péssimo negócio”. Na verdade, o ruim, nesse caso, é trabalhar com capital de terceiros (financiamento), parecendo ser os juros altos. Além do mais, se optássemos pela alternativa 1, não poderíamos comparar a DRE desse agricultor com a DRE de outro agricultor, pois elas não teriam a mesma base para comparabilidade, o que traria prejuízo para a Contabilidade.

A alternativa 4, ainda que interessante, não seria boa para a publicação das Demonstrações Financeiras, já que fugiria aos padrões da Lei das S.A.

As alternativas 2 e 3 seriam as melhores. Poderíamos dizer que a 3 seria a ideal, pois encargos financeiros referem-se a problemas de capital (ter ou não ter dinheiro) e não ao ramo de atividade (plantar soja ou comercializar sementes).

3.7 *Divulgação adicional para ativo biológico cujo valor justo não pode ser mensurado de forma confiável (conforme o CPC 29)*

Se a entidade mensura ativos biológicos pelo custo, menos qualquer depreciação e perda do valor recuperável acumuladas, no final do período deve divulgar:

- uma descrição dos ativos biológicos;
- uma explicação da razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável;
- 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 irre-
cuperabilidade acumulada) no início e no final do período.

Se durante o período corrente a entidade mensura os ativos biológicos ao seu custo menos depreciação e perda do valor recuperável acumuladas, deve divulgar qualquer ganho ou perda reconhecido sobre a venda de tais ativos biológicos, e a conciliação requerida 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.

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 (veja Capítulo 3):

- 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.

Testes

1. Cana-de-açúcar é:

- () a) Cultura temporária
- () b) Cultura em erradicação
- () c) Cultura permanente
- () d) Cultura flutuante

2. Milho é:

- () a) Cultura temporária
- () b) Cultura em erradicação
- () c) Cultura permanente
- () d) Cultura flutuante

3. Cultura temporária em formação é classificada como:
- () a) Estoque
 - () b) Investimento
 - () c) Imobilizado
 - () d) Intangível
4. Cultura permanente em formação é classificada como:
- () a) Estoque
 - () b) Investimento
 - () c) Imobilizado
 - () d) Intangível
5. Mão de obra nas culturas temporárias é:
- () a) Despesa
 - () b) Custo
 - () c) Perda
 - () d) Patrimônio Líquido
6. Juros de financiamentos agrários são considerados:
- () a) Despesa
 - () b) Custo
 - () c) Ativo Não Circulante
 - () d) Patrimônio Líquido
7. Cultura permanente formada é considerada:
- () a) Despesa
 - () b) Custo
 - () c) Ativo Imobilizado
 - () d) Patrimônio Líquido
8. Cultura temporária colhida e não vendida é considerada:
- () a) Despesa
 - () b) Custo
 - () c) Ativo Circulante
 - () d) Patrimônio Líquido

9. O lucro agropecuário será contabilizado como:
- () a) Despesa
- () b) Custo
- () c) Ativo Realizável a Longo Prazo (Não Circulante)
- () d) Patrimônio Líquido
10. Inundações, incêndios, geadas são considerados:
- () a) Custo
- () b) Perda
- () c) Despesa
- () d) Ganho

Exercícios

1. A Cia. Milharal prepara muitos hectares para plantar milho doce, voltado para produtos alimentícios. Sabendo-se que o ciclo vegetativo do milho não ultrapassa 180 dias, que o período de semeadura será entre setembro e novembro, que o ano agrícola, conseqüentemente o exercício social, está fixado para 31/3, os custos para a referida cultura foram:

Cultura do Milho → de setembro a janeiro

	<i>Em \$</i>
Adubo.....	58.000
Semente	122.800
Outros custos	36.000
Mão de obra – serviços de terceiros:	
→ lavra, plantação, desbaste, capina, colheita	21.000
→ debulha (destacar o grão da espiga)	4.200
→ <u>de janeiro a março</u>	
Armazenamento em paiol (dois meses – aluguel)	6.500

A colheita totalizou 20.400 sacas; em 25/3 a produção foi totalmente vendida, a vista, a \$ 20,00 a saca. Considerando-se que todos os custos acima foram a vista, que a empresa contraiu despesas operacionais no período, também a vista, no total de \$ 120.060,00, apurar o *Lucro Operacional* do período, sabendo-se que a situação patrimonial ao final de agosto era:

Em \$

ATIVO		PASSIVO e PL	
<i>Circulante</i>		<i>Circulante</i>	
Disponível	510.000	-	- 0 -
Cultura em formação	- 0 -	<i>Patrimônio Líquido</i>	
Produtos agrícolas	25.000	Capital	2.000.000
<i>Não Circulante</i>		Lucros Acumulados	335.000
Imobilizado	1.800.000		
Total	2.335.000	Total	2.335.000

Observações:

- a) Como nesse exercício se solicita apenas o Lucro Operacional, não será feita a Provisão para Imposto de Renda.

Pede-se: contabilizar as operações apresentadas e apresentar as demonstrações financeiras.

- b) O estoque de produtos agrícolas no valor de \$ 25.000,00 deve permanecer no balanço. Para esse item não se dará tratamento mais aprofundado.
- c) Está-se admitindo que não houve depreciação e que todo o Imobilizado é composto de terrenos.
- d) Se se quiser descer a um nível de maior detalhe, pode-se abrir uma conta intermediária entre "Cultura em Formação" e "Produtos Agrícolas", com o título "Cultura (ou Produtos) em Beneficiamento", em que se tem o gasto de mão de obra para a debulha.
- e) Normalmente, no encerramento do Balanço Patrimonial, o saldo da conta "Cultura em Formação" é zero, pois o balanço é levantado após a colheita (ano agrícola). Pode ocorrer em situações em que haja cultura secundária em formação, por ocasião do término do ano agrícola da cultura principal. Todavia, o valor da cultura em formação deverá ser pouco relevante.

2. A Cia. PUC Agropecuária apresentou os seguintes gastos para a cultura em formação da maçã:

	<i>Em \$</i>
Destoca, limpeza do solo	10.800
Adução e preparo para plantio	1.200
Mudas	6.000
Mão de obra geral	16.000
Tratamento fitossanitário	4.000

Nesse período, o exercício social é encerrado. No período seguinte há novos gastos:

	<i>Em \$</i>
Manutenção da cultura em crescimento	5.000
Mão de obra	12.000
Outros gastos	10.000

Novamente, o período é encerrado.

Está prevista uma colheita anual de maçã durante 20 anos. Na primeira colheita, os gastos sem depreciação foram de \$ 38.000.

Evidenciar no grupo Estoque e Imobilizado os dados apresentados, considerando a primeira colheita terminada e não vendida.

3. A Fazenda Grande S.A. apresenta o seguinte Balanço Patrimonial em 31-12-X8:

Em \$ mil

ATIVO		PASSIVO	
<i>Circulante</i>		<i>Circulante</i>	
Disponível	100	Fornecedores	4.000
Insumos	800	Impostos a Pagar	1.000
Prod. agrícolas	<u>4.000</u>	Contas a Pagar	<u>500</u>
	4.900		5.500
<i>Não Circulante</i>		<i>Patrimônio Líquido</i>	
<i>Imobilizado</i>		Capital	20.000
Terras	14.100	Res. Capital	5.000
Cafeeiro	10.000	Res. Legal	1.000
Trator	2.000	Res. Estatutária	2.000
Bens de escritório	<u>4.000</u>	Lucros Acumulados*	<u>1.500</u>
	30.100		29.500
Total	35.000	Total	35.000

São efetuadas as seguintes operações a partir de 1^a-01-X9:

- 1) Início do plantio da soja, cujos custos iniciais são:
 - Insumo (constante em estoque) \$ 700
 - Adubos adquiridos a prazo \$ 1.800
 - Mão de obra paga \$ 80
 - Outros custos \$ 420

Conforme a Lei nº 11.638/07, a conta Lucros Acumulados terá que ter saldo zero no final do exercício para as Sociedades Anônimas.

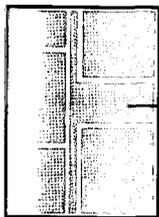
Para suportar "Outros Custos" foi obtido um empréstimo de \$ 500, para pagar em 14-01-X10, com juros totais de 50% ao ano, sendo devolvido junto com o principal.

- 2) Foi vendida metade da colheita do café, a vista, constante no Estoque, por \$ 6.000.
- 3) A empresa iniciou a colheita da próxima safra de café, tendo os seguintes custos:
 - Mão de obra paga \$ 1.500
 - Outros custos a vista \$ 1.400
- 4) A depreciação do trator é distribuída: metade para soja e metade para a colheita do café, já que ele é usado na manutenção e na colheita.
- 5) Os valores brutos do Imobilizado são:

	Terrenos	Cafeeiros	Tratores	Bens de Escritório
Valor Total	14.100	20.000	4.000	5.000
(-) Deprec. Acum.	-	(10.000)	(2.000)	(1.000)
Taxa Deprec.	0	5% a.a.	25% a.a.	10% a.a.

- 7) As Despesas Operacionais a vista, além dos juros, são:
 - Vendas (ocorreram após o item "b" abaixo) 1.200
 - Administrativa (não inclui depreciação) 800
 Considerando que a empresa está isenta de Imposto de Renda, pede-se:
 - a) Os lançamentos contábeis em razonetes, sabendo-se que os custos finais, a vista, foram:
 - Soja: 1.080
 - Café (colheita): 950
 Obs.: A empresa ainda não constituiu nova reserva.
 - b) Apurar o Resultado do Período, sendo que 1/3 da soja colhida foi vendida a vista por \$ 5.000.
 - c) Apresentar o Balanço Patrimonial e a DRE, sabendo-se que não houve mais venda de café, embora a colheita já esteja terminada. A colheita de soja ainda não foi concluída.
- 8) Compare a Nova Estrutura do Balanço Patrimonial com a anterior:

Ativo (Atual)	Passivo (Atual)
Circulante	Circulante
Não Circulante	Não Circulante
<ul style="list-style-type: none"> • Realizável a Longo Prazo • Investimentos • Imobilizado • Intangível 	Patrimônio Líquido



3

Ativos Biológicos

1 Introdução

A contabilidade de ativos biológicos abrange tudo aquilo que nasce, cresce e morre, desde as culturas temporárias e permanentes até os animais, rebanhos de reprodução e corte.

Com a entrada do Brasil na rota da contabilidade internacional e com a chegada das IFRS (*International Financial Reporting Standards*) editadas pelo CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), no caso dos Ativos Biológicos o CPC nº 29, o Brasil, com mais de 100 países, passa a praticar um novo modelo contábil na atividade rural.

Considerando que o setor de agronegócios no Brasil é o maior do mundo, tem sido grande o impacto na nossa economia em função desta nova modalidade do processo contábil.

2 Métodos de avaliação do ativo

A grande mudança encontra-se na avaliação dos Ativos Biológicos.

O método tradicional de avaliação pelo custo é substituído pelo Valor Justo (Valor de Mercado), considerando que estes ativos crescem e/ou engordam com o passar do tempo.

Dessa forma, Ativos Biológicos estão em constantes mudanças, merecendo contínuas avaliações. Essas avaliações, normalmente positivas, além de aumentar o Ativo, produzem ganho econômico para a entidade, devendo ser reconhecido como Receita na Demonstração de Resultado enquanto o produto não for vendido.

Bal. Patrimonial		Demonstração de resultado	
Ativo			
Biológicos	XXXX	Receita Bruta	
	++++	Receita Econômica	++++
	X+X+	(-) Custos	----
		Lucro Bruto	+--+

Os métodos usados são:

- valor justo: pode ser uma cotação feita no mercado;
- não havendo valor de mercado de um produto recomenda-se fazer uma análise de transações recentes ocorridas e assim determinar o valor do bem;
- não sendo possíveis as alternativas *a* e *b*, pode-se utilizar uma base de um produto similar;
- no caso de produção em andamento (no caso de cultura permanente), utiliza-se o método do fluxo de caixa descontado, ou seja, estabelece-se o preço final (data esperada para o desenvolvimento), trazendo-se a valor presente.

Normalmente, em qualquer das alternativas, a tendência é aumentar o Patrimônio Líquido proporcionalmente, por exemplo, ao desenvolvimento da cultura ou engorda do rebanho.

Pelo método dos custos (veja Capítulo 2) incorridos na produção, todos os custos são adicionados ao ciclo de vida do ativo, sendo que o ganho será reconhecido (aumentando o Patrimônio Líquido) só por ocasião da venda.

3 Cultura temporária considerando o valor justo

Vamos imaginar a cultura temporária “X” (período de vida curto) que tem valores de mercado bem definidos (exemplo: tela de mercado futuro).

Inicialmente contabilizamos o custo do plantio, adubação, sementes, mão de obra etc. Admita que este valor seja de R\$ 1.000 (valor hipotético). Ressaltamos que já é um Ativo Biológico.

Custo da Cultura “X” (A. B.)	Caixa/Fornecedores
1.000	1.000

Num momento seguinte vamos considerar o Valor Justo desta cultura considerando a área plantada (hectare, por exemplo) e o número médio de sacas a ser colhido pela área; multiplica-se este número de sacas pelo seu valor de mercado.

Antes do crescimento significativo, portanto, o plantio é avaliado a preço de custo. Já com a cultura em formação passamos ao Valor Justo (mercado), sendo estimado em \$ 1.500. Os custos estimados para a venda são de 5% (cinco por cento).

→ Atualização a Valor de Mercado:

Ativo Biológico: Custo da Cultura "X"		Ajuste ao Valor Justo	
1.000			500
Ativo Biológico: Valor Justo			
500			

→ Despesas previstas de Vendas: $5\% \times \$ 1.500 = \$ 75$:

Ativo Biológico: Valor Justo		Ajuste ao Valor Justo	
500	75	75	500
425			425

→ Custo de Colheita (\$ 100).

Ativo Biológico: Custo da Cultura "X"		Caixa/Fornecedores	
(si) 1.000			1.000 (si)
100			100
1.100			1.100
Ativo Biológico: Valor Justo		Ajuste ao Valor Justo	
425	100	100	425
325			325

→ O Produto Agrícola colhido de Ativos Biológicos deve ser mensurado ao Valor Justo, menos a despesa de venda, no momento da colheita. No nosso exemplo, admitiremos que o valor de mercado não mudou (hipótese A).

Ativo Biológico: Custo da Cultura "X"		Estoque Prod. Agrícola "X"		Ajuste ao Valor Justo	
1.100	1.100	1.100			325
		325			
		1.425			
Ativo Biológico: Valor Justo					
325	325				

→ Venda do Produto Agrícola por \$ 1.500 a vista como previsto:

Caixa/Bancos		Vendas		Estoque		Custo Prod. Agric. Vendido	
(a) 1.500	75 (b)		1.500 (a)	1.425	1.425 (c)	(c) 1.425	325 (d)
						1.100	
Desp. Vendas							
(b) 75							

Após o encerramento das contas de Resultados teremos a seguinte DRE:

Demonstração do Resultado do Exercício	
Receita Bruta	1.500
(-) C. P. Ag. Vendido	<u>(1.100)</u>
Lucro Bruto	400
(-) Despesa de Vendas	<u>(75)</u>
Lucro na Atividade	325

Vamos admitir numa hipótese B que no momento da colheita o Valor Justo seja de \$ 1.700; continuam o custo da colheita de \$ 100 e as despesas de vendas de \$ 10 sobre o adicional (\$ 200 × 5%):

Ativo Biológico: Custo da Cultura "X"		Ajuste ao Valor Justo		Caixa/Fornecedores		
(si)	1.100	(b)	100	425	(si)	1.000
(a)	100	(d)	10	200	(c)	100
	<u>1.000</u>			<u>515</u>		
	1.000					(e)

Ativo Biológico: Valor Justo			
(si)	425	(b)	100
(c)	200	(d)	10
	<u>515</u>		<u>515</u>
	515		(f)

Estoque Prod. Agríc. "X"	
(e)	1.100
(f)	515
	<u>1.615</u>

Admita ainda que, no momento da venda, o valor a vista tenha sido de \$ 1.750:

Estoque Prod. Agríc. "X"		Vendas		Custo do Prod. Agríc. Vendido	
(si)	1.615		1.750	(h)	1.615
	1.615				515
					<u>1.100</u>

Caixa e Bancos		Desp. Vendas	
(g)	1.750	(j)	85
	85		

Após o encerramento das Contas de Resultados, teremos a seguinte DRE:

Receita Bruta	1.750
(-) Custo Prod. Agríc. Vendido	<u>(1.100)</u>
Lucro Bruto	650
(-) Despesas de Vendas	<u>(85)</u>
Lucro na Atividade	565

3.1 Exemplo estimando valor justo dos ativos biológicos de uma cultura temporária quando há mercado ativo*

A entidade Agrícola S.A., que possui lavouras no Mato Grosso do Sul, produz e comercializa soja. Os ativos biológicos referem-se ao plantio e cultivo de soja. Os produtos agrícolas são vendidos a terceiros. Conforme requerimentos do Pronunciamento Técnico CPC 29, os ativos biológicos da entidade são mensurados ao valor justo, deduzidos dos custos estimados de venda quando o vegetal atinge crescimento biológico significativo.

Antes do crescimento significativo, os ativos biológicos são mensurados ao custo, que é próximo do valor justo, conforme demonstrado abaixo:

	4º trimestre				1º trimestre			2º trimestre			3º trimestre		4º trimestre		
Setem- bro	Outubro	Novem- bro	Dezem- bro	Janeiro	Fev- reiro	Março	Abril	Mai	Junho	Julho	Agosto	Setem- bro	Outubro	Novem- bro	Dezem- bro
Plantio															
Tratos culturais															
Colheita															

A entidade determinou que não há crescimento significativo até 60 dias após o plantio. Dessa forma, os gastos capitalizáveis incorridos na constituição dos ativos biológicos são reconhecidos:

	Débito	Crédito
D Ativos biológicos (soja)	\$ 5	
C Caixa (insumos)		\$ 5

Após 60 dias a partir do plantio e até o momento de colheita (período total de aproximadamente 3 a 4 meses), os ativos biológicos são mensurados ao valor justo.

Considerando que há mercado ativo para a soja, a entidade utiliza os preços no mercado futuro (quando será realizada a colheita) para mensurar o valor justo da soja até a colheita. A entidade considera mais algumas estimativas na determinação do valor justo, quais sejam: custos necessários para que o produto agrícola esteja em condições de venda, taxa de desconto e volume de produtividade.

* Contribuição de Douglas Ribeiro – mestrando em Contabilidade pela PUC-SP e atua como Gerente de Auditoria na PwC.

Premissas:

		Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió
Entradas de caixa		\$ 60	\$ 60	\$ 60	\$ 60	\$ 60
Saídas de caixa		\$ (35)	\$ (35)	\$ (35)	\$ (35)	\$ (35)
Fluxos líquidos		\$ 25	\$ 25	\$ 25	\$ 25	\$ 25
Taxa de desconto anual	8%					
Valor justo líquido	\$ 123					

Valor justo menos a despesa de venda até o momento da colheita:

	Débito	Crédito
D Ativos biológicos (ajuste ao valor justo)	\$ 123	
C Variação no valor justo dos ativos biológicos (margem bruta)		\$ 123

Colheita dos ativos biológicos em 31 de janeiro (houve alteração do valor justo):

	Débito	Crédito
D Estoque	\$ 61	-
C Variação no valor justo dos ativos biológicos (receita líquida)		\$ 1
C Ativos biológicos		\$ 25
C Custos incorridos		\$ 35

O valor justo menos a despesa de venda até o momento da colheita:

Premissas utilizadas:

	31 de dezembro	31 de janeiro
Quantidade a ser colhida em janeiro	10 sacas	10 sacas
Preço realizável em janeiro	\$ 6	\$ 6,1
Custos	\$ 3,5	\$ 3,5
Total	\$ 25	\$ 26

DRE	31 de dezembro	31 de janeiro
Receita líquida, sendo:		\$ 61
Soja faturada (\$ 6,1 × 10)	-	\$ 61
Variação no valor justo dos ativos biológicos	\$ 25	-
Custo dos produtos vendidos, sendo:	-	(\$ 61)
CPV (\$ 4 × 10)	-	(\$ 35)
Variação no valor justo dos ativos biológicos	-	(\$ 26)
Margem bruta	\$ 25	\$ 0

Em 31 de janeiro, a margem já reconhecida na receita líquida em 31 de dezembro passa a fazer parte do custo. Venda da soja colhida em 31 de janeiro:

	Débito	Crédito
D CPV	\$ 61	
C Estoques		\$ 61

4 Culturas permanentes a valor justo

Admita uma cultura de laranja (permanente) com dez colheitas previstas.

O custo do plantio foi de \$ 5.000. Na primeira florada (antes da primeira colheita) houve uma previsão de valor de mercado (valor justo) – trazido a valor presente (Fluxo de Caixa Descontado)* de \$ 40.000 (para as dez colheitas).

Por ocasião da primeira colheita, dá-se baixa em 10% do Ajuste ao Valor Justo; considere ainda a exaustão e o gasto com colheita.

Caixa		Não Circulante Ativos biológicos (custo)		Não Circulante Ajuste ao valor justo (ativo)		Circulante Contas a receber	
xxxx	5.000 (1) 50 (3a)	(1) 5.000	450 (3a)	(2) 35.000	3.500 (4b)	(4a) 5.000	
Circulante Estoques		Ajuste ao Valor Justo (DRE)		CPV		Receita	
(3a) 500	500 (5a) 3.500 (5b)		35.000 (2)	(5a) 500			5.000 (4a)
				(5b) 3.500			

* Veja comentários e exemplo de Fluxo de Caixa Descontado no item 4.1.

Legenda:

- 1 – Custo do plantio de R\$ 5.000.
- 2 – Fluxo de caixa descontado* no valor de R\$ 40.000 na primeira avaliação ao valor justo. (Neste caso já descontamos os \$ 5.000 de custo do plantio).
- 3 – Exaustão (depreciação) da 1ª colheita (\$ 450) + outros custos de R\$ 50.
- 4 – Venda da primeira colheita no valor de R\$ 5.000.
- 5 – Apuração do custo da primeira colheita.

4.1 Culturas permanentes e outros ativos de longo prazo de maturação**

Culturas permanentes compreendem ativos biológicos que não serão colhidos totalmente e que gerarão produção por vários anos, tais como pomar de frutas, plantações de erva-mate etc.

Alguns ativos biológicos possuem longos prazos de maturação, com ou sem colheitas intermediárias: cana-de-açúcar e florestas, por exemplo.

Devido à característica de longo prazo dessas culturas, uma forma adequada de mensuração é o **Fluxo de Caixa Descontado**, pois normalmente não existe mercado para esses ativos, mas apenas para o seu fruto. Da mesma forma, alguns ativos biológicos de longos prazos de maturação ainda não possuem mercado ativo no momento de avaliação, pois não estão prontos para colheita.

4.1.1 Fluxo de caixa descontado

O conceito básico da avaliação por fluxo de caixa descontado está no cálculo do valor presente dos fluxos de caixa livres que o ativo gerará no futuro. Pelo fato desses fluxos serem gerados em datas futuras distintas, é necessário trazê-los a valor presente por uma taxa de desconto adequada. Essa taxa de desconto será uma função do grau de risco inerente aos fluxos de caixa estimados, com taxas maiores para ativos mais arriscados e taxas menores para projetos mais seguros.

A estimativa do fluxo de caixa futuro e a determinação da taxa de desconto são dois processos críticos e preponderantes na definição da magnitude do valor do ativo. A elaboração do fluxo de caixa envolve a determinação dos seguintes itens:

- volume de produção futura em cada período de vida do ativo;
- preço de venda, que pode ser baseado em valores passados, correntes ou estimativa futura;
- custos de manutenção futura do ativo, que podem ser administrativos, operacionais ou gastos com ativo fixo (máquinas, equipamentos, veículos etc.). Podem ser estimados tomando como base custos passados, correntes ou estimativas futuras;

* Veja item 4.1.

** Contribuição de Mauro Quirino, Mestre em Contabilidade pela PUC-SP

- despesas para vender o produto resultante do ativo;
- valores residuais.

A taxa de desconto deve ser aquela mais adequada ao ativo biológico que se está avaliando. Uma taxa comumente utilizada é o CMPC (Custo Médio Ponderado do Capital), que é a média ponderada do custo do capital de terceiro (CT) e do capital próprio (CP).

Supondo que uma empresa para investir em ativo biológico contraiu empréstimos para financiar 40% desse investimento, a um custo de 11% ao ano e que donos da empresa esperam um retorno de 15% ao ano, então o CMPC será:

$$\text{CMPC} = (\% \text{ CT} \times \text{custo do CT} \times (1 - \text{IR})) + (\% \text{ CP} \times \text{custo do CP})$$

$$\text{CMPC} = (40\% \times 11\%) \times (1 - 34\%) + (60\% \times 14\%)$$

$$\text{CMPC} = 11,30\%$$

O IR da equação é a alíquota do imposto de renda, 34%. Os encargos financeiros do empréstimo são dedutíveis no cálculo do imposto de renda e, portanto, o custo efetivo do empréstimo é o percentual contratado menos o percentual do imposto de renda.

Os fluxos de caixa e as taxas de desconto podem ser reais ou nominais. Um fluxo de caixa é real quando não se adicionam os efeitos inflacionários. Da mesma forma, a taxa de desconto também é real quando não se consideram os efeitos inflacionários. Assim, a taxa SELIC, por exemplo, é nominal, pois na taxa está incluída a inflação. Deve-se sempre manter a coerência entre taxas reais e nominais e fluxos de caixa real e nominal.

Para transformar a taxa calculada anteriormente de nominal para real, pode-se utilizar a seguinte fórmula, considerando inflação de 5%:

$$\text{Taxa real} = (1 + \text{Taxa Nominal}) / (1 + \text{Inflação})$$

$$\text{Taxa real} = (1 + 11,30\%) / (1 + 5\%)$$

$$\text{Taxa real} = 6,00\% \text{ ao ano}$$

4.1.2 Exemplo de fluxo de caixa

Demonstramos a seguir um modelo de fluxo de caixa de ativo biológico florestal:

- Ativo biológico: 10.000 hectares de floresta;
- Idade de colheita das árvores: 7 anos;
- Produção anual: 600.000 metros cúbicos em uma área de 1.429 hectares (10.000/7 anos).
- Preço de venda da madeira: R\$/m³: 80,00.

	Ano	1	2	3	4	5	6	7
Área em cada ano – hectares		10.000	8.571	7.143	5.714	4.286	2.857	1.429
Vendas		48.000.000	48.000.000	48.000.000	48.000.000	48.000.000	48.000.000	48.000.000
Custo de colheita, transporte e carregamento		- 20.400.000	- 20.400.000	- 20.400.000	- 20.400.000	- 20.400.000	- 20.400.000	- 20.400.000
Estradas para retirada da madeira		- 1.200.000	- 1.200.000	- 1.200.000	- 1.200.000	- 1.200.000	- 1.200.000	- 1.200.000
Custo de manutenção da floresta		- 3.200.000	- 2.742.857	- 2.285.714	- 1.828.571	- 1.371.429	- 914.286	- 457.143
Despesas Administrativas		- 2.000.000	- 2.000.000	- 2.000.000	- 2.000.000	- 2.000.000	- 2.000.000	- 2.000.000
Máquinas e equipamentos florestais			- 2.000.000			- 2.000.000		
Resultado antes do Imposto de Renda		21.200.000	19.657.143	22.114.286	22.571.429	21.028.571	23.485.714	23.942.857
Imposto de Renda		- 7.072.000	- 7.072.000	- 7.072.000	- 7.072.000	- 7.072.000	- 7.072.000	- 7.072.000
Resultado líquido		14.128.000	12.585.143	15.042.286	15.499.429	13.956.571	16.413.714	16.870.857
Taxa de desconto	6%							
Fator de desconto		0,94340	0,89000	0,83962	0,79209	0,74726	0,70496	0,66506
Valor presente líquido		13.328.302	11.200.732	12.629.793	12.276.999	10.429.162	11.571.021	11.220.084
Valor justo		82.656.093						

Os valores estão apresentados na forma real, sem considerar os efeitos da inflação nas entradas e saídas de caixa. Dessa forma, a taxa de desconto de 6% também é real. Caso o fluxo de caixa fosse inflacionado com 5% de inflação, a taxa de desconto seria de 11,30%, conforme calculado anteriormente.

4.1.3 Contabilização do ativo biológico

O ativo biológico é contabilizado no ativo circulante quando a cultura é de curto prazo, menor de 12 meses. No caso de cultura permanente, todo o valor é contabilizado no ativo não circulante, inclusive a parcela que se espera colher nos próximos 12 meses. A variação no valor do ativo é contabilizada contra o resultado operacional do período.

No exemplo apresentado, supondo que no período zero o valor do ativo biológico florestal fosse R\$ 75 milhões, a variação de R\$ 7.656.093 seria lançada como aumento do valor do ativo biológico e a contrapartida no resultado do exercício, da seguinte forma:

D. Ativo Não Circulante	Débito	Crédito
Ativo Biológico Florestal	7.656.093	
C. Mudança no valor justo do ativo biológico		7.656.093

Caso ocorresse redução do valor no período, o lançamento envolveria as mesmas contas, mas com crédito no ativo, pela redução do valor.

O CPC 29 sugere ainda que a mudança no valor justo seja separada entre a parte atribuível a mudanças físicas e a parte atribuível a mudanças de preços.

4.1.4 Aspectos tributários

A Lei nº 11.638, de dezembro de 2007 adotou o padrão internacional de contabilidade para alinhar métodos e critérios contábeis brasileiros àqueles pre-valetentes globalmente, aplicáveis aos relatórios financeiros das empresas brasileiras. A Lei também assegura a neutralidade tributária na adoção dos novos critérios. Dessa forma, as alterações no valor do ativo biológico pela mensuração ao valor justo não impactarão o cálculo do Imposto de Renda, mas sim a depreciação, e a exaustão, como ocorria anteriormente.

No exemplo anterior, o Imposto de Renda foi calculado da seguinte forma:

	Ano	1	2	3	4	5	6	7
Vendas		48.000.000	48.000.000	48.000.000	48.000.000	48.000.000	48.000.000	48.000.000
Custo de colheita, transporte e carregamento		- 20.400.000	- 20.400.000	- 20.400.000	- 20.400.000	- 20.400.000	- 20.400.000	- 20.400.000
Estradas para retirada da madeira		- 1.200.000	- 1.200.000	- 1.200.000	- 1.200.000	- 1.200.000	- 1.200.000	- 1.200.000
Despesas Administrativas		- 2.000.000	- 2.000.000	- 2.000.000	- 2.000.000	- 2.000.000	- 2.000.000	- 2.000.000
Depreciação e exaustão		- 3.600.000	- 3.600.000	- 3.600.000	- 3.600.000	- 3.600.000	- 3.600.000	- 3.600.000
Resultado antes do Imposto de Renda		20.800.000	20.800.000	20.800.000	20.800.000	20.800.000	20.800.000	20.800.000
Imposto de Renda	34,00%	7.072.000						

Gastos com manutenção de floresta não são dedutíveis e incorporarão o valor do ativo para fins fiscais e serão dedutíveis apenas no momento da colheita, contabilizado como exaustão. Da mesma forma, a aquisição de máquinas e equipamentos representa saída de caixa, mas serão dedutíveis apenas através da depreciação. O cálculo do imposto de renda pode também ser demonstrado da seguinte forma:

	Ano	1	2	3	4	5	6	7
Resultado do fluxo de caixa		21.200.000	19.657.143	22.114.286	22.571.429	21.028.571	23.485.714	23.942.857
Custo de manutenção da floresta		3.200.000	2.742.857	2.285.714	1.828.571	1.371.429	914.286	457.143
Máquinas e equipamentos florestais		0	2.000.000	0	0	2.000.000	0	0
Depreciação e exaustão		- 3.600.000	- 3.600.000	- 3.600.000	- 3.600.000	- 3.600.000	- 3.600.000	- 3.600.000
Resultado antes do Imposto de Renda		20.800.000	20.800.000	20.800.000	20.800.000	20.800.000	20.800.000	20.800.000
Imposto de Renda	34,00%	7.072.000						

4.2 Estimando valor justo dos ativos biológicos de uma cultura permanente quando não há mercado ativo*

A agroindústria ABC Açúcar e Álcool S.A. possui canaviais e utiliza a cana-de-açúcar para a produção de açúcar e álcool.

A cana-de-açúcar é uma cultura permanente que possui um período de maturação de 12 a 18 meses para o primeiro corte. A soqueira (raiz) tem a capacidade de produzir cana por cinco anos em média. Os cortes da cana em pé são realizados anualmente e a produtividade do canavial reduz a cada corte efetuado.

A entidade usa o modelo de valor justo para reconhecer os ativos biológicos, conforme exigido pelo CPC 29 e emite relatórios anualmente. O exercício social da entidade encerra em 31 de março de cada ano.

Abril	Maio	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Janeiro	Fevereiro	Março
Safrá – Colheita										Entressafrá – Plantio	

Reconhecimento inicial do plantio:

	Débito	Crédito
D Ativos biológicos (plantio)	\$ 100	
C Caixa (compra dos insumos)		\$ 100

Reconhecimento dos tratos culturais:

	Débito	Crédito
D Ativos biológicos (tratos culturais)	\$ 100	
C Caixa (compra dos insumos)		\$ 100

Os gastos capitalizáveis com plantio, que são realizados no estágio inicial de constituição da soqueira (raiz) são adicionados ao valor dos ativos biológicos. Os gastos com tratos culturais, realizados após a constituição da soqueira e após cada corte anual, são adicionados ao valor dos tratos culturais. Os gastos que não fazem parte da formação da lavoura (plantio) ou dos tratos culturais da cana em pé são contabilizados diretamente no resultado quando incorridos.

Valor justo no momento inicial menos custo para colheita na data da emissão do relatório em 31 de março (antes da colheita):

Como não há mercado ativo para a cana-de-açúcar, a agroindústria faz um cálculo de fluxo de caixa descontado para estimar o valor justo. O cálculo é ilustrado da seguinte forma:

* Colaboração de Douglas Ribeiro – mestrando em Contabilidade pela PUC-SP. Atua como gerente de Auditoria na PwC.

Corte	Área (ha)	Ano 1		Ano 2		Ano 3		Ano 4		Ano 5		Total	
		TCH	Ton. Cana	TCH	Ton. Cana	TCH	Ton. Cana	TCH	Ton. Cana	TCH	Ton. Cana	TCH	Ton. Cana
Cana nova	55	134	7.370	100	5.500	92	5.060	76	4.180	70	3.850	472	25.960
2º corte	50	100	5.000	92	4.600	76	3.800	70	3.500	0	-	338	16.900
3º corte	35	92	3.220	76	2.660	70	2.450	0	-	0	-	238	8.330
4º corte	40	76	3.040	70	2.800	0	-	0	-	-	-	146	5.840
5º corte	50	70	3.500	0	-	-	-	-	-	-	-	70	3.500
Total (A)	230		22.130		15.560		11.310		7.680		3.850		60.530
Entradas de caixa:													
Kgs ATR por ton. (B)			135,46		135,46		135,46		135,46		135,46		
Valor ATR (B)			0,38		0,41		0,45		0,49		0,52		
R\$/ton. cana (E = A × B × C)			1.139.137		864.181		689.424		509.763		271.191		3.473.696
Saídas de caixa:													
(-) Corte, carregamento e transporte (R\$ 20/ton.)			(442.600)		(311.200)		(226.200)		(153.600)		(77.000)		(1.210.600)
(-) Tratos culturais (R\$ 12/ton.)			(186.720)		(135.720)		(92.160)		(46.200)		-		(460.800)
Total (F)			(629.320)		(446.920)		(318.360)		(199.800)		(77.000)		(1.671.400)
Resultado antes dos impostos sobre o lucro (G = E - F)			509.817		417.261		371.064		309.963		194.191		1.802.296
Impostos sobre o lucro (34%)			(173.338)		(141.869)		(126.162)		(105.387)		(66.025)		(612.781)
Fluxos líquidos			336.479		275.392		244.902		204.576		128.166		1.189.515
Taxa de desconto	10%		(30.589)		(47.795)		(60.904)		(64.848)		(48.585)		(252.721)
Valor justo			305.890		227.597		183.999		139.728		79.581		936.795

Legenda:

ha = hectare

TCH: produtividade do canavial demonstrada através de toneladas de cada por hectare

ATR (açúcar total recuperável): grandeza que demonstra a quantidade de açúcar obtida em uma tonelada de cana-de-açúcar

Notas:

- Impostos sobre a venda de cana foram desconsiderados.
- Custo de capital foi desconsiderado.
- Benefício da amortização dos impostos foi desconsiderado.

As áreas são divididas pelo estágio de corte, pois cada estágio possui uma produtividade esperada e fluxos de caixas futuros. Como exemplo, a área que está no quarto estágio de corte significa que três cortes já foram realizados, portanto, a soqueira tem condições de gerar entradas de caixa por mais dois anos (quarto e quinto ano).

Historicamente, a produtividade do canavial é determinada em toneladas de cana por hectare em 134, 100, 92, 76 e 70 do primeiro ao quinto corte, respectivamente. O valor do ATR é determinado através de projeções dos preços do açúcar e do álcool com base na quantidade esperada de produção e preços futuros da bolsa de mercados e futuros, se houver. O valor do ATR também considera qual a quantidade da cana necessária para produção dos produtos.

O custo de corte, carregamento e transporte foi projetado com base no histórico dos últimos anos e na previsão de gastos com base no planejamento da colheita de cada safra futura. Os tratos culturais foram projetados com base no custo dos insumos utilizados e nos gastos de mão de obra utilizada para aplicá-los à lavoura.

Os tributos sobre o lucro foram apurados conforme a taxa fiscal e a taxa de desconto utilizada foi a do custo médio ponderado de capital, determinada através de dados do setor sucroalcooleiro.

Reconhecimento do ganho do valor justo na emissão do relatório:

Vamos considerar que o total dos gastos incorridos até a data de emissão do relatório foi \$ 800.000,00. O valor líquido no final do ano apurado conforme o fluxo de caixa descontado foi de \$ 936.795.

	Débito	Crédito
D Ativos biológicos (ajuste ao valor justo)	\$ 136.795	
C Resultado do exercício (custo)		\$ 136.795

Reconhecimento dos tributos sobre o lucro diferido (34%):

	Débito	Crédito
D Tributos sobre o lucro (resultado)	\$ 46.510	
C Tributos diferidos (passivo não circulante)		\$ 46.510

De acordo com a legislação fiscal brasileira, os gastos dos ativos biológicos devem ser incluídos no resultado tributável no período em que ocorrer a venda, portanto, o ajuste ao valor justo dos ativos biológicos são considerados diferenças temporárias e devem ter seus efeitos nos tributos diferidos.

Colheita do ativo biológico (transferência de ativos biológicos para estoque):

	Débito	Crédito
D Estoques (produto agrícola)	\$ 100	
C Ativos biológicos		\$ 100

Antes da contabilização da colheita, o valor justo dos ativos biológicos deve ser atualizado, o que requer implementação de controles internos para apuração do valor justo de cada grupo de ativo biológico no momento da colheita, pois este passa a ser o custo do produto agrícola nos períodos subsequentes.

Esta mensuração é bastante complexa, pois o fluxo de caixa descontado demonstrado acima foi realizado na data de emissão do relatório para apresentação nas demonstrações financeiras com os ativos biológicos agrupados. A colheita é realizada diariamente e o valor justo dos ativos biológicos deve ser apurado para cada item que está sendo colhido antes de sua entrada nos estoques como produto agrícola.

Testes

1. Cultura temporária em formação é classificada quando avaliada a mercado:*
 - () a) Estoque
 - () b) Investimento
 - () c) Imobilizado
 - () d) Ativo Biológico a Preço de Custo
2. Cultura permanente em formação é classificada quando avaliada a mercado:*
 - () a) Estoque
 - () b) Investimento
 - () c) Imobilizado como Ativo Biológico
 - () d) Intangível

* Valor Justo.

3. Mão de obra nas culturas temporárias ao Valor Justo:

- a) Despesa
- b) Custo, na Conta Ativo Biológico – Circulante
- c) Perda
- d) Patrimônio Líquido

4. Juros de financiamentos agrários são considerados:

- a) Despesa
- b) Custo
- c) Ativo Não Circulante
- d) Patrimônio Líquido

5. Cultura permanente formada é avaliada, quando possível:

- a) Ativo Biológico a Valor Justo
- b) Custo
- c) Ativo Imobilizado em Formação
- d) Patrimônio Líquido

6. Cultura temporária colhida e não vendida é considerada:

- a) Ativo Biológico
- b) Custo na DRE
- c) Estoque de Produtos Agrícolas
- d) Patrimônio Líquido

7. O método mais comum para avaliação de Ativos Biológicos a Valor Justo é:

- a) Fluxo de Caixa Descontado
- b) Bolsa de Valores
- c) Bolsa de Chicago
- d) Tabela de Preço do Governo Federal

8. Ativos Biológicos são:

- a) Estoque de Produtos Agrícolas
- b) Somente culturas e animais no Ativo Circulante
- c) Somente culturas e animais no Ativo Não Circulante
- d) É tudo aquilo que nasce, cresce e morre (culturas e animais)

9. O lucro agropecuário será considerado:
- () a) Apenas na ocasião da venda
 - () b) Pode ser também por ocasião da avaliação ao Valor Justo
 - () c) Ativo Realizável a Longo Prazo (Não Circulante)
 - () d) Somente para Ativos a Valor de Custo
10. Inundações, incêndios, geadas são considerados em relação aos Ativos Biológicos:
- () a) Custo
 - () b) Perda
 - () c) Despesa
 - () d) Ganho

Exercícios

1. A Cia. Milho Moderno prepara muitos hectares para plantar milho doce, voltado para produtos alimentícios. Sabendo-se que o ciclo vegetativo do milho não ultrapassa 180 dias, que o período de semeadura será entre setembro e novembro, que o ano agrícola, conseqüentemente o exercício social, está fixado para 31/3, os custos para a referida cultura foram:

Em 31/12, 3 meses antes do término do Exercício Social, o valor justo era de \$ 19,50 por saca e havia uma previsão de 20.000 sacas para serem colhidas.

Cultura do Milho → de setembro a janeiro

	Em \$
Adubo.....	58.000
Semente	122.800
Outros custos.....	36.000
Mão de obra – serviços de terceiros:	
→ lavoura, plantação, desbaste, capina, colheita.....	21.000
→ debulha (destacar o grão da espiga)	4.200
→ <u>de janeiro a março</u>	
Armazenamento em paiol (dois meses – aluguel)	6.500

A colheita totalizou 20.400 sacas; em 25/3 a produção foi totalmente vendida, a vista, a \$ 20,00 a saca. Considerando-se que todos os custos acima foram a vista, que a empresa contraiu despesas operacionais no período, também a vista, no total de \$ 120.060,00, apurar o *Lucro da Atividade* do período.

2. A cia. Macieira apresentou os seguintes gastos para a cultura em formação da maçã:

	Em \$
Destoca, limpeza do solo	10.800
Adubação e preparo para plantio	1.200
Mudas.....	6.000
Mão de obra geral	16.000
Tratamento fitossanitário.....	4.000

Antes da primeira florada, considerando as 20 colheitas previstas, ao Fluxo de Caixa Descontado, o Valor Justo do Ativo Biológico é de \$ 950.000,00.

Na primeira venda, a Receita a prazo foi de \$ 60.000,00, sendo que nesta primeira colheita os gastos sem a depreciação foram de \$ 15.000,00 a vista.

Nesse período, o exercício social é encerrado. No período seguinte há novos gastos:

	Em \$
Manutenção da cultura em crescimento	5.000
Mão de obra	12.000
Outros gastos.....	10.000

Antes da segunda safra vendida, fazer as contabilizações.

3. A Fazenda Granada S.A. apresenta o seguinte Balanço Patrimonial em 31-12-X8:

Em \$ mil

ATIVO		PASSIVO	
Circulante		Circulante	
Disponível	100	Fornecedores	4.000
Insumos	800	Impostos a Pagar	1.000
Prod. agrícolas (café em grão)	<u>4.000</u>	Contas a Pagar	<u>500</u>
	4.900		5.500
Não Circulante		Patrimônio Líquido	
Imobilizado		Capital	20.000
Terras	14.100	Res. Capital	5.000
Cafeeiro (Ativo Biológico)	10.000	Res. Legal	1.000
Trator	2.000	Res. Estatutária	2.000
Bens de escritório	<u>4.000</u>	Lucros Acumulados*	<u>1.500</u>
	30.100		29.500
Total	35.000	Total	35.000

* Conforme a Lei nº 11.638/07, a conta Lucros Acumulados terá que ter saldo zero no final do exercício para as Sociedades Anônimas.

São efetuadas as seguintes operações a partir de 1^a-1-X9:

1. Início do plantio da soja, cujos custos iniciais são:
 - Insumo (constante em estoque) \$ 700
 - Adubos adquiridos a prazo \$ 1.800
 - Mão de obra paga \$ 80
 - Outros custos \$ 420
 - O valor de mercado (valor justo) da soja é de \$ 15.000.
2. No início de 19X9, a empresa aplica o CPC nº 29 e constata que seu Ativo Biológico (cafeeiro) deverá ser avaliado a Valor Justo. Para as próximas 10 colheitas previstas, o Fluxo de Caixa Descontado para o cafeeiro é de R\$ 80.000.
3. Foi vendida metade da colheita do café, a vista, constante no Estoque, por \$ 6.000.
4. A empresa iniciou a colheita da próxima safra de café, tendo os seguintes custos:
 - Mão de obra paga \$ 1.500
 - Outros custos a vista \$ 1.400
5. A depreciação do trator é distribuída: metade para soja e metade para a colheita do café, já que ele é usado na manutenção e na colheita.
6. Os valores brutos do Imobilizado são:

	Terrenos	Cafeeiros	Tratores	Bens de Escritório
Valor Total	14.100	20.000	4.000	5.000
(-) Deprec. Acum.	-	(10.000)	(2.000)	(1,000)
Taxa Deprec.	0	5% a.a.	25% a.a.	10% a.a.

7. As Despesas Operacionais a vista, além dos juros, são:

Vendas (ocorreram o item “b” abaixo) 1.200

Administrativa (não inclui depreciação) 800

Considerando que a empresa está isenta de Imposto de Renda, pede-se:

- a) Os lançamentos contábeis em razonetes, sabendo-se que os custos finais, a vista, foram:

Soja: 1.080

Café (colheita): 950

Obs.: A empresa ainda não constituiu nova reserva.

- b) Apurar o Resultado do Período, sendo que $\frac{1}{3}$ da soja colhida foi vendida a vista por \$ 5.000.
- c) Apresentar o Balanço Patrimonial e a DRE, sabendo-se que não houve mais venda de café, embora a colheita já esteja terminada. A colheita de soja ainda não foi concluída.



4

Depreciação na Agropecuária

Veja neste capítulo:

- AS DIFERENÇAS DOS TERMOS DEPRECIÇÃO, EXAUSTÃO E AMORTIZAÇÃO NA AGROPECUÁRIA.
- COMO SE DEPRECIAM AS PLANTAÇÕES QUE DÃO FRUTOS: CAFÉ, LARANJA... EXTIRPADAS DO SOLO: CANA-DE-AÇÚCAR, PALMITO, REFLORESTAMENTO...
- A DEPRECIÇÃO DOS EQUIPAMENTOS AGRÍCOLAS E CÁLCULO DO CUSTO POR HORA DE UM TRATOR.
- COMO FAZER A DEPRECIÇÃO DOS TOUROS E DAS VAGAS REPRODUTORAS.
- E QUANTO ÀS PASTAGENS, COMO FAZER?
- VEJA AS TAXAS DE DEPRECIÇÃO, EXAUSTÃO E AMORTIZAÇÃO NA AGROPECUÁRIA.

Algumas divergências existem na utilização dos termos *depreciação*, *exaustão* e *amortização* na Contabilidade Agropecuária. Daí a preocupação de iniciar este capítulo com alguns conceitos.

1 Conceitos conforme a teoria da contabilidade

Alkíndar de Toledo Ramos, em sua tese de doutoramento (*O Problema da Amortização dos Bens Depreciáveis e as Necessidades Administrativas das Empresas*), sugere que “a amortização, em sentido amplo, seria aplicada a quaisquer tipos de bens do ativo fixo, com vida útil limitada. *Depreciação* seria sinônimo de amortização, em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos bens tangíveis, como máquinas, equipamentos, móveis, utensílios, edifícios etc. *Exaustão* seria sinônimo de amortização em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos recursos naturais exauríveis, como reservas florestais, petrolíferas etc. *Amortização*, em sentido restrito, se confundiria com o seu sentido amplo, mas somente quando aplicada aos bens intangíveis de duração limitada, como as patentes, as benfeitorias em propriedades de terceiros etc.”

2 Entendimento fiscal (na agropecuária)

Conforme disposições contidas no Parecer Normativo CST nº 18, de 9-4-79, o Fisco dá sua interpretação no caso específico da agricultura, em nada contradizendo os conceitos expostos.

No que tange às culturas permanentes, às florestas ou árvores e a todos os vegetais de menor porte, somente se pode falar em *depreciação* em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos os frutos. Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação da cultura é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. Exemplo: café, laranja, uva etc.

Quando se trata de floresta própria (ou vegetação em geral), o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de *exaustão*, à medida que seus recursos forem exauridos (esgotados). Aqui, não se tem a extração de frutos, mas a própria árvore é ceifada, cortada ou extraída do solo: reflorestamento, cana-de-açúcar, pastagem etc.

O termo *amortização*, por sua vez, é reservado tecnicamente para os casos de aquisição de direitos sobre empreendimentos de propriedade de terceiros, apropriando-se o custo desses direitos ao longo do período determinado, contratado para a exploração.

* Boletim 54 da FEA/USP – Departamento de Contabilidade e Atuária, 1968.

3 Casos de depreciação

3.1 Cultura agrícola (Ativos Biológicos)

Conforme os conceitos apresentados, toda a cultura permanente que produzir frutos (Ativos Biológicos) será alvo de depreciação. Por um lado, a árvore produtora não é extraída do solo; seu produto final é o fruto e não a própria árvore. Um cafeeiro produz grãos de café (frutos), mantendo-se a árvore intacta.

Um canavial, por outro lado, tem sua parte externa extraída (cortada), mantendo-se a parte contida no solo para formar novas árvores.

Segundo esse raciocínio, sobre o cafeeiro incidirá depreciação e sobre o canavial, exaustão.

Assim, cafeeiro, laranjeiras, pereiras, videiras, castanheiras, macieiras, jabuticabeiras, abacateiros, jaqueiras, mamoeiros etc. serão alvos de depreciação.

Na cultura de chá, o desbastamento das folhas é considerado depreciação, pois a folha é o produto final e não a árvore, o caule. O mesmo acontece com a bananeira que, após produzir o cacho de bananas, tem seu tronco cortado; daí, a depreciação.

Uma pergunta natural que pode surgir neste momento é quanto à taxa de depreciação.* E ela só pode ser respondida por agrônomos, técnicos em agronomia ou pelos próprios agricultores que conhecem a vida útil ou o número de anos de produção da árvore, que varia não só em função do tipo de solo, clima, manutenção etc., mas também em virtude da qualidade ou tipo de árvore.

Assim, se uma videira tipo niágara rosada, na região de Valinhos – SP, produzir frutos, em média, durante 15 anos, a taxa de depreciação média anual será de 6,67% (100/15 anos), considerando-se taxas constantes (linha reta).

Pode-se também calcular a taxa de depreciação de acordo com a produção estimada da cultura permanente. Admitindo-se colher 1.000.000 de caixas de uva-ítmia de determinada videira, cuja produção do primeiro ano foi de 70.000 caixas, a depreciação será de 7% (70.000/1.000.000) e variará anualmente. O uso desse método oferece, por um lado, a vantagem de se ter menos custo de depreciação nos anos de safras ruins (já que a taxa é calculada proporcionalmente à produção), de não haver redução excessiva de lucro (ou prejuízo) e de evitar grandes oscilações nos resultados no decorrer de vários anos. Por outro lado, no ano de maior produção a depreciação será maior.

Todavia, fique bem definido que a depreciação passa a incidir sobre a cultura após formada (nunca em formação), a partir da primeira colheita, inclusive.

* No final deste capítulo há sugestões de algumas taxas.

3.2 Implementos agrícolas (tratores, máquinas...)

Uma das dificuldades encontradas para calcular o custo das lavouras ou das safras é o cálculo exato do custo dos equipamentos agrícolas utilizados na cultura agrícola.

Esse item ganhou bastante significado nos últimos tempos em virtude do esforço que se faz para a implantação da mecanização agrícola com o objetivo de melhorar a produtividade na agricultura.

Alguns desvios têm sido cometidos no cálculo do custo pelo uso desses equipamentos. Um deles é atribuir o custo de reposição de peças* ou custo por dias parados, por defeito ou quebra, à cultura que na ocasião era beneficiada pelo equipamento. Certamente, a cultura não deveria ser sobrecarregada em virtude da improdutividade ou da reposição de peças do implemento agrícola.

O problema maior, todavia, está no cálculo da depreciação dos implementos agrícolas.

Normalmente se tem cometido o equívoco de calcular a depreciação a uma taxa anual, com critérios fiscais, apropriando-se a depreciação do ano entre as diversas culturas.

Implementos agrícolas como tratores, colhedeiças, aparelhos agrícolas etc. não são utilizados ininterruptamente durante o ano (como normalmente são os equipamentos industriais) em virtude de entressafra, chuvas, geadas, ociosidades etc. Dessa forma, recomenda-se a apropriação da depreciação em decorrência do uso às respectivas culturas ou projetos. Daí a necessidade de se calcular a depreciação por hora, estimado-se um número de horas de trabalho por equipamento, em vez da quantidade de anos de vida útil.

Há quem rejeite essa proposição pela dificuldade de estimativa da vida útil em horas.

No entanto, deve-se consultar o fabricante do equipamento, que normalmente tem condições de estimar a vida útil em horas.

Observa-se, porém, que todas as taxas de depreciação, principalmente as fixadas pelo Imposto de Renda, são estimadas (para não dizer “chutadas”). Quando, por exemplo, a taxa de máquinas é fixada em 10%, nota-se que pode haver desvios significativos: há máquinas cuja vida útil não ultrapassa três anos, enquanto outras ultrapassam dez anos. Isto, sem dúvida, dá um estímulo maior para tais estimativas.

Em vez de se calcular a depreciação de um trator em quatro anos (25% ao ano), como permite o Fisco, na falta de melhores dados, poderemos utilizar padrões para os países em desenvolvimento propostos pelo Programa Cooperativo do Banco Mundial/FAO,** cujas estimativas são:

* A reposição de peças, quando aumenta a vida útil do trator, deve ser ativada (Imobilizado), dando-se baixa como “perda” na peça antiga substituída.

** SMEYERS, F. (coord.) *Quick cost estimates for use agricultural machinery*. FAO.

- tratores de pneus – 8.000 horas aproximadas de trabalho;
- tratores de esteira – 9.000 horas aproximadas de trabalho.

Pressupõe-se que após esse número de horas de trabalho o valor residual desse equipamento seja desprezível.

Há empresas agropecuárias que limitam a vida útil de um trator a um número de horas bastante inferior à vida útil proposta acima, evitando-se assim um ônus elevado de manutenção nos últimos anos de vida útil, já que o trator seria vendido antes da manutenção acentuada. Nesse caso, a fixação de horas de trabalho é mais fácil, porquanto o gerente fixa o limite, por exemplo, de 4.000 horas de trabalho. Atingindo esse marco, o trator seria vendido. Optando-se por essa situação, teríamos de fixar um valor residual, já que o trator terá um “bom” preço de mercado no momento da sua venda.

Dessa forma, o cálculo da depreciação horária do trator ou outros implementos agrícolas seria:

$\frac{\text{Valor do equipamento}^*}{\text{Número estimado de horas de trabalho}} = \$ \text{ Depreciação p/hora}$

O cálculo do custo por hora pelo uso do trator é obtido considerando-se as seguintes variáveis:

Depreciação =	$\frac{\text{Valor do trator}}{8.000 \text{ horas (9.000 horas - esteira)}}$	= \$ _____				
<i>Manutenção e reparos (para não sobrecarregar as culturas específicas, recomenda-se estimar esse dado). Dados aproximados**</i>						
Trator	<table style="border: none;"> <tr> <td style="font-size: 2em; vertical-align: middle;">{</td> <td style="padding: 0 5px;"> Pneus: 1,0 × 1 hora de depreciação Esteira: 0,8 × 1 hora de depreciação </td> <td style="font-size: 2em; vertical-align: middle;">}</td> <td style="padding: 0 5px;">por hora</td> </tr> </table>	{	Pneus: 1,0 × 1 hora de depreciação Esteira: 0,8 × 1 hora de depreciação	}	por hora	= \$ _____
{	Pneus: 1,0 × 1 hora de depreciação Esteira: 0,8 × 1 hora de depreciação	}	por hora			
Combustível – nº de litros por hora × \$ por litro		= \$ _____				
Outros custos indiretos (lubrificação, seguro, depreciação da oficina...).	Calcula-se um percentual sobre a depreciação ou a soma dos custos até o momento	= \$ _____				
Salário por hora do tratorista + encargos sociais		= \$ _____				
Total do custo por hora		= \$ _____				

* Se houver valor residual de venda, reduzir deste montante.

** O gasto mais acentuado para o trator de pneus é quanto à reposição de pneus.

Custo por hectare

Para calcular o custo por hectare (ou por alqueire), precisamos conhecer o número de horas necessárias para passar o trator num hectare.

Multiplicando-se o número de horas pelo custo de uma hora, temos o custo por hectare.

Normalmente, considera-se para esse cálculo o tempo improdutivo que o trator despense no percurso da oficina ao campo, voltas em torno do campo agrícola, trocas de equipamentos adicionais para a tratoragem etc. Normalmente, o acréscimo de tempo improdutivo sugerido é de 15%. Assim, temos:

$$\text{Custo por hectare (trator + equipamentos)} = \{(\text{Custo do trator por hora} + \text{Custo do equipamento por hora} + \text{salário do tratorista por hora}) \times \text{Número de horas trabalhadas por hectare}\} \times 1,15$$

O índice de 15%, também estimado, pode ser consideravelmente aumentado para fazendas onde o cultivo é longe da sede, ou onde o trator precisa fazer muitas manobras para o trabalho.

No caso de se depreciar o trator à base de taxa fixa e este trabalhar mais de um turno, a taxa de depreciação será multiplicada por 1,5 para dois turnos, e por 2,0 para três turnos.

3.2.1 Mão de obra não produtiva

Como se trata aqui das horas improdutivas do trator, é justo também tratar de mão de obra improdutiva na agropecuária.

É comum na agropecuária a interrupção do trabalho devido à chuva, mau tempo, falta de trabalho etc.

Os tempos ociosos, em virtude da falta de trabalho ou período entre ciclo de produção, ou mesmo por problemas de chuvas, geadas etc., desde que relevantes, não deverão sobrecarregar a lavoura em andamento, mas ser acumulados em uma conta "Tempo Improdutivo" dentro dos custos indiretos para posterior rateio a todas as culturas e criação do período.

Se a interrupção (extraordinariamente) atingir montantes exagerados, como, por exemplo, um mês de serviço improdutivo, os valores da folha de pagamento poderão ser apropriados como perdas do período, em uma despesa não operacional (evitando sobrecarregar injustamente as culturas em andamento).

3.3 *Pecuária (Ativos Biológicos)*

No caso de gados reprodutores (touros e vacas), animais de trabalho e outros animais constantes do Ativo Imobilizado (por considerar que se trata de ativo tangível de vida útil limitada, pois com o passar dos anos há uma perda da capacidade normal de trabalho – no caso de animais de trabalho –, assemelhando-se nesse aspecto à perda da capacidade de produção de uma máquina ou equipamento qualquer), as deduções dos valores são também denominadas *Depreciação*.

No período de crescimento do gado destinado à reprodução, não haverá, evidentemente, depreciação. A vida útil do rebanho de reprodução, para efeito de depreciação, será contada a partir do momento em que estiver em condições de reprodução (estado adulto). Já em plena reprodução, o animal, principalmente o touro, tende a atingir um estágio de máxima eficiência para, a seguir, iniciar o processo de declínio, até perder sua utilidade para esse fim.

Não há dúvida de que o ideal seria detectar o início do processo de declínio para iniciar a depreciação. Todavia, como na prática não é fácil detectar esse ponto, normalmente a depreciação é iniciada no momento em que o rebanho começa a ser utilizado para a reprodução. Aliem-se a esse argumento o fato de que o gado envelhece a cada ano que passa e há necessidade de distribuição de seu custo.

Um dos problemas na depreciação do gado de reprodução é quanto ao método a ser utilizado, considerando-se que o declínio de potencialidade de reprodução é acelerado no final da sua vida útil. Entretanto, pela dificuldade (causada pela variabilidade das raças, do clima, das condições de vida, das distâncias a percorrer etc.) em estabelecer uma curva de eficiência do gado de reprodução, o método mais utilizado é o da linha reta.

Outro problema é determinar a vida útil do rebanho. Podem-se observar variações em regiões próximas, que oscilam de quatro a dez anos (após o início da atividade de reprodução). Considerando-se a moda como medida estatística, constatam-se os seguintes prazos de vida útil:

- gado reprodutor mestiço – cinco anos;
- gado matriz mestiça – sete anos;
- gado reprodutor puro – oito anos;
- gado matriz pura – dez anos.

Ressalte-se, todavia, que o veterinário é a pessoa mais indicada para determinar a vida útil do gado reprodutor.

Outro aspecto importante na determinação da depreciação do gado de reprodução é que se deveria considerar o valor residual correspondente ao seu peso multiplicado pelo preço por arroba que se conseguiria no frigorífico, por ocasião

de sua venda, após castrado e engordado para abate, o que acontece sempre que não é mais utilizado como reprodutor.

Em alguns casos, o touro, mesmo que não sirva para monta, é útil para o fornecimento do sêmen (inseminação artificial), e não é descartado de imediato para a venda ao frigorífico. O período de captação do sêmen também será considerado como tempo de vida útil para a taxa de depreciação. Exemplo:

Vamos admitir que um touro avaliado em \$ 55.000 tenha vida útil estimada de oito anos para permanecer junto às vacas para procriação (monta) e de mais dois anos para coleta de sêmen (inseminação artificial), totalizando dez anos (taxa de depreciação: 10%). Esse touro pesa aproximadamente 800 kg e, se fosse vendido hoje para corte (frigorífico), valeria \$ 2.000. Supondo-se que seu peso deverá ser mantido após o término da vida útil, o valor a ser depreciado será de \$ 53.000 (\$ 55 – \$ 2 mil). Assim teremos:

Depreciação do 1º ano

Valor Contábil	\$ 55.000	{	Ativo Não Circulante	
(-) Valor Residual	\$ (2.000)		<u>Imobilizado</u>	
Valor Depreciável	\$ 53.000		Touro	55.000
Taxa de Depreciação	<u>× 10%</u>		(-) Depreciação Acumulada	<u>(5.300)</u>
Depreciação do 1º ano	\$ 5.300		Valor Líquido	49.700

Destaca-se que o valor residual, para efeito de depreciação, para fins gerenciais e não fiscais também deverá ser corrigido monetariamente, à mesma taxa do valor contábil do touro (quando houver inflação relevante). Dessa forma, ao final do 10º ano (última depreciação), o valor líquido contábil do touro aproximar-se-á do seu preço de mercado para o frigorífico.

4 Casos de exaustão

4.1 Florestas e espécies vegetais de menor porte (Ativos Biológicos)

Se determinada empresa é proprietária de uma floresta destinada ao corte para comercialização, consumo ou industrialização, levará a custos de cada período o montante que expressa a parcela nela consumida. Para o cálculo do valor da cota de exaustão será observado o seguinte critério:

- apurar-se-á, inicialmente, o percentual que o volume dos recursos florestais utilizados ou a quantidade de árvores extraídas durante o período

do-base representa em relação ao volume ou à quantidade de árvores que no início do ano-base compunha a floresta;

- o percentual encontrado será aplicado sobre o valor da floresta registrado no Ativo, e o resultado será considerado como custo dos recursos florestais extraídos.

Procedendo-se dessa forma, ao concluir a extração dos últimos recursos, ter-se-á baixado do Ativo o valor total pertinente a essa floresta, o qual terá sido distribuído como custo pelos diversos exercícios sociais em que a empresa promoveu a extração ou utilização desses recursos, na exata proporção da parcela extraída ou utilizada em cada período. Houve, assim, uma diluição do custo total pelos exercícios ao longo dos quais ocorreu a extração ou utilização dos recursos.

Colocando o assunto nesses termos – continua aquele parecer normativo –, não é difícil concluir que o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas voltam a produzir novos troncos ou ramos e permitem um segundo ou até um terceiro corte, deve ser objetivo de quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento, efetuando-se os cálculos em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada que engloba os diversos cortes.

Obviamente, as empresas que estiverem nas situações desse tipo devem apresentar laudos de profissionais qualificados (engenheiros florestais, agrônomos), que possam seguramente servir de base aos cálculos mencionados. Exemplo:

Para um reflorestamento que envolve 10.000 eucaliptos cujo custo da cultura formada é de \$ 100.000 e há um total de quatro cortes previstos, a quota de exaustão será de 25% (100/4 cortes) por corte.

Vamos supor que na primeira colheita (em andamento) até o final do exercício social (ano-base) houve a colheita de 4.800 árvores. Qual será o custo dos recursos florestais extraídos?

$$\text{Cálculo percentual das } > = \frac{4.800 \text{ árvores extraídas}}{10.000 \text{ árvores que compõem a floresta}} = 0,48 \rightarrow 48\%$$

Cálculo de exaustão $\rightarrow 48\%$ extraídas $\times 25\%$ exaustão $\times \$ 100.000 = \$ 12.000$, custo dos eucaliptos extraídos.

4.2 Cana-de-açúcar (Ativo Biológico)

O custo de formação da plantação de cana-de-açúcar, acumulado na conta “Cultura Permanente em Formação”, será registrado no Imobilizado – Ativo Não Circulante Imobilizado e não no Realizável a Longo Prazo, como algumas empresas fazem.

O canavial, uma vez plantado, poderá gerar, dependendo da região, de cinco a seis cortes (ou mais).

A quota de exaustão anual será, admitindo-se cinco cortes, de 20% (se de quatro cortes, 25%). Supondo-se que toda a extração ocorra dentro do exercício social (ano-base), basta multiplicar o percentual de 20% pelo custo de formação da cana-de-açúcar para obter-se o custo da cultura formada.*

Evidentemente, por um lado, a esse custo serão somados outros da colheita e os custos de manutenção da cultura nesse período.

Considerando, porém, que o exercício social termine antes do ano agrícola, ou seja, a colheita não está terminada por ocasião do final do exercício social, há necessidade de calcular o percentual do volume ou a quantidade extraída em relação à cultura total.

Pode-se, nesse caso, medir a área (por exemplo, 1.200 hectares extraídos em relação a um total de 2.800 hectares; o percentual para fins de cálculo é de 42,86% – $1.200/2.800$ – sobre os 20%), ou o percentual pode ser medido em função da tonelada extraída em relação ao total esperado, ou outros critérios.

Como a legislação não fixa expressamente as taxas que devem ser utilizadas, há quem use, baseado em laudo do PLANALSUCAR, quotas de exaustão decrescentes, nos seguintes percentuais/ano:

1º corte – 35,4%

2º corte – 25,1%

3º corte – 21,4%

4º corte – 18,1%

4.3 Pastagens

É o lugar onde pasta (come erva não ceifada) ou pode pastar o gado. É uma das partes mais importantes do planejamento agropecuário, uma vez que a boa pastagem contribui, em conjunto, para a melhoria da qualidade do gado, para o alto rendimento do projeto. Basicamente, há dois tipos de pastagens: a natural e a artificial.

A – Pastagem natural

É também denominada pasto nativo e constituída de áreas não cultivadas, utilizadas para pastagem, das quais se aproveita o potencial natural (campos, cerrados, capins naturais etc.). Geralmente, são áreas de boa cobertura vegetal que não apresentam grandes problemas de erosão. Esse tipo de pasto sofre melhoramentos esporádicos.

* Veja modelo prático de exaustão no item 4.2 do Capítulo 3.

B – Pastagem artificial

É aquela formada por pastos cultivados. Em geral, exige preparo do solo, por meio de destocamento, arações, adubações, gradagem e plantação ou semeadura.

As principais forrageiras utilizadas nos pastos são:

- *gramíneas*: capim-colonião, capim-gordura, capim-jaraguá, capim-pangola, outros capins e cereais;
- *leguminosas*: alfafa, soja perene, siratro, carrapicho, beíço-de-boi etc.;
- *cactáceas*: palma, mandacaru, xiquexique etc.;
- *outras*: mandioca, batata-doce etc. (como alimentação suplementar).

Há algum tempo, a pastagem era considerada uma atividade extrativa (pastagem natural), sem merecer atenção especial do pecuarista. Atualmente, o pasto é considerado uma cultura; portanto, recebe todos os cuidados que a uma cultura são dispensados, como: preparo do solo, terraceamento, drenagem, adubação, plantio, corretivos etc. (pastagem artificial).

Por ser uma cultura permanente, seja a pastagem natural seja artificial, seu custo de formação (preparo de solo, destocamento, drenagem, diques...) compõe o Ativo Não Circulante – Imobilizado e sofrerá exaustão na proporção da sua perda de potencialidade.

Mesmo que haja pastoreio em rodízio (em determinado momento interrompe-se o pastoreio para manter o pasto em repouso por certo tempo), nenhuma pastagem tem duração ilimitada. Há um momento em que é necessário reformá-la totalmente, replantando as forrageiras ou recuperando-as para que o pasto volte a ser produtivo.

Algumas empresas não fazem a exaustão das pastagens por várias razões:

- alegação de que algumas espécies de capim são consideradas do tipo permanente (não acabam facilmente), como é o caso do capim-colonião, jaraguá etc.;
- dificuldade em estimar o período de vida útil das pastagens;
- alegação de que a legislação do Imposto sobre a Renda é omissa a respeito do assunto.

As pastagens devem sofrer exaustão (entendimento também de alguns engenheiros agrônomos), porque, mesmo que o tipo de capim seja permanente, a fertilidade da terra tem capacidade limitada. Recomenda-se estimar o período de tempo e vida útil das pastagens com base em estudos agrícolas ou estudo do próprio engenheiro agrônomo da empresa.

Também podem causar o perecimento das pastagens: erosão, incêndio e excesso de gado no pasto. Nesses casos, sua recomposição natural é bastante difícil e os valores aplicados devem ser levados diretamente para resultado do exercício, como perda.

No caso específico de pastagens naturais, por mais adequadas que sejam, em geral as empresas desembolsam algum dinheiro para seu melhoramento, como em demarcação do pasto, limpeza de ervas tóxicas, limpeza de animais ou insetos nocivos etc.

Daí a sugestão de que os valores aplicados com a formação ou o melhoramento das pastagens devem sofrer exaustão.

5 Amortização

A amortização ocorre para os casos de aquisição de direitos sobre empreendimentos de propriedades de terceiros. Assim, por exemplo, ela se dá nos casos de aquisição de direitos de extração de madeira de floresta pertencente a terceiros ou de exploração de pomar alheio, por prazo determinado, a preço único e prefixado.

A legislação brasileira prevê que se a floresta pertence a terceiros, mas é explorada em função de contrato por prazo indeterminado, caracteriza-se por quotas de exaustão (e não amortização).

Suponha-se que determinada empresa de exportação de suco de laranja adquira o direito de colheita de um pomar, durante três anos. A empresa adquirente registrará o custo da aquisição desse direito no seu Ativo Imobilizado e fará a amortização de 1/3 por colheita, distribuindo o custo desses direitos ao longo do período de três anos, contratados para a exploração.

6 Taxas de depreciação

O agrônomo, veterinário, os técnicos agropecuários... são as pessoas mais indicadas para prever a vida útil dos itens que compõem o Ativo Imobilizado de uma fazenda, considerando-se o clima, o solo, o tipo de manejo, a raça (no caso da pecuária) etc., que varia de região para região. O próprio Imposto de Renda, possivelmente considerando essas variáveis, não define taxas. Ressalta-se, todavia, que o Imposto de Renda assegura à empresa o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova da vida útil do bem determinado.

A seguir são divulgadas as estimativas realizadas por:

1. engenheiros agrônomos: Rubens Araújo Dias e Oscar J. Thomasini Ettore, publicadas pela Secretaria da Agricultura (“Contabilidade Agrícola para o Estado de São Paulo”);

2. Instituto de Economia Agrícola, por intermédio do engenheiro agrônomo Paul Frans Bemelmans;
3. Imposto de Renda;
4. algumas pesquisas feitas por nós; e
5. outras fontes.

ESTIMATIVA DE DURAÇÃO DE CONSTRUÇÕES E MELHORAMENTOS

Construções e Melhoramentos	Duração em Anos	Taxa de Depreciação
Parede de tijolos, coberta de telha	25	4%
Parede de madeira, coberta de telha	15	6,67%
Parede de barro, coberta de telha	10	10%
Parede de barro, coberta de sapé	5	20%
Piso de tijolo, cimentado	25	4%
MELHORAMENTOS		
Linha de força e luz, telefone com postes de madeira	30	3,33%
Linha de força e luz, telefone com postes de ferro ou concreto	50	2%
Cercas de pau-a-pique	10	10%
Cercas de arame	10	10%
Rede de água (encanamentos)	10	10%
Cerca elétrica	10	10%

VIDA MÉDIA PRODUTIVA DE ALGUNS ANIMAIS

Animais	Vida Média Produtiva em Anos	Taxa de Depreciação ao Ano
ANIMAIS DE CRIAÇÃO		
Bovinos Reprodutor	8	12,5%
Matrizes	10	10%
Suínos	4	25%
ANIMAIS DE TRABALHO		
Burro de tração	12	8,33%
Cavalo de sela	8	12,5%
Boi de carro	5	20%

DURAÇÃO MÉDIA DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Itens	Duração em Anos	Taxa de Depreciação ao Ano
TRATORES*		
De roda	10	10%
De esteira	10	10%
Microtrator	7	14,28%
VEÍCULOS		
Caminhão	05	20%
Carroça	10	10%
Carro de bois	10	10%
Carreta de trator	15	6,67%
IMPLEMENTOS		
Ancinho	12	8,33%
Arado de discos e aiveca	15	6,67%
Grade de discos	15	6,67%
Carreta com pneus	15	6,67%
Semeadeira de linhas	15	6,67%
Semeadeira de grãos miúdos	20	5%
Cultivador	12	8,33%
Plaina	15	6,67%
Colhedora de algodão	8	12,5%
Colhedora de milho	10	10%
Combinada automotriz	10	10%
Combinada rebocada	10	10%
Grade de dentes e de molas	20	5%
Colhedeira de forragens	1	10
Ceifadeira	12	8,33%
Plantadeira	10	10%
Bico de pato (Planet)	5	20%
Máquina de café	10	10%
Máquina de debulhar milho	10	10%
Desintegrador	20	5%
Picadeira de forragem	15	6,67%
Motores elétricos	15	6,67%
Serraria	20	5%
Pulverizador	10	10%
Ensiladeira	7	14,28%
Polvilhadeira	10	10%
Ordenhadeira	10	10%
Carrinho de terreiro	8	12,5%
Roçadeira	10	10%
Encerado	6	16,67%
Secador de cereais	10	10%
Saco de colheita	3	33,33%
Adubadeira	8	12,5%
Jacá	2	50%
Riscador	6	16,67%
Rodo	2	50%
Arreio	6	16,67%

* Imposto de Renda – quatro anos – 25% ao ano.

Cultura Permanente	Nº de Anos	Taxa de Depreciação
Amoreira (p/ bicho-da-seda)	20	5%
Banana	8	12,5%
Café	20	5%
Chá	20	5%
Figo	17	5,88%
Laranja	15	6,67%
Maracujá	5	20%
Pastagem formada (artificial) – exaustão	5	20%
Pêssego	17	5,88%
Uva	20	5%
Cana-de-açúcar – exaustão	5	20%

RELAÇÃO ESTIMADA ENTRE A VIDA ÚTIL ESPERADA E USO PELO TIPO DE MÁQUINA

Horas por ano	Trator		Máquina para aração-vida em		Máquinas para plantio		Máquinas para colheita	
	Anos	Horas	Anos	Horas	Anos	Horas	Anos	Horas
0	–	–	–	–	20	1.000	–	–
100	20,0	2.000	15,0	1.500	12	1.200	12,0	1.200
150	16,7	2.500	13,3	2.000	10	1.500	12,0	1.800
200	15,0	3.000	12,0	2.400	8	1.600	11,0	2.200
250	14,0	3.500	10,5	2.600	7	1.750	10,0	2.500
300	14,0	4.200	9,0	2.700	6	1.800	9,0	2.700
400	12,5	5.000	7,0	2.800	5	2.000	7,0	2.800
500	12,0	6.000	6,0	3.000	4	2.000	6,0	3.000
600	12,0	7.200	6,0	3.600	–	–	5,0	3.000
800	11,0	8.800	5,0	4.000	–	–	4,0	3.200
1.000	10,0	10.000	4,0	4.000	–	–	4,0	4.000
1.400	7,5	10.500	–	–	–	–	–	–
1.800	6,0	11.000	–	–	–	–	–	–
2.200	5,0	11.500	–	–	–	–	–	–

Fonte: Pearsons, Merton S. et. al. *Farm machinery; depreciation, and replacement*. Maio 1960. 3186 – Biblioteca IEA.

6.1 Recuperação do Ativo (Impairment Test)

As empresas deverão efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no Imobilizado e no Intangível, revisando e ajustando os

critérios utilizados para determinação dos percentuais estimados para a depreciação, exaustão e amortização.

Testes

1. Toda cultura permanente, cujo produto final é o fruto, será alvo de:
 - () a) Depreciação
 - () b) Exaustão
 - () c) Amortização
 - () d) N.D.A.

2. As taxas de depreciação numa cultura permanente, podem ser calculadas:
 - () a) Pelo tempo de vida útil de cada espécie de cultura
 - () b) Pela produção estimada de cada unidade durante sua vida útil
 - () c) Pelo número de hectare
 - () d) As alternativas a e b estão certas

3. A depreciação passa a incidir sobre a cultura:
 - () a) A partir do plantio das sementes
 - () b) A partir do instante em que ela está totalmente formada mas ainda não produz
 - () c) A partir da primeira floração e/ou primeira safra
 - () d) A partir do momento em que está em formação

4. Para os gados reprodutores, animais de trabalho e outros do Ativo Permanente incidem taxas de:
 - () a) Amortização
 - () b) Depreciação
 - () c) Exaustão
 - () d) Sobre eles não incide nenhuma taxa

5. As cotas de exaustão podem ser aplicadas em:
 - () a) Animais reprodutores cuja fertilidade entra em declínio
 - () b) Culturas permanentes após cada colheita dos frutos
 - () c) Florestas e espécies vegetais destinadas ao corte, para industrialização, consumo ou comercialização
 - () d) Animais destinados para corte

6. No caso das pastagens, podem ser aplicadas taxas de:
- a) Exaustão, na proporção de sua perda de potencialidade
 - b) Depreciação, à medida que forem consumidas pelos animais
 - c) Depreciação, proporcionalmente ao tempo de vida útil estimado
 - d) N.D.A.
7. Para os casos de aquisição de direitos sobre empreendimentos de propriedade de terceiros ocorre:
- a) Exaustão
 - b) Depreciação
 - c) Amortização
 - d) N.D.A.
8. Exaustão é aplicada a:
- a) Pastagem
 - b) Cafeeiro
 - c) Aquisição de direitos sobre empreendimentos de propriedade de terceiros
 - d) N.D.A.
9. Depreciação é aplicada a:
- a) Cana-de-açúcar
 - b) Pomares
 - c) Aquisição de direitos sobre empreendimentos de propriedade de terceiros
 - d) N.D.A.
10. Amortização é aplicada a:
- a) Palmito
 - b) Laranjal
 - c) Aquisição de direitos sobre empreendimentos de propriedade de terceiros
 - d) N.D.A.

Exercícios

1. A Cia. Agropecuária Catalúnia utiliza no seu plano de contas o item “Pastagens Artificiais em Formação”. Essa conta registra o valor de todos os gastos

com a formação das pastagens artificiais. A empresa considera que a formação da pastagem vai desde a derrubada da mata, queimada, limpeza, plantio etc. até a primeira limpeza de formação.

Adota a sistemática de que, até dois anos depois do plantio, qualquer gasto (limpeza de formação, ressemeio etc.) deve ser incluído em “Pastagem em Formação”. Após isso, com a pastagem formada, o valor dessa conta é transferido para “Pastagens Artificiais Formadas”, quando passariam a ser utilizadas e amortizadas.

Admitindo-se que o valor total da pastagem no período em formação seja de \$ 980 mil, que o período de formação da pastagem foi de exatamente dois anos e que a vida útil estimada da pastagem será de oito anos, responder às seguintes perguntas:

- a) Deve-se amortizar essa pastagem? Por quê?
 - b) Qual a denominação correta, Exaustão ou Depreciação? Por quê?
 - c) Qual será o valor de amortização anual?
 - d) Se houver reforma na pastagem, o gasto concernente fará parte do Imobilizado ou será tratado como custo?
-

2. A Cia. de Reflorestamento Dona Ondina, por meio de debates e orientações fiscais, conclui que o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas voltam, depois desse, a produzir novos troncos ou ramos e permitem um segundo ou até um terceiro corte, deve ser objeto de quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento. Devem-se efetuar os cálculos em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada, que engloba os diversos cortes. Evidentemente, as empresas que estiverem em situações desse tipo devem munir-se de elementos hábeis às demonstrações exigíveis pelo Fisco, como, entre outros, laudos de profissionais qualificados no ramo (engenheiros florestais, engenheiros agrônomos), que possam seguramente servir de base aos cálculos, tomando-se em consideração o eventual decréscimo de produção após os sucessivos cortes.

Conforme laudo de engenheiros florestais, o reflorestamento Dona Ondina será alvo de três cortes, havendo uma previsão de 2.000.000 m³. No primeiro corte, constata-se um total de 800.000 m³ de madeira colhida. Qual seria a taxa de exaustão para apurar o resultado dessa primeira colheita?

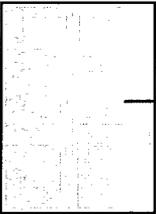
3. Indique, a seguir, com um (X) se se trata de amortização, depreciação ou exaustão e se o melhor critério de cálculo é por hora, volume (quantidade) ou uma taxa anual.

Itens	Depreciação	Exaustão	Amortização	Cálculo		
				Por h	Por vol.	Anual
Palmito						
Chá						
Café						
Gado bovino						
Pastagem						
Banana						
Arado						
Cana-de-açúcar						
Colhedeira						
Reflorestamento						
Laranja						
Direitos adquiridos de reflorestamento de terceiros						
Gastos pré-operacionais						
Uva						
Guaraná						
Seringueira						
Suínos						
Trator						

4. A Cia. Lojicard adquiriu um trator de esteira por \$ 48.000. Esse trator tem uma vida útil estimada em 3.000 horas. A taxa de depreciação consta neste livro.

No primeiro ano o trator trabalhou 100 dias, à base de quatro horas em média por dia. Calcule a depreciação do primeiro ano:

- para fins de Imposto de Renda;
 - para fins gerenciais;
 - para fins contábeis, considerando a taxa fixa na média brasileira;
5. O touro Ferdinando, da Agropecuária Madri, será colocado na sua primeira estação de monta, após três anos de crescimento. Seu custo total é de \$ 60.000; prevê-se que será útil para monta durante seis anos, e mais um ano para fornecimento de sêmen. Após tudo isso será vendido ao frigorífico por \$ 11.000. Calcular a primeira depreciação de Ferdinando.



5

Planificação Contábil na Atividade Agrícola

Veja neste capítulo:

- PREPARAÇÃO DE UM PLANO DE CONTAS NA ATIVIDADE AGRÍCOLA.
- INVENTÁRIO NA AGRICULTURA.
- AS VANTAGENS DO INVENTÁRIO PERMANENTE.
- APURAÇÃO DE CUSTO NA AGRICULTURA.
- COMO APURAR O RESULTADO AGRÍCOLA?
- COLHEITA EM ANDAMENTO, COMO CONTABILIZAR?
- SISTEMA AUXILIAR DE CONTAS: CONTABILIDADE DE CUSTO INTEGRADA À CONTABILIDADE FINANCEIRA.

1 Objetivos

O objetivo deste capítulo não é expor a técnica de montagem de um plano de contas, muito menos apresentar conceitos e comentários genéricos sobre ele, já que se parte do pressuposto de que, pelo menos de forma teórica, o leitor domina esse assunto. Para os que não dominarem esse assunto adequadamente, recomenda-se a leitura do Capítulo 8 do livro *Contabilidade Empresarial*, de José Carlos Marion, publicado pela Editora Atlas S.A.

A meta a ser atingida é uma abordagem mais detalhada dos grupos de contas, tanto do Balanço Patrimonial, como da Demonstração do Resultado do Exercício, que são mais afetados pelas peculiaridades da atividade agrícola.

Dessa forma, não se comentará, por exemplo, o “disponível”, no Balanço Patrimonial, uma vez que esse item tem, numa empresa agrícola, a mesma função e finalidade que tem numa empresa industrial ou comercial. O mesmo raciocínio é válido para o item Duplicatas a Receber, Despesa do Exercício Seguinte ou, ainda, Contas do Passivo e Patrimônio Líquido que, praticamente, não apresentam variações significativas de uma atividade para outra.

Serão enfatizadas as contas ou grupos que evidenciam grandes variações, na área agrícola, em relação a outras atividades. Um exemplo típico é a conta “Estoque” que, na agropecuária, recebe roupagem especial por meio das culturas temporárias (formadas ou em formação), das colheitas (em andamento ou concluídas) etc.

Um grupo de contas que recebe também tratamento diferenciado é o “Imobilizado”; nele se encontram culturas permanentes (formadas ou em formação), benfeitorias no imóvel rural, animais de trabalho etc.

Resumindo, por serem considerados pontos problemáticos na atividade agropecuária, será dada ênfase aos itens “Estoque” e “Imobilizado”, no Balanço Patrimonial, e aos itens “Receita” e “Custos de Produção”, na Demonstração do Resultado do Exercício.

No final deste livro apresentamos um Apêndice envolvendo um plano de contas completo a ser aplicado em qualquer empresa. Adequamos ainda aquele plano de contas ao uso de sistema computadorizado, voltado basicamente para o microcomputador.

2 Resumo dos principais itens que compõem o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício de uma empresa industrial

Balanço Patrimonial

1 ATIVO	2 PASSIVO
1.1 <i>CIRCULANTE</i> 1.1.1 <i>Disponível</i> 1.1.2 <i>Valores a Receber</i> 1.1.3 <i>Estoques</i> <ul style="list-style-type: none"> • Matérias-primas • Produtos em Elaboração • Produtos Acabados • Almoxxarifado 1.1.4 <i>Despesas do Exercício Seguinte</i>	2.1 <i>CIRCULANTE</i> 2.1.1 <i>Fornecedores</i> 2.1.2 <i>Instituições Financeiras</i> 2.1.3 <i>Folha de Pagamento</i> 2.1.4 <i>Encargos Sociais</i> 2.1.5 <i>Impostos a Pagar</i> 2.1.6 <i>Contas a Pagar</i> 2.1.7 <i>Outros</i> 2.2 <i>NÃO CIRCULANTE</i> 2.2.1 <i>Exigível a Longo Prazo</i> 2.2.2 <i>Outros</i>
1.2 <i>NÃO CIRCULANTE</i> 1.2.1 <i>Realizável a Longo Prazo</i> 1.2.2 <i>Investimentos</i> 1.2.3 <i>Imobilizado</i> 1.2.4 <i>Intangível</i>	3 PATRIMÔNIO LÍQUIDO 3.1 <i>Capital</i> 3.2 <i>Reserva de Capital</i> 3.3 <i>Ajustes Aval. Patrimonial</i> 3.4 <i>Reserva de Lucros</i> <ul style="list-style-type: none"> - Legal - Estatutária - Contingência - Lucro a Realizar 3.5 <i>Lucros Acumulados</i>

Demonstração do Resultado do Exercício

4 <i>Receita Bruta</i>
5 <i>Custos/ Despesas/ Deduções</i>
5.1 <i>Custos dos Produtos Vendidos</i>
5.2 <i>Despesas de Vendas</i>
5.3 <i>Despesas Administrativas</i>
5.4 <i>Despesas Financeiras</i>
5.5 <i>Deduções</i>

6 <i>Sistema Auxiliar de Contas</i>

3 Adequação de alguns itens para empresas agrícolas

3.1 Estoques

O grupo “Estoques” de uma empresa agrícola assemelha-se muito a uma empresa industrial. Vejamos:

Matéria-prima – Na indústria, significa todo o material empregado na fabricação de um produto. Na empresa agrícola, significa produtos que compõem a cultura, tais como sementes, adubos, inseticidas etc. No plano de contas de empresa agrícola apresentado a seguir, esta conta é chamada “Insumo”.

Produto em Elaboração – Na indústria, significa a produção que está inacabada (em andamento) por ocasião do encerramento do exercício social. Na empresa agrícola, significa uma cultura temporária em formação (em andamento) ou uma colheita em andamento (ou safra em andamento) de uma cultura permanente. Aqui, esta conta é denominada “Culturas Temporárias em Formação”, para as culturas temporárias, e “Colheitas em Andamento”, para as culturas permanentes.

Pelo CPC 29 estes grupos de Culturas Temporárias e Culturas Permanentes passam a ser denominados de Ativos Biológicos (plantas).

Produto Acabado – Na indústria, significa o produto terminado e pronto para venda. Da mesma forma, na empresa agrícola, significa produção colhida, ou seja, produtos agrícolas prontos para venda. No plano de contas a seguir apresentado, esta conta é denominada “Produtos Agrícolas”.

Almoxarifado – Numa indústria, assim como numa empresa agrícola, significa um estoque de consumo que não compõe o produto (ou a cultura), mas é utilizado para outras finalidades.

1.1.3 Estoques (Empresa Agrícola)

1.1.3.1 Insumos (matérias-primas)

1. Sementes
2. Adubos
3. Fertilizantes
4. Herbicidas
5. Inseticidas
6. Embalagens
7. Formicidas
8. Mudanças

1.1.3.2 Ativos Biológicos – Culturas Temporárias

1. Soja
2. Milho

(continua)

(continuação)

3. Arroz
4. Feijão
5. Batata
6. Horticultura
7. Abóbora
8. Trigo

1.1.3.3 *Colheitas em Andamento** (Culturas Permanentes)

1. Café
2. Algodão
3. Laranja
4. Maçã
5. Jaca
6. Cacau
7. Uva
8. Florestas
9. Cana-de-açúcar

1.1.3.4 *Produtos Agrícolas* (Prontos para venda ou consumo)

1. Soja
2. Milho
3. Feijão

7. Café
8. Algodão
9. Laranja

1.1.3.5 *Almoxarifado*

1. Combustível
2. Lubrificante
3. Ferramentas
4. Peça de Manutenção
5. Drogaria
6. Material de Escritório

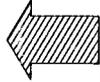
* Desde a floração até a colheita.

3.2 Imobilizado

1.2.3 Imobilizado

1.2.3.1 Ativos Biológicos – Cultura Permanente em Formação

1. Café
2. Algodão
3. Laranja
4. Maçã
5. Eucalipto
6. Seringueira
7. Cana-de-açúcar
8. Pastos



Controle por Cultura
café (vale p/outras culturas)

- #### 1.2.3.1.1
- 1 Adubação
 - 2 Formicidas
 - 3 Fungicidas
 - 4 Sementes/Mudas
 - 5 Mão de obra
 - 6 Encargos Sociais
 - 7 Seguro
 - 8 Serviços de Terceiros
 - 9 Produtos Químicos
 - 10 Depreciação Equipamentos
 - 11 Combustível
 - 12 Aluguel
 - 13 Seguro da CV/NN

1.2.3.2 Ativos Biológicos – Cultura Permanente Formada

1. Pastos Naturais
2. Pastos Artificiais
3. Café
4. Algodão
5. Laranja
6. Goiaba
7. Matas

1.2.3.3 Terras

1. Área de Exploração
2. Área Florestal

1.2.3.4 Benfeitorias na Propriedade

1. Terreiro Cimentado
2. Canais de Irrigação
3. Poços
4. Estradas
5. Açudes
6. Cercas

(continua)

(continuação)

1.2.3.5 *Edifícios e Construções*

1. Casas para Administração
2. Casas para Colonos
3. Escolas
4. Paióis

1.2.3.6 *Animais de Trabalho (Semoventes)*1.2.3.7 *Florestas (Matas)*

1.2.3.8

- (-) Depreciação
- (-) Exaustão

1.2.4 Intangível

4 Operacionalização do plano de contas

Um dos primeiros aspectos para operacionalizar o plano de contas é considerar o tipo de *Inventário* que a empresa agrícola utiliza.

Inventário

Inventário, em sentido contábil amplo, é o processo de verificação de existências na empresa. As existências podem ser: mercadorias, materiais, produtos (comumente os mais inventariados) ou outros bens do Imobilizado e até mesmo Contas a Receber ou a Pagar, bem como outros bens que se julgar necessários ou convenientes.

Em sentido restrito, inventário refere-se ao processo de verificação das existências dos *estoques*; portanto, faz parte do controle de estoque. Dessa forma, a verificação e a contagem física do bem, *in loco*, caracterizam o inventário. E é exatamente esta a nossa preocupação: o *Inventário de Estoque*. Há dois tipos de inventários:

A – Inventário Permanente

Desde que o controle de estoque forneça permanentemente o valor dos estoques, com certeza da existência das quantidades correspondentes, diz-se que

o regime de controle de estoque é *permanente*; e o estoque é permanentemente conhecido por meio do controle. Dessa forma, em qualquer momento, para se conhecer o estoque, basta observar a “Ficha de Estoque”. Qualquer acréscimo ou diminuição no estoque é imediatamente registrado pela contabilidade.

B – Inventário Periódico

É o inventário levantado ao fim de cada período contábil, geralmente adotado quando o permanente é inviável. Por isso, comumente se observa, ao fim do ano ou exercício contábil, que algumas empresas comerciais colocam à frente de seu prédio uma placa ou faixa com os dizeres: “Fechada para Inventário”.

O *melhor método*, na atividade agrícola, é o permanente, pois possibilita conhecer, a qualquer momento, o custo da cultura temporária em formação, o custo das colheitas em andamento (cultura permanente) etc.

Observe-se que, num final de exercício, não seria nada fácil, no caso de inventário periódico, avaliar uma cultura em formação ou uma safra em formação. Daí a dificuldade contábil em operacionalizar dentro desse método.

Imagine-se uma cultura de milho com 90 cm de altura. Qual seria seu valor? Mesmo para os peritos em avaliação, não seria nada fácil estipular o valor das culturas em estágios intermediários.

Para as empresas industriais, o Regulamento do Imposto de Renda dispõe normas para avaliação dos materiais em processamento e dos produtos acabados.

Para as empresas rurais, no artigo 188 daquele regulamento, é previsto que os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados aos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade.

Ressalte-se, entretanto, que as culturas em formação, mesmo a preço de mercado, são de difícil avaliação. Além disso, a avaliação a preço de mercado provocaria uma superavaliação do Estoque Final, reduzindo o custo, aumentando o lucro bruto e propiciando antecipação do pagamento do Imposto de Renda. Daí a ineficiência do método de Inventário Periódico para a agricultura e a opção, com frequência, pelo método do Inventário Permanente.

4.1 Apuração do custo – inventário periódico

Admitindo-se que a empresa insista em trabalhar com o inventário periódico (que não é recomendado), o plano de contas evidenciaria, no item *Custo do Produto Vendido* (DRE), os seguintes grupos:

5.1 Custos dos produtos vendidos

5.1.1 Estoques Iniciais (avaliados no início do período)

- Insumos (conta 1.1.3.1 Estoque)

1. Sementes
2. Adubos
3. Fertilizantes
4. Herbicidas
5. Mudas

7. Ativos Biológicos – Culturas Temporárias em Formação
8. Colheitas em Andamento
9. Produtos Agrícolas

(+) 5.1.2 Compras no Exercício

- Insumos (conta 1.1.3.1 Estoque)

1. Sementes
2. Adubos
3. Fertilizantes
4. Herbicidas
5. Mudas

(+) 5.1.3 Mão de obra

- Salários
- Férias
- 13º Salário
- INSS
- FGTS
- Aviso Prévio

(+) 5.1.4 Outros Custos Agrícolas

- Irrigação
- Luz/Força
- Depreciação dos Implementos Agrícolas
- Custo do Uso dos Implementos

(continua)

(continuação)

- Exaustão
- Almojarifado (conta 1.1.3.5 Estoque)
- Aluguéis

(-) 5.1.5 *Estoques Finais* (avaliados no final do período)

- Insumos (conta 1.1.3.1 Estoque)
 1. Sementes
 2. Adubos
 3. Fertilizantes
 4. Herbicidas
 5. Mudas

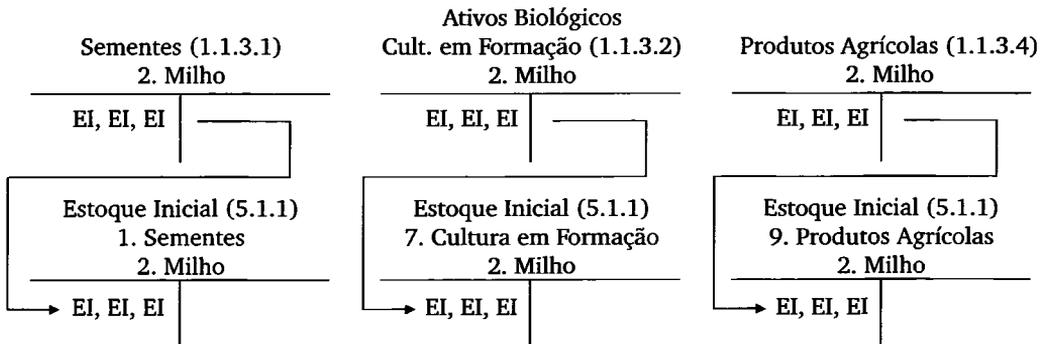
- 7. Culturas Temporárias em Formação
- 8. Colheitas em Andamento
- 9. Produtos Agrícolas

Dessa forma, apura-se o Custo do Produto Vendido por meio da fórmula:

$\text{Estoques Iniciais} + \text{Compras do Exercício} + \text{Mão de obra} + \text{Outros Custos Agrícolas} - \text{Estoques Finais}$

Operacionalização do Plano de Contas (Inventário Periódico)

A conta *Estoque Inicial* (5.1.1) consta do último balanço, por exemplo, em 31-12-X1 (para fins de exemplo, trabalhamos com três contas):



A conta *Compras* (5.1.2) será movimentada durante todo o exercício (20x2), por ocasião das aquisições de insumos; igualmente a conta *Mão de obra e Encargos Sociais* (5.1.3) que a cada mês de 20X2 será movimentada: a conta *Outros Custos Agrícolas* (5.1.4) receberá custos à medida que esses ocorrerem. Observe que esses registros ocorrem por tipo de cultura, sendo que a princípio os custos são registrados na conta “Outros Custos Agrícolas” e em seguida rateados por cultura específica.

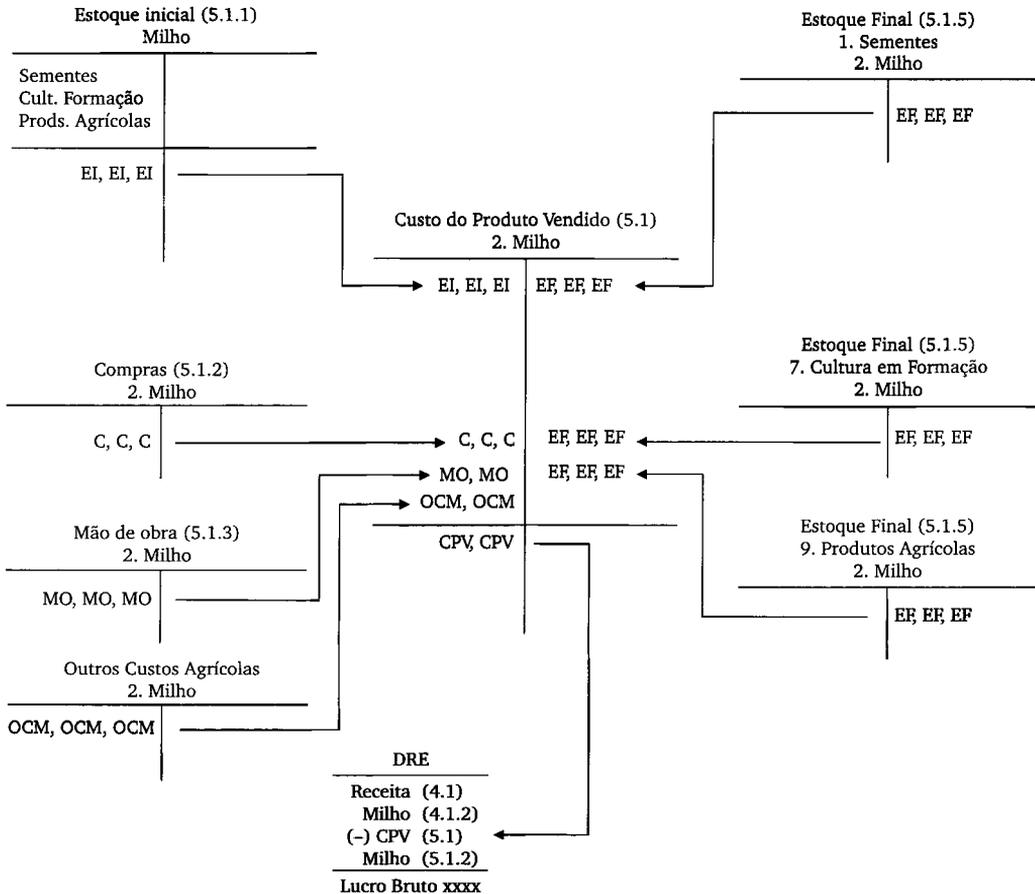
Compras (5.1.2) 2. Milho	Mão de obra (5.1.3) 2. Milho	Outros Custos Ag. (5.1.4) 2. Milho	Outros Custos Agrícolas (5.1.4)
C,C,C,C	MO,MO,MO	OCM,OCM,OCM	OC,OC,OC OCM,OCM,OCM

No final do período faz-se o Inventário, levantando-se o Estoque Final e fazendo-se os seguintes lançamentos contábeis:

		Ativos Biológicos		
		Sementes (1.1.3.1) 2. Milho	Cult. em Formação (1.1.3.2) 2. Milho	Produtos Agrícolas (1.1.3.4) 2. Milho
Balanço Patrimonial 31-12-X2	{	EF, EF, EF	EF, EF, EF	EF, EF, EF
Custo dos Produtos	{	Estoque Final (5.1.5) 1. Sementes 2. Milho	Estoque Final (5.1.5) 7. Culturas em Formação 2. Milho	Estoque Final 9. Produtos Agrícolas 2. Milho
		EF, EF, EF	EF, EF, EF	EF, EF, EF

Apuração de Resultado

Para tanto utiliza-se a conta *Custo do Produto Vendido* (5.1). Para esta conta serão transferidos todos os saldos das contas 5.1.1 a 5.1.5, apurando-se o *Custo do Produto Vendido do milho*:



Este modelo simplificado poderia ser feito sem o destaque da cultura específica (no caso, o milho).

4.2 Apuração do custo – inventário permanente

Como já foi apreciado, em razão da dificuldade de serem avaliadas no final do período as culturas, safras ou colheitas em andamento, o método de apuração do custo do produto vendido por intermédio do Inventário Periódico torna-se inviável. Dessa forma, será enfatizado o método do Inventário Permanente, que possibilita registrar os custos no momento em que são incorridos.

No Capítulo 2, “Fluxo Contábil na Atividade Agrícola”, apresentou-se um modelo de apuração dos custos de culturas temporárias e colheita de culturas

permanentes, em que o método prevalecente é o Inventário Permanente, já que os custos eram acumulados à medida que ocorriam.

A diretriz seguida no desenvolvimento deste tópico será a mesma, porquanto se julga que tal metodologia é a mais adequada para a contabilidade agrícola.

Em termos de plano de contas, para operacionalizar contabilmente a diretriz traçada naquele capítulo, recomenda-se um *Sistema Auxiliar de Contas* para apuração de custo por cultura ou colheita que consta no estoque.

O sistema auxiliar de contas pode ser o mesmo para “Culturas Temporárias em Formação” e “Colheitas (ou safras) em Andamento”, havendo pequenas diferenças que se julga irrelevante comentar.

5 Sistema Auxiliar de Contas

Pelo nosso plano de contas, o Sistema Auxiliar de Contas recebe o código 6.

6.1 *Ativos Biológicos – Cultura ou Colheita em Andamento*

(controlar por cultura)

Milho

Trigo

Soja

Café

Goiaba

Algodão

6.1.1 *Material Consumido* (à medida que o material é utilizado, dá-se baixa na conta 1.1.3.1 – Insumos – e debita-se Material Consumido – 6.1.1)

- Sementes
- Adubos
- Fertilizantes
- Herbicidas
- Inseticidas
- Mudas
- Formicidas

6.1.2 *Mão de obra*

- Salários
- Assistência Médica Social
- Férias
- 13º Salário
- Funrural
- Previdência
- FGTS
- Seguro de Acidentes
- Alimentação

6.1.3 *Outros Custos Agrícolas*

- Depreciação
- Exaustão
- Seguros
- Irrigação
- Almojarifado (dá-se baixa na conta 1.1.3.5)

Combustível

Lubrificante

Peças

- Aluguéis
- Serviços de Agrônomos

Lançamentos Contábeis

A – Término da Cultura ou Colheita (não há cultura ou colheita em andamento)

Quando a cultura em formação é colhida, dá-se baixa na conta 6.1 (Cultura ou Colheita em Andamento) pelo seu valor de custo e o saldo é transferido a débito da conta Produtos Agrícolas, sendo especificado o tipo de produto (arroz, abóbora...) no Estoque, conta 1.1.3.4.

Na conta de “Produtos Agrícolas” serão somados todos os custos posteriores à colheita para acabamento do produto e manutenção do estoque (silagem, congelamento, embalagem...). Dessa forma, há necessidade, no sistema auxiliar de contas, de detalhar esse grupo:

6.2 *Produtos Agrícolas (Sistema Auxiliar)*

Milho, trigo, arroz, laranja, banana....

6.2.1 Beneficiamento

6.2.2 Acondicionamento

6.2.3 Silagem

6.2.4 Congelamento

Portanto, se houver essa fase final, há necessidade de transferir, do Estoque, Produtos Agrícolas (1.1.3.4) para Produtos Agrícolas – Sistema Auxiliar – (6.2), para, finalmente, ser transferido novamente, após armazenagem ou acabamento total, ao Estoque. Esse sistema auxiliar de contas – Produtos Agrícolas – pode ser incluído na própria conta Estoque, Produtos Agrícolas (1.1.3.4).

Por fim, no momento da venda baixa-se a conta “Produtos Agrícolas” (1.1.3.4) e debita-se a conta “Custo do Produto Vendido” (5.1).

Na Demonstração do Resultado do Exercício haverá destaque tanto na Receita como no Custo do Produto Vendido, quanto ao tipo do produto agrícola que está sendo vendido.

4.1 *Receita de Produtos Agrícolas*

4.1.1 Arroz

4.1.2 Milho

4.1.3 Abacaxi

4.1.4 Soja

4.1.5 Algodão

4.2 *Receitas na Variação dos Ativos Biológicos (quando não vendidos)**

4.2.1 Arroz

4.2.2 Milho

4.2.3 Abacaxi

4.2.4 Soja

4.2.5 Algodão

(-) 5.1 *Custo do Produto Vendido*

5.1.1 Arroz

5.1.2 Milho

5.1.3 Abacaxi

5.1.4 Soja

5.1.5 Algodão

* Ajustes ao Valor Justo.

B – Término do Exercício Social com cultura ou colheita em andamento

No final de cada exercício, por ocasião do levantamento do balanço ou mesmo do balancete, transfere-se o valor da conta “Cultura ou Colheita em Andamento” (6.2) para a conta “Culturas Temporárias em Formação” (1.1.3.2), caso se trate de culturas temporárias; tratando-se de colheita de cultura permanente, transfere-se para a conta “Colheitas em Andamento” (1.1.3.3).

Dessa maneira, o estoque será evidenciado no Balanço Patrimonial pelo seu valor de custo, dispensando-se o Inventário Periódico, principalmente para a cultura em formação.

Testes

1. No plano de contas de uma empresa agropastoril, a conta “Insumos” constitui-se de:
 - a) Todo o material empregado na fabricação de um produto
 - b) Produtos que compõem uma cultura, como sementes, adubos etc.
 - c) Ferramentas utilizadas no trabalho de formação e manutenção de uma cultura
 - d) N.D.A.

2. Com relação ao inventário de estoque, pode-se dizer que:
 - a) O melhor método na atividade agrícola é o inventário permanente
 - b) Adotando o inventário periódico, torna-se difícil avaliar uma cultura em formação ou uma safra em formação
 - c) No inventário periódico, torna-se fácil avaliar uma cultura em formação ou uma safra em formação
 - d) As alternativas a e b estão corretas

3. A conta “Matéria-prima” para uma indústria equivale, na Contabilidade Agropecuária, a:
 - a) Produtos Agrícolas
 - b) Culturas Temporárias em Formação
 - c) Almojarifado
 - d) Insumos

4. A conta “Estoques de Produtos em Elaboração” para uma indústria equivale, na Contabilidade Agropecuária, a:
- a) Produtos Agrícolas
 - b) Ativos Biológicos
 - c) Almojarifados
 - d) Materiais
5. A conta “Produtos Acabados” para uma indústria equivale, na Contabilidade Agropecuária, a:
- a) Produtos Agrícolas
 - b) Colheitas em Andamento
 - c) Almojarifado
 - d) Insumos
6. Cultura temporária em formação (Ativos Biológicos) é classificada como:
- a) Ativo – Circulante – Estoque
 - b) Ativo – Não Circulante – Investimento
 - c) Ativo – Não Circulante – Imobilizado
 - d) Ativo – Não Circulante – Intangível
7. Cultura permanente em formação (Ativos Biológicos) é classificada como:
- a) Ativo – Circulante – Estoque
 - b) Ativo – Não Circulante – Investimento
 - c) Ativo – Não Circulante – Imobilizado
 - d) Ativo – Não Circulante – Intangível
8. Cultura permanente formada (Ativos Biológicos) é classificada como:
- a) Ativo – Circulante – Estoque
 - b) Ativo – Não Circulante – Investimento
 - c) Ativo – Não Circulante – Imobilizado
 - d) Ativo – Não Circulante – Intangível
9. O custo do beneficiamento de uma safra será acumulado a:
- a) Produtos Agrícolas
 - b) Culturas Temporárias em Formação
 - c) Almojarifado
 - d) Insumos

10. As contas “Benfeitorias Rurais”, “Estradas”, “Açudes”, “Cercas” etc. serão classificadas como:
- () a) Ativo – Circulante – Estoque
 - () b) Ativo – Não Circulante – Investimento
 - () c) Ativo – Não Circulante – Imobilizado
 - () d) Ativo – Não Circulante – Intangível

Exercícios

1. A Fazenda Santa Gertrudes dispõe de um investimento dos seus proprietários de \$ 200.000. Temos os seguintes gastos:
- | | |
|--|------------|
| • Edifícios – construções | \$ 50.000 |
| • Cultura de café (em andamento) | \$ 110.000 |
| • Cultura de arroz (em andamento) | \$ 10.000 |
| • Cultura de cana-de-açúcar (em andamento) | \$ 5.000 |
- a) A cultura de café será classificada no Balanço Patrimonial no grupo de contas: _____
- b) A cultura de arroz será classificada no Balanço Patrimonial no grupo de contas: _____
- c) A cultura de cana-de-açúcar será classificada no Balanço Patrimonial no grupo de contas: _____
- d) A cultura _____ sofrerá depreciação, em média, de 10% ao ano.
- e) A cultura _____ sofrerá exaustão.
- f) A colheita do café, assim como de outros produtos agrícolas, poderá ser avaliada a preço de: _____
2. A Fazenda Cafelândia S.A. planeja os ciclos que se seguem em relação à sua cultura de café:
- 1º Ciclo:* ocorre do 18º mês até o 30º mês, caracterizando-se esse ciclo pelos maiores investimentos. É importantíssimo desde já planejar o contábil bem estruturado e controle das despesas a serem diferidas.
- 2º Ciclo:* integra a normalidade do exercício social propriamente dito.

Estrutura Contábil

O estoque de produtos acabados será formado de:

- Café beneficiado (pronto para venda futura).
- Café em coco (estocado para venda futura).

O custo da cultura será basicamente:

- a) sementes;
- b) adubos;
- c) defensivos;
- d) mão de obra;
- e) depreciação;
- f) gastos indiretos.

O Ativo Não Circulante (Imobilizado) será formado de:

- a) máquinas e equipamentos;
- b) semoventes;
- c) imobilizado em andamento;
- d) cafezal em formação;
- e) benfeitorias.

O Passivo Circulante será constituído de:

- a) fornecedores;
- b) obrigações sociais;
- c) credores diversos;
- d) obrigações tributárias.

O Ativo Não Circulante (ELP) será composto da conta “Financiamentos”.

Considerando os dados anteriores, estruturar um plano de contas resumido para a Fazenda Cafelândia S.A.

3. Relacione os itens Estoque e Imobilizado de uma indústria com a Contabilidade Agrícola (considerando uma Cultura Temporária e outra Permanente).
4. Estruture, baseando-se no Capítulo 2, um pequeno Plano de Contas, apenas com o ativo, considerando somente as contas peculiares de uma cultura de alho e cebola.



6

Contabilidade da Pecuária – Introdução

Veja neste capítulo:

- TIPOS DE ATIVIDADE PECUÁRIA.
- ONDE CLASSIFICAR O REBANHO NO BALANÇO PATRIMONIAL.
- O REBANHO EM ESTOQUE: CIRCULANTE OU REALIZÁVEL A LONGO PRAZO (NÃO CIRCULANTE).
- PLANIFICAÇÃO CONTÁBIL NA PECUÁRIA.
- RECEITA ECONÔMICA NA PECUÁRIA: O GANHO PELO NASCIMENTO E PLENO CRESCIMENTO DO GADO.
- SUPERVENIÊNCIAS × INSUBSISTÊNCIAS ATIVAS (AJUSTES AO VALOR JUSTO).
- AVALIAÇÃO DO REBANHO: PREÇO DE MERCADO × PREÇO DE CUSTO.

1 Introdução

Basicamente, no Brasil, em termos de contabilidade da pecuária (Ativos Biológicos), há dois tipos de avaliação do estoque vivo (plantel): valores de custo e valores de mercado (Valor Justo).

O objetivo básico deste capítulo é a interpretação e a análise desses dois tipos de avaliação que podem até ser tratados como duas modalidades contábeis. Abordaremos a qualidade dos Relatórios Contábeis quando elaborados segundo uma metodologia ou outra, os efeitos na política de dividendos e no Imposto de Renda. Enfim, com base na Teoria Contábil e na legislação brasileira, serão tratados esses dois métodos e apresentados, através de exemplos, seus efeitos fiscais e gerenciais.

Inicialmente, são feitos alguns esclarecimentos sobre a atividade pecuária bovina.

2 Tipos de atividade pecuária

Existem três fases distintas, na atividade pecuária de corte, pelas quais passa o animal que se destina ao abate:

- a) *Cria*: a atividade básica é a produção de bezerros que só serão vendidos após o desmame. Normalmente, a matriz (de boa fertilidade) produz um bezerro por ano.
- b) *Recria*: a atividade básica é, a partir do bezerro adquirido, a produção e a venda do novilho magro para a engorda.
- c) *Engorda*: a atividade básica é, a partir do novilho magro adquirido, a produção e a venda do novilho gordo.

Há empresas que, pelo processo de combinação das várias fases, obtêm até seis alternativas de produção (especializações):

- cria;
- recria;
- cria-recria;
- cria-recria-engorda;
- recria-engorda;
- engorda.

De acordo com os dados do Instituto de Economia Agrícola da Secretaria do Estado de São Paulo de 1972/1973, observa-se que a especialização da empresa está perfeitamente correlacionada ao tamanho da área de pastagem.

Assim, por um lado, a atividade cria-recria declina acentuadamente à medida que aumenta o tamanho da empresa, notadamente a cria. Por outro lado, a atividade cria-recria-engorda (sistema integrado), principalmente a de engorda, cresce à medida que aumenta o tamanho da empresa.

Este capítulo enfatiza as atividades pecuárias que englobam as três fases, cria-recria-engorda, ou seja, o tratamento do bezerro desde quando nasce até ser vendido para abate, quando adulto (gordo).

3 Classificação do gado no balanço patrimonial

3.1 Gado bovino

O gado que será comercializado pela empresa, em forma de bezerro, novilho magro ou novilho gordo, deverá ser classificado no estoque.

O gado destinado à procriação ou ao trabalho, que não será vendido* (reprodutor-touro ou matriz-vaca), será classificado no Ativo Não Circulante Imobilizado.

3.2 Classificação segundo o Fisco

O Fisco, por meio do Parecer Normativo nº 57/76, indica a seguinte classificação:

Ativo Não Circulante

Imobilizado (Ativos Biológicos)

- *Gado reprodutor*: representado por touros puros de origem, touros puros de cruza, vacas puras de cruza, vacas puras de origem e plantel destinado à inseminação artificial.
- *Gado de renda*: representado por bovinos, suínos, ovinos e equinos que a empresa explora para a reprodução de bens que constituem objeto de suas atividades.
- *Animais de trabalho*: compreendem equinos, bovinos, muares, asininos destinados a trabalho agrícola, sela e transporte.

Ativo Circulante: compreende aves, gado bovino, suínos, ovinos, caprinos, coelhos, peixes e pequenos animais destinados à revenda, ou a serem consumidos.

* No momento não há intenção de vender o gado, embora no futuro possa ser vendido.

3.3 Classificação do gado para corte e para reprodução (Ativos Biológicos)

Comumente, muitas fazendas destinam parte do rebanho em formação para a reprodução. Normalmente, numa atividade bovina de corte, as fêmeas e, às vezes, alguns machos são separados para a reprodução.

Todavia, a decisão de incorporar ao plantel permanente parcela do rebanho nascida na própria fazenda (ou mesmo adquirida), com a finalidade de reprodução, só é possível quando o gado demonstrar qualidade para tal: fertilidade, ardor sexual, carcaça, peso etc. Dessa forma, recomenda-se classificar todo o rebanho nascido na fazenda como Estoque (Ativo Circulante). Somente quando houver certeza de que o animal tem habilidade para a procriação ele será transferido para o Ativo Não Circulante – Imobilizado. Em ambos os casos são denominados Ativos Biológicos.

Caso contrário, em termos contábeis, é complexo contabilizar o recém-nascido como Não Circulante – Imobilizado, pois muitos não atenderiam aos requisitos necessários para a reprodução, só identificáveis no estado adulto, sendo reclassificados, portanto, no Ativo Circulante para serem vendidos.

Além dos problemas normais, como depreciação, baixa de Ativo Imobilizado, são encontrados problemas com o Fisco em relação à transferência do Não Circulante para o Circulante, uma vez que é vedada tal reclassificação (Parecer Normativo CST nº 3/80).

Para evitar o trânsito constante entre Não Circulante e Circulante, portanto, aconselha-se manter no Ativo Circulante, até o período da experimentação, o plantel destinado à reprodução. Constando-se habilidade reprodutiva, aí sim classifica-se, definitivamente, no Não Circulante Imobilizado. Caso contrário, deve permanecer em estoque até o momento da venda.

O próprio Fisco corrobora com este argumento quando no Parecer Normativo nº 57/76, já citado, diz que “no Ativo Imobilizado serão classificados o *Gado Reprodutor* representado por touros..., vacas... e plantel destinado à inseminação artificial” (Ativos Biológicos), não obrigando contabilizar no Imobilizado os bezerros.

Na transferência do Circulante para o Não Circulante, se o plantel estiver avaliado a preço de custo, às vezes é necessário fazer reavaliação desde o nascimento do bezerro até o momento da transferência.

4 Curto e longo prazos na pecuária

Uma pergunta pode surgir neste momento: por que os estoques em formação, com ciclo operacional elevado, normalmente ultrapassando três anos, não são classificados no Realizável a Longo Prazo (Não Circulante)?

Conforme a Lei das Sociedades por Ações, 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. Entende-se, dessa forma, que todos os bens e direitos realizáveis a curto prazo serão classificados no Ativo Circulante.

Todavia, a mesma lei dispõe que, na empresa em que o ciclo operacional* tiver duração maior que o exercício social (um ano), a classificação no Circulante ou Realizável a Longo Prazo (Não Circulante) terá por base o prazo desse ciclo.

Portanto, o curto prazo para a pecuária será igual ao seu ciclo operacional, em média três a quatro anos. Dessa forma, os estoques constarão no Ativo Circulante e não no Realizável a Longo Prazo (Não Circulante). Ressalte-se que a regra é a mesma para o Passivo Exigível.

5 Plano de contas

Assim como na Contabilidade Agrícola, apresenta-se um plano de contas bastante simplificado, que envolve apenas as principais contas referentes ao rebanho. Para um estudo mais aprofundado, veja o livro *Contabilidade da pecuária*, de nossa autoria.

5.1 Balanço patrimonial

1 ATIVO
1.1 Ativo Circulante
1.1.1 Disponível
1.1.2 Clientes e títulos
1.1.3 Ativos Biológicos
1.1.3.1 Bezerros de 0 a 8 meses
1.1.3.2 Bezerras de 0 a 8 meses
1.1.3.3 Novilhos de 9 a 18 meses
1.1.3.4 Novilhas de 9 a 18 meses
1.1.3.5 Novilhos de 19 a 36 meses
1.1.3.6 Novilhos acima de 37 meses
1.1.3.7 Novilhas acima de 19 meses (em experimentação)
1.1.3.8 Garrotes (tourinhos) acima de 25 meses (em experimentação)
1.1.3.9 -----

* Ciclo Operacional é o período de produção, venda e recebimento da venda. Na pecuária é o período de tempo que vai desde o nascimento do bezerro até a sua venda, como novillo gordo, ao frigorífico, e conseqüente realização financeira (recebimento do dinheiro).

1.2 Não Circulante

1.2.1 **Realizável a Longo Prazo**

1.2.2 *Investimentos*

1.2.3 *Imobilizado*

1.2.3.1 **Ativos Biológicos – Rebanhos**

- Reprodutores
- Matrizes

1.2.3.2 **Terras**

1.2.3.3 **Pastagens**

- Pastagens em formação (veja Cultura Permanente, Capítulo 2)

- Pastagens artificiais formadas
- Pastagens naturais formadas
(-) Exaustão

1.2.3.4 **Benfeitorias em propriedade própria**

- Estradas
- Campo de pouso
- Pontes
- Barragens e açudes
- Poços artesianos
- Cercas, porteiras, mata-burros, bebedouros

1.2.3.5 **Instalações**

- Rádios transeptores e acessórios
- Instrumentos de apoio aéreo
- Rede de esgoto

- Rede hidráulica

- Rede elétrica
-
-
-

1.2.3.6 Prédios e construções

- Mangueirões
- Estábulos
- Currais e curraletes
- Casa-sede
- Alojamento para empregados
- Residência de hóspedes
- Farmácia, enfermaria, escolas, clube....
-
-
-

1.2.3.7 Máquinas, motores e veículos

- Tratores de esteiras
- Tratores de pneus
- Máquinas de beneficiamento
- Motoniveladoras
- Caminhões, jeeps, camionetes
- Aeronaves
- Carros, carroças, carretas....
-
-
-

1.2.3.8 Aparelhos, equipamentos e ferramentas

- Arados, grades, plainas....
- Arreios e pertences
- Equipamentos de inseminação...

1.2.3.9 Móveis e utensílios

-
-
-

1.2.3.10 Ativos Biológicos – Animais de trabalhos

- Cavalos e éguas
- Burros e mulas
- Jumentos, bois...

1.2.3.11 Ativos Biológicos – Animais e aves de cria

- Ovínos
- Caprínos
- Equínos
- Suínos

1.2.3.12 Ativos Biológicos – Culturas permanentes

(-) Depreciação acumulada

(-) Exaustão acumulada

1.2.4 Intangível

(-) Amortização acumulada

5.2 Demonstração do resultado do exercício

4 Receita Bruta

4.1 Receita do gado bovino

4.1.1 Venda do gado bovino

4.1.2 Variação Patrimonial Líquida (Ativos Biológicos – método de valor de mercado)

4.2 Outras Receitas

4.2.1 Leite

5 Custo/Despesa/Deduções

5.1 Custo do gado vendido (método de custo)

5.2 Custo do rebanho no período (método de valor de mercado)

5.3 Despesas operacionais e outros itens

Com o advento da Lei nº 11.941/09 houve a exclusão do Diferido no Ativo. Há necessidade de avaliar se certos gastos antigamente classificados no Diferido deveriam ser Imobilizado, Intangível ou Despesa (Resultado do Período).

6 Sistema auxiliar de conta

Admite-se um sistema de Custo Integrado à Contabilidade, um sistema auxiliar de contas com a demonstração de Custo do Rebanho em Formação:

6.1 Custo de produção

Custo do Rebanho em Formação

1. Salários
2. 13º Salário
3. Férias
4. Gratificações
5. Indenizações trabalhistas
6. Aviso-prévio
7. INSS
8. FGTS
9. Outros encargos sociais
10. Assistência médica e social
11. Manutenção, conservação e limpeza
12. Combustível e lubrificante
13. Consumo de luz, força e gás
14. Seguros
15. Depreciação de instalações
16. Depreciação e exaustão de pastos e outros ativos da produção
17. Serviços profissionais
18. Viagens e estradas
19. Fretes e carretos
20. Peças de reposição
21. Sal, rações, farelos e outros alimentos
22. Medicamentos, vacinas e inseticidas
23. Cercas – manutenção
24. Pastos – conservação
25. Gastos não reembolsáveis com alimentação de assalariados
26. Mão de obra avulsa
27. Aluguéis de pastos
28. Depreciação de matrizes
29. Depreciação de reprodutores
30. Provisões para férias, 13º salário e outros
31. Gastos com rastreabilidade
32. Materiais de inseminação

6.2 Outros gastos – fazenda

Esses gastos são indiretos ao rebanho, mas fazem parte dos gastos gerais da fazenda. Cabe à Contabilidade definir o critério de custeio desse item: será considerado como gasto do período (hipótese pouco aceita) ou como custo do

rebanho em formação, ou parte como despesa do exercício (administração geral da fazenda) e parte como custo do rebanho (custos indiretos).

GASTOS INDIRETOS AO REBANHO

1. Salários, ordenados e encargos sociais
2. Gastos com pessoal
3. Materiais de uso geral – administração da fazenda
4. Material de cozinha e alojamentos
5. Ambulatório e farmácia
6. Despesas das oficinas mecânica e elétrica
7. Despesas com gado e outros animais de trabalho
8. Despesas com veículos
9. Despesas com tratores, máquinas pesadas e equipamentos
10. Manutenção e reparos em geral da fazenda
11. Despesas da casa-de-força
12. Despesas de comunicações (Internet, telefone)
13. Seguros diversos
14. Impostos e taxas
15. Despesas financeiras – fazenda
16. Despesas de viagem
17. Outras despesas administrativas – fazenda
18. Depreciação de componentes da fazenda
19. Amortizações
20. Exaustões
21. Utilidade e serviços de terceiros

7 Variação patrimonial líquida (Ajustes a Valor Justo)

7.1 Nas empresas em geral

No plano de contas proposto no item “Receitas do Gado Bovino” foi destacada uma conta denominada “Variação Patrimonial Líquida” (4.1.2), que corresponde às variações dos Ativos Biológicos.

A expressão *variação patrimonial* significa mudança de valor no patrimônio da empresa pela alteração de um ou mais itens patrimoniais.

Essa variação decorre em virtude da mudança de valores de itens patrimoniais da empresa, que representam uma variação econômica e não financeira, porquanto não houve entrada ou saída de dinheiro.

Na verdade, todas as empresas evidenciam a variação de valores: não há dúvida de que o estoque de uma empresa industrial e comercial constantemente aumenta de valor.

Ressalte-se, todavia, que os acréscimos de valor nos estoques das empresas industriais e comerciais, com raras exceções, variam proporcionalmente à inflação, não representando propriamente um ganho real. Além disso, mesmo que variassem acima da inflação, deve-se considerar que a rotação média (giro) do estoque é bastante rápida, evitando que o ganho econômico permaneça oculto no Ativo por muito tempo.

7.2 Na pecuária

Nas empresas pecuárias essas variações são intensas. Normalmente, o plantel (Ativos Biológicos) em estoque varia de preço acima da inflação, uma vez que o gado, pelo seu crescimento natural, ganha peso e envergadura com o passar do tempo. Dessa forma, o Ativo é acrescido de valor econômico real.

Se isso não bastasse, observa-se que o giro do estoque na pecuária é bastante lento; em alguns casos, espera-se até quatro anos para se vender o estoque. Dessa maneira, para melhor informar os usuários da contabilidade, é fundamental o reconhecimento da variação patrimonial.

7.3 Variação patrimonial líquida

A variação patrimonial, no entanto, não representa exclusivamente ganho econômico; podem ocorrer também, para se apurar a Variação Patrimonial Líquida, reduções ou perdas que serão subtraídas daquele ganho.

Por um lado, um nascimento de um bezerro (Ativos Biológicos) representará acréscimo patrimonial, ganho econômico; por outro lado, a morte de um bezerro, ou novilho, ou qualquer outro animal significa redução (perda) do patrimônio, devendo ser subtraída dos ganhos para se apurar o valor líquido.

7.4 Superveniências ativas × insubsistências ativas

Superveniências Ativas: significam acréscimos, ganhos em relação ao Ativo da empresa. São os acréscimos que ocorrem em virtude de nascimento de animais e ganhos que ocorrem do crescimento natural do gado. São as variações patrimoniais positivas relativas aos Ativos Biológicos.*

Insubsistências Ativas: significam reduções do Ativo da empresa causadas por perdas, fatos anormais, fortuitos e imprevistos. É o caso típico de mortes,

* No CPC 29, que aborda Ativos Biológicos, estes termos “superveniências” e “insubsistências ativas” não existem.

desaparecimentos de animais do rebanho etc. São as variações patrimoniais negativas, ou seja, as diminuições reais dos Ativos Biológicos.*

Dessa forma, o plano de contas apresentado por ser enriquecido com a inclusão dessas contas:

4 RECEITA BRUTA
4.1 Receita do gado bovino
4.1.1 Venda do gado bovino
4.1.2 Variação patrimonial líquida
4.1.2.1 Superveniências Ativas*
4.1.2.2 (-) Insubsistências Ativas*

8 Método de custo × método a valor de mercado (Valor Justo)

Embora esses tópicos sejam tratados individualmente em capítulos específicos, à frente, faz-se aqui uma pequena introdução.

A contabilização do rebanho, para apuração de resultados anuais na data do balanço, poderá ser inventariada pelo *preço real de custo* (denominado por nós método de custo) ou pelo *preço corrente de mercado* (denominado por nós método a valor de mercado). Contabilmente, o método de custo poderá ser considerado apenas quando não se tiver segurança no uso do Valor Justo (Valor de Mercado).

8.1 Método de custo

O *método de custo* assemelha-se a uma empresa industrial: todo o custo da formação do rebanho é acumulado ao plantel e destacado no “Estoque” (Ativos Biológicos 1.1.3). Por ocasião da venda do plantel, dá-se baixa no Estoque, debitando-se o “Custo do Gado Vendido” (conta 5.1). Portanto, a apuração do lucro será no momento da venda.

* Termos não considerados nos conceitos de Ativos Biológicos. Podemos chamar de “Ajustes a Valor Justo.”

Balço Patrimonial	Demonstração do Resultado do Exercício												
<p style="text-align: center;"><i>Ativo Circulante</i></p> <p>Ativos Biológicos (1.1.2) Plantel</p> <p style="text-align: center;">(Preço Real de Custo)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; width: 50%; padding: 5px;">XXXXX</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">XXXXX</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">XXXXX</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">XXXXX</td> <td style="text-align: center;">XXXXX</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">XXXXX</td> <td style="text-align: center;">-----</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">Custo de formação do rebanho</td> <td style="text-align: center;">-----</td> </tr> </table>	XXXXX		XXXXX		XXXXX		XXXXX	XXXXX	XXXXX	-----	Custo de formação do rebanho	-----	<p style="text-align: center;"><i>Receita Bruta</i></p> <p>Venda Gado Vendido (4.1.1) -----</p> <p>(-) Custo do Gado Vendido (5.1) <u>(- - - -)</u></p> <p>Lucro Bruto -----</p>
XXXXX													
XXXXX													
XXXXX													
XXXXX	XXXXX												
XXXXX	-----												
Custo de formação do rebanho	-----												

Na venda →

8.2 Método a valor de mercado

O método a valor de mercado (Valor Justo) considera o preço de mercado do plantel que normalmente é maior que o custo, reconhecendo-se um ganho econômico periodicamente (normalmente uma vez por ano), em virtude do crescimento natural do rebanho. Dessa forma, o gado fica destacado na conta “Estoque – Ativos Biológicos (1.1.3) pelo seu valor de mercado (e não de custo), e no resultado é reconhecido o ganho econômico do período, ou seja, a diferença a maior do valor de mercado atual sobre o valor no período anterior. Denomina-se ganho econômico, uma vez que não houve entrada de dinheiro, mas valorização do plantel.

Balço Patrimonial	Demonstração do Resultado do Exercício												
<p style="text-align: center;"><i>Ativo Circulante</i></p> <p>Ativos Biológicos (1.1.3) Plantel</p> <p style="text-align: center;">(Preço corrente de mercado)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; width: 50%; padding: 5px;">XXXX</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">XXXX</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">XXXX</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">XXXX</td> <td style="text-align: center;">XXXX</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">XXXX</td> <td style="text-align: center;">-----</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">(acrésimo do valor do gado de um ano para outro)</td> <td style="text-align: center;">-----</td> </tr> </table>	XXXX		XXXX		XXXX		XXXX	XXXX	XXXX	-----	(acrésimo do valor do gado de um ano para outro)	-----	<p style="text-align: center;">(X1)</p> <p style="text-align: center;"><i>Receita Bruta</i> Variação Patrimonial Líquida</p> <p>(Receita Econômica) -----</p> <p>(-) Custo do Rebanho no Período <u>(- - - -)</u></p> <p>Lucro Bruto (Econômico) -----</p>
XXXX													
XXXX													
XXXX													
XXXX	XXXX												
XXXX	-----												
(acrésimo do valor do gado de um ano para outro)	-----												

No ano seguinte, o rebanho contabilizado no Estoque pelo valor de mercado será avaliado com o novo preço de mercado. O acréscimo no preço de mercado de um ano para outro será adicionado no Estoque e creditado como Variação Patrimonial Líquida (Superveniências Ativas). Da Variação Patrimonial Líquida será subtraído o custo do rebanho no período para se apurar o novo lucro econômico.

Balanco Patrimonial	DR-F X2						
Ativos Biológicos (Plantel) (31-12-X2)	<i>Receita Bruta</i>						
<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;">XXX</td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="border-bottom: 1px solid black;"></td> </tr> <tr> <td>YYY</td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> </table>	XXX			YYY			Variação Patrimonial Líquida – Receita Econômica ----- (-) Custo do Rebanho no Período (- - - -) Lucro Bruto (Econômico) -----
XXX							
YYY							

Portanto, por esse método apura-se anualmente o lucro.

A realização financeira do lucro econômico ocorrerá por ocasião da venda do plantel; dá-se, então, baixa na conta “Estoque Ativos Biológicos”, em contrapartida da conta “Caixa” ou “Duplicatas a Receber”, como será visto no Capítulo 9.

Exemplo simples diferenciando ambos os métodos

A Fazenda Coralina possui em seu estoque, no início de 20X1, dez cabeças de gado registradas a \$ 900, totalizando \$ 9.000.

Durante o ano de 20X1 nada se vendeu, nada se comprou em termos de plantel bovino.

Constatou-se durante esse ano um custo de manutenção do rebanho de \$10.600.

O valor de mercado de cada cabeça no final do ano era de \$ 2.100, totalizando \$ 21.000.

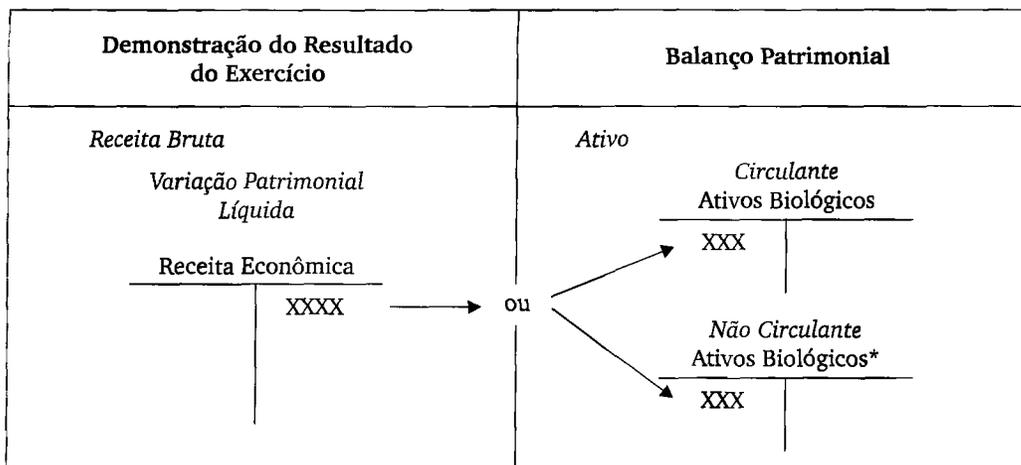
Método de Custo		Método a Valor de Mercado	
Balanco Patrimonial	DRE	Balanco Patrimonial	DRE
<i>Ativo Circulante</i> Ativos Biológicos 9.000 + Custo Acumulado 10.600 19.600	Nada se registra, pois não houve venda do gado; portanto, não se apura o resultado.	<i>Ativo Circulante</i> Ativos Biológicos 9.000 + Valorização 12.000 21.000	V. Patrimoniais Líquidas 12.000 C. Prod. (10.600) L. Econômico 1.400
O crescimento biológico e o ganho de peso não são reconhecidos como ganho econômico.		Reconhece o ganho econômico mostrando aos usuários que valeu a pena manter o rebanho no ano, já que trouxe lucro econômico para a empresa.	

9 Nascimento do bezerro

9.1 Método do valor de mercado

No que tange às crias nascidas durante o ano social, serão contabilizadas pelo valor corrente de mercado a débito da conta de Ativo a que se destina e a crédito da Variação Patrimonial Líquida (ou Receitas Econômicas). Em seguida, será contabilizado o custo correspondente à produção das crias (que está contido na conta “Custo do Rebanho no Período”) para se apurar, por meio de confronto da receita econômica com o custo, o resultado do período.

Normalmente o valor de mercado da cria nascida é maior que o custo, propiciando um lucro econômico.



* Na hipótese de se contabilizar o bezerro, já quando nasce, como Imobilizado, admitindo-se que servirá como reprodutor. Essa hipótese, como já vimos, não é recomendada.

9.2 Métodos de custo

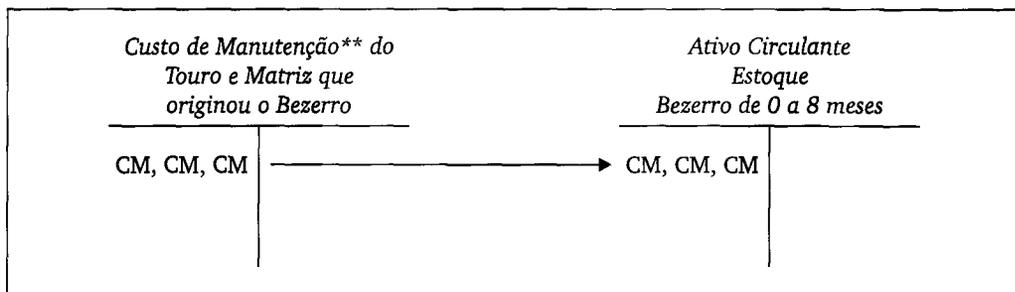
Conforme entendimento fiscal,* por meio de parecer normativo, o tratamento dado às cabeças nascidas deverá ser o mesmo que o apresentado ao valor de mercado, ou seja, contabiliza-se o bezerro em uma conta do Ativo pelo preço real de custo e a crédito de Superveniências Ativas para apuração do resultado do período.

Discordamos plenamente desse parecer fiscal, pois, se contabilizarmos o bezerro como receita econômica (Superveniências Ativas) ao preço real de custo, esse mesmo custo deveria ser contabilizado como “custo de produção” (ou custo do bezerro nascido), para se cumprir o regime de competência (Princípio da Realização da Receita e Confrontação da Despesa). Ora, deduzindo-se o custo do bezerro nascido das Superveniências Ativas, ao preço real de custos, o resultado seria zero, de nada valendo essa maneira de contabilização, pois se trata do mesmo valor.

Além disso, se reconhecermos como receita o nascimento do bezerro, deveremos também fazê-lo para o crescimento natural do animal; tal procedimento não é praticado no método de custo, não havendo consistência entre um procedimento e outro.

A nosso ver, o nascimento da cria, quando utilizado o método de custo, deve ser contabilizado pelo valor de custo (é claro), apenas como estoque, sem o reconhecimento da receita, como será visto no capítulo seguinte.

ATIVOS BIOLÓGICOS



* PN 57, de 30-7-76.

** Inclusive a depreciação.

Testes

1. Bezerros nascidos destinados a corte devem ser classificados como:
 - () a) Ativo – Circulante – Ativos Biológicos
 - () b) Ativo – Não Circulante – Imobilizado
 - () c) Custo do Produto Vendido
 - () d) Perdas Extraordinárias

2. Bezerros nascidos destinados à reprodução, conforme sugestão deste livro, devem ser classificados como:
 - () a) Ativo – Circulante – Ativos Biológicos
 - () b) Ativos Biológicos – Não Circulante – Imobilizado
 - () c) Custo do Produto Vendido
 - () d) Perdas Extraordinárias

3. Vacas-matrizes – em experimentação – devem ser classificadas como:
 - () a) Ativo – Circulante – Ativos Biológicos
 - () b) Ativos Biológicos – Não Circulante – Imobilizado
 - () c) Custo do Produto Vendido
 - () d) Perdas Extraordinárias

4. Vacas-matrizes – em plena produção – devem ser classificadas como:
 - () a) Ativo – Circulante – Ativos Biológicos
 - () b) Ativos Biológicos – Não Circulante – Imobilizado
 - () c) Custo do Produto Vendido
 - () d) Perdas Extraordinárias

5. Vacas-matrizes – que já não apresentam condições de procriação – devem ser descartadas e classificadas como (considere o Imposto de Renda):
 - () a) Ativo – Circulante – Ativos Biológicos
 - () b) Ativos Biológicos – Não Circulante – Imobilizado
 - () c) Custo do Produto Vendido
 - () d) Perdas Extraordinárias

6. Novilhos vendidos devem ser classificados como:
 - () a) Ativo – Circulante – Ativos Biológicos
 - () b) Ativos Biológicos – Não Circulante – Imobilizado

- () c) Custo do Produto Vendido
 - () d) Perdas Extraordinárias
7. Touros descartados e vendidos devem ser classificados como:
- () a) Ativo – Circulante – Ativos Biológicos
 - () b) Ativos Biológicos – Não Circulante – Imobilizado
 - () c) Custo do Produto Vendido
 - () d) Despesa/Receita não Operacional
8. Animais de trabalho devem ser classificados como:
- () a) Ativo – Circulante – Ativos Biológicos
 - () b) Ativos Biológicos – Não Circulante – Imobilizado
 - () c) Custo do Produto Vendido
 - () d) Perdas Extraordinárias
9. Animais mortos (morte acidental e anormal) devem ser classificados como:
- () a) Ativo – Circulante – Ativos Biológicos
 - () b) Ativos Biológicos – Não Circulante – Imobilizado
 - () c) Custo do Produto Vendido
 - () d) Perdas Extraordinárias
10. Bezerros roubados em grande número devem ser classificados como:
- () a) Ativo – Circulante – Ativos Biológicos
 - () b) Ativos Biológicos – Não Circulante – Imobilizado
 - () c) Custo do Produto Vendido
 - () d) Perdas Extraordinárias

Exercícios

1. A Cia. Gadolândia tem a seguinte política em relação à movimentação do rebanho de reprodutores e matrizes de gado puro: registra o valor dos gados reprodutores e matrizes controlados genealógicamente pela fazenda. São também conhecidos pela nomenclatura de Gado de Raça ou Gado Fino P.O. (Puro de Origem) e Gado Fino P.C. (Puro de Cruza).

Esse tipo de rebanho só é ativado quando passa a fazer parte do plantel de reprodutores da fazenda.

Quanto ao controle físico, a Cia. Gadolândia anexa ao documento de lançamento contábil uma relação com o número dos certificados de controle de origem e o valor individualizado dos gados ativados. Além disso, determina que os bens patrimoniais sejam controlados por fichas patrimoniais, e que essas fichas sejam confeccionadas respeitando-se a legislação (RIR), mas que contenham espaço para anotação das ocorrências com o gado (ou rebanhos), tais como: data da imobilização, vacinação, cruza, tratamento de doenças etc.

A data correta da imobilização é importante para a Cia. Gadolândia porque é a partir dessa data que o gado passará a sofrer depreciação. Esse procedimento também facilitará a baixa do gado do *Ativo Imobilizado* por venda, morte, perda ou descarte para o Circulante ou ainda para consumo.

Contabilizar as seguintes operações nos razonetes da Cia. Gadolândia:

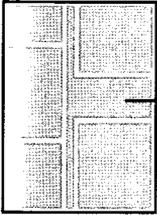
- a) Transferência de \$ 500 mil de tourinhos em formação, considerados plantel em estoque, para a conta “Reprodutores Seleccionados – Ativo Imobilizado”.
- b) Compra de \$ 200 mil de matrizes P.O. de 36 meses, conforme certificado de origem.
- c) Transferência de \$ 50 mil de reprodutores para a conta “Reprodutores Descartados”, do Ativo Circulante, para engorda e posterior venda.

2. Embora este capítulo tenha tratado especificamente da *atividade pecuária*, não se poderia deixar de incluir num plano de contas, ainda que de maneira superficial, um elenco de contas decorrentes de atividades que, muitas vezes, são desenvolvidas concomitantemente com a pecuária bovina. Tais atividades são diversificadas de acordo com a região onde se localiza a fazenda. Elaborar um plano de contas somente com os itens de Estoque e Ativo Imobilizado de uma agropecuária cujas atividades, além da pecuária bovina, são:

- *outros rebanhos*: equinos, caprinos, ovinos, suínos, avicultura;
- *produção agrícola*: milho, cana-de-açúcar e soja;
- *outros produtos*: madeira, cerâmica e olaria.

3. Faça uma contabilidade simples, apresentando a Demonstração do Resultado e o Balanço para cada ano da empresa “Fazenda Luar do Sertão Ltda.”, considerando: a) se o método utilizado for o custo histórico; b) se o método utilizado for o valor de mercado. Os dados são os seguintes:

ANO	20X1	20X2	20X3
<i>Nasc. de 1 Bezerro:</i>			
• Custo	4.000,00	-	-
• V. Mercado	5.500,00	-	-
<i>1º Aniversário</i>			
Bezerro passa a Novilho			
• Custo de Manutenção	-	3.000,00	-
• V. Mercado Novilho	-	10.000,00	-
<i>2º Aniversário</i>			
Bezerro passa p/ Boi Magro			
• Custo de Manutenção (ano)	-	-	4.000,00
• V. Mercado do Boi Magro	-	-	25.000,00



7

Contabilidade da Pecuária – Contabilização pelo Método de Custo

Veja neste capítulo:

- O QUE É O MÉTODO DE CUSTO.
- TÉCNICAS PARA UTILIZAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTO.
- UM EXEMPLO COMPLETO PELO MÉTODO DE CUSTO.
- UMA FAZENDA QUE SE DEDICARÁ À PECUÁRIA (EM IMPLANTAÇÃO).
- CONTABILIZAÇÃO PELO MÉTODO DE CUSTO: DESDE O NASCIMENTO DO BEZERRO ATÉ SUA VENDA COMO BOI GORDO.
- OS EFEITOS NO BALANÇO PATRIMONIAL E NO RESULTADO QUANDO DA UTILIZAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTO.
- MAPA DE CUSTOS.

1 Conceito

Os ativos são incorporados à entidade pelo valor de aquisição ou pelo custo de fabricação (incluindo todos os gastos necessários para colocar o ativo em condições de gerar benefício para a empresa).

Alguns aspectos do Custo Histórico são evidenciados para justificar o uso desse princípio:

- *objetividade*: o Custo Histórico é uma medida impessoal, isto é, não depende de quem esteja avaliando os ativos;
- *verificabilidade*: como decorrência do aspecto anterior, qualquer valor do ativo, por meio de exame a qualquer tempo e por qualquer pessoa, poderá ser verificável, constatando-se o mesmo valor (o que facilita o trabalho dos auditores);
- *realização do lucro*: por meio desse princípio, reconhece-se somente o lucro realizado por negociação (venda), ou seja, não se reconhece o ganho econômico, como, por exemplo, a manutenção de estoque (ganho ou estocagem).

Pela sua aplicabilidade e pela sua aceitação entre os auditores, o Custo Histórico é amplamente utilizado pelos contadores.

Uma das críticas que se pode fazer ao Custo Histórico é de que em uma economia com um pouco de inflação como a nossa, à medida que o tempo passa, os itens ativados pelo valor do custo se distanciam dos seus valores correntes de mercado, prejudicando a qualidade dos relatórios contábeis.

Dessa forma, por causa da inflação, o método de contabilização pelo custo não reflete o valor real dos estoques. Esse método também não reconhece o ganho econômico decorrente do crescimento do gado proporcionado pela natureza.

2 Técnica para utilização do custo histórico na pecuária (Ativos Biológicos)

Basicamente, a técnica consiste em apropriar ao rebanho os custos ocorridos e a eles pertinentes; periodicamente deve-se efetuar a distribuição proporcional do custo do rebanho entre as cabeças do rebanho. Citamos duas premissas básicas que serão usadas no nosso exemplo:

- a) Inicialmente soma-se o custo do rebanho (salário, alimentação de gado, exaustão de pastagens, depreciação dos reprodutores, cuidados veterinários...) e divide-se o resultado pelo total de cabeças do rebanho em formação (em crescimento e aqueles nascidos no período). Tem-se, portanto, o custo médio de produção por cabeça, por período.

- b) O número de cabeças do rebanho exemplificado a seguir não inclui, para efeito de rateio de custo, o gado reprodutor em plena produção, pois eles não recebem custos (já não estão em formação). Todavia, o custo da manutenção desse rebanho já formado (alimentação, tratamento veterinário, depreciação...) será incluído no custo do rebanho e distribuído para o rebanho em formação.

O raciocínio é o mesmo que se aplica a uma indústria: o custo de manutenção da máquina, conservação, energia elétrica... não é somado ao valor da máquina, mas distribuído proporcionalmente ao produto (estoque) em fabricação, em elaboração.

Seguindo essa linha na Contabilidade da Pecuária, o gado reprodutor tem função semelhante a máquinas e equipamentos de uma indústria, e o rebanho em formação seria o produto em elaboração de uma indústria (estoque).

Dessa forma, o custo será acumulado numa conta auxiliar, “Rebanho em Formação”, e distribuído ao rebanho classificado no estoque (estoque vivo).

Essa técnica difere em alguns aspectos de empresa para empresa. Há aquelas que preferem, no momento do rateio por cabeça do rebanho, incluir os bezerros a nascer; outras, na distribuição dos custos, consideram apenas os bezerros nascidos. A título de exemplo, faz-se, a seguir, comentário sobre uma atividade pecuária em início de negócio até sua primeira venda; nesse caso, o custeio é realizado sobre os bezerros nascidos no ano e sobre outras categorias que compõem o plantel em estoque.

3 Dados para o exemplo (custo histórico)

A Fazenda Santa Mônica, recém-constituída, adquire, no início do ano X1, 100 matrizes por \$ 1.000 cada uma e cinco touros por \$ 2.000 cada um, para desenvolver atividade bovina de corte (cria-recria-engorda); as fêmeas produzidas na fazenda seriam, no terceiro ano, incorporadas ao Não Circulante (Imobilizado), após um período de experimentação.

BALANÇO PATRIMONIAL (INICIAL)		1-01-X1 (ou 31-12-X0)
<i>Ativo</i>		
<i>Circulante</i>		
<i>Não Circulante</i>		
Imobilizado (Ativos Biológicos)		
Reprodutores		10.000
Matrizes		100.000
Total		110.000

Depreciação	
Gado reprodutor	8 anos
Gado matriz	10 anos

Diversos aspectos devem ser levados em conta na previsão de vida útil de gado reprodutor, como, por exemplo, a raça, as condições de vida do animal (clima, distâncias a percorrer etc.) e outros. Em cada caso, deve prevalecer o parecer técnico do veterinário. Em nosso exemplo, consideramos os prazos de vida útil usualmente admitidos para gado reprodutor e matriz puros. Veja esse assunto no Capítulo 4 deste livro (Depreciação na Agropecuária).

3.1 Durante o ano X1

Observam-se os seguintes fatos:

- nasceram 80 bezerros: 40 machos e 40 fêmeas;
- o custo com o rebanho do período foi de \$ 36.000, incluindo manutenção do rebanho de reprodução e depreciação, exaustão da pastagem e conservação, salários de pessoal da fazenda, com veterinário, medicamentos, sal e rações (custo do rebanho em formação e outros custos da fazenda). Nesse caso, o leite* produzido pela matriz foi tratado como recuperação do custo, reduzindo o total do custo do rebanho.

Rateio do custo do rebanho em formação

Evidentemente, os touros e as matrizes não receberão custos, mas só o rebanho em estoque, que, neste caso, totaliza 80 bezerros nascidos:

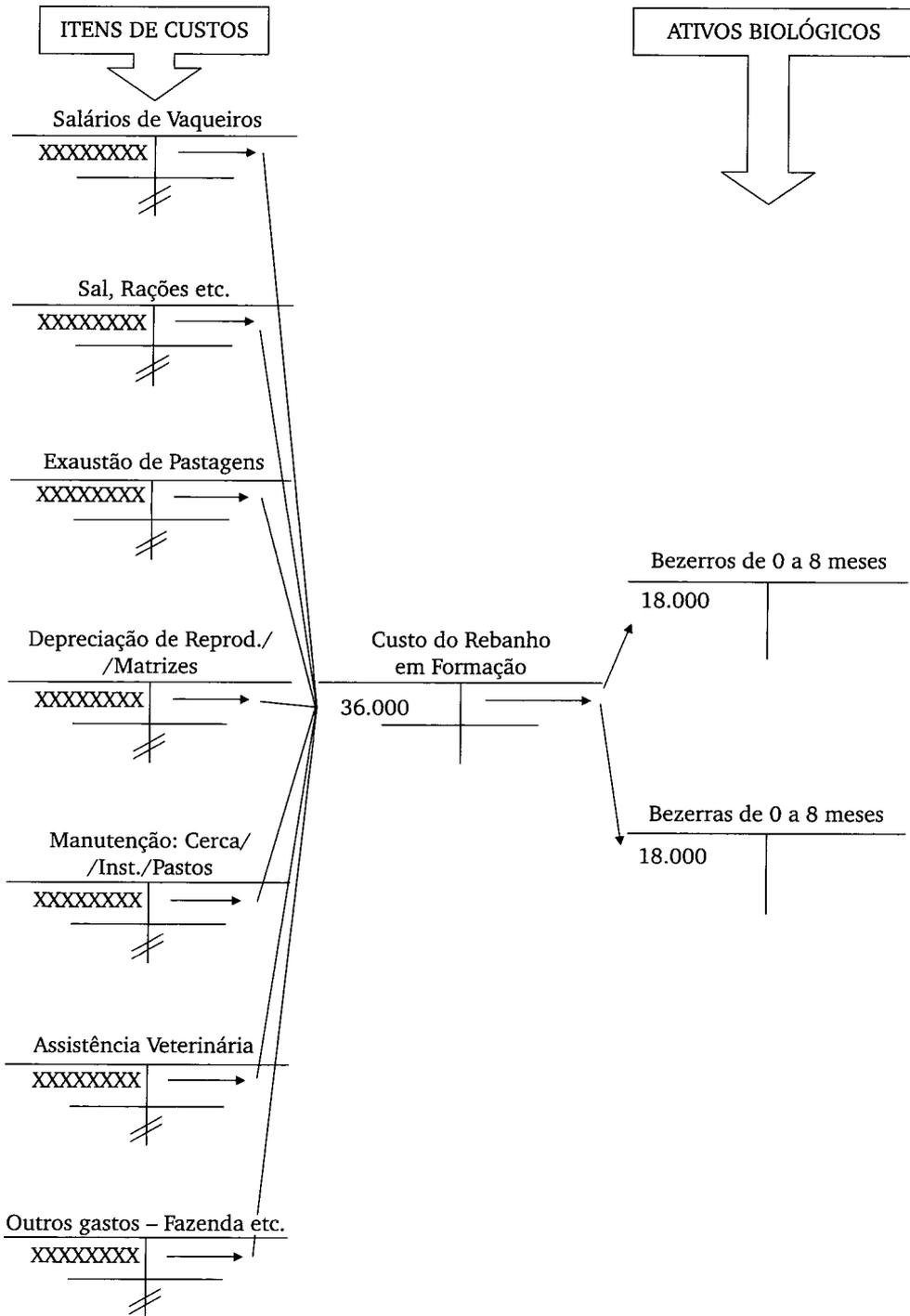
$$\frac{36.000}{80} = \$ 450 \text{ (custo unitário)}$$

Assim, os bezerros nascidos seriam avaliados da seguinte forma:

40 bezerros de 0 a 8 meses × \$ 450 cada um	=	18.000
40 bezerras de 0 a 8 meses × \$ 450 cada uma	=	<u>18.000</u>
Total		36.000

* Estamos tratando com a pecuária de corte. Se fosse pecuária leiteira, a venda do leite seria lançada como Receita Operacional.

CONTABILIZAÇÃO



BALANÇO PATRIMONIAL

ATIVO	31-12-X0	31-12-X1
<i>Circulante</i>		
_____	_____	_____
_____	_____	_____
Ativos Biológicos		
Bezerros de 0 a 8 meses	- 0 -	18.000
Bezerras de 0 a 8 meses	- 0 -	18.000
_____	_____	36.000
<i>Não Circulante</i>		
Imobilizado (Ativos Biológicos)		
Reprodutores	10.000	10.000
(-) Depreciação Acumulada	.....	(1.250)
Matrizes	100.000	100.000
(-) Depreciação Acumulada	.....	(10.000)
	110.000	98.750
Total (Ativos Biológicos)	110.000	134.750

Obs.: Os reprodutores são depreciados em oito anos e as matrizes em dez.

3.2 Durante o ano X2

Ocorrem os seguintes fatos:

- nasceram novamente 80 bezerros: 40 machos e 40 fêmeas (estamos admitindo uma taxa de natalidade de 80%);
- o custo do rebanho em formação foi de \$ 120.000.

Rateio do custo do rebanho em formação

O rebanho em estoque, em X2, é de 160 cabeças.

$$\frac{\$ 120.000}{160 \text{ cabeças}} = \$ 750 \text{ por cabeça}$$

80 cabeças de X1	$\Rightarrow 36.000 + (80 \times 750) =$	<u>96.000</u>
80 cabeças de X2 [bezerros(as)]	$\Rightarrow (80 \times 750) =$	<u>60.000</u>
Total do Rebanho em Estoque		156.000

→ Em X2 passam para a categoria de novilhos(as).

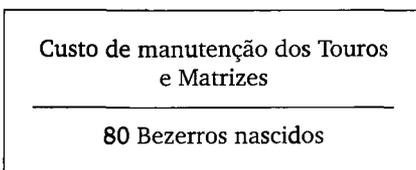
Uma questão que pode surgir, nesse momento, é quanto à adequação de atribuição de certos custos, tais como Depreciação e Manutenção dos Reprodutores, a todo o rebanho (inclusive aos novilhos), em vez de somente aos bezerros nascidos no ano.

Estão sendo considerados aqui custos médios, ou seja, o rebanho em formação recebe todos os custos, inclusive os retrocitados, admitindo-se que o rebanho só será vendido após a engorda; o custo é distribuído proporcionalmente ao longo dos vários lotes nascidos na própria fazenda. Assim, em todo rateio, cada lote recebe uma parcela dos custos referentes à reprodução.

Todavia, nada impede (e em certas situações é até recomendável, principalmente quando se vende o gado em estágio intermediário) que o custo originado na reprodução seja atribuído única e exclusivamente aos bezerros. Nesse caso, dois cuidados devem ser tomados:

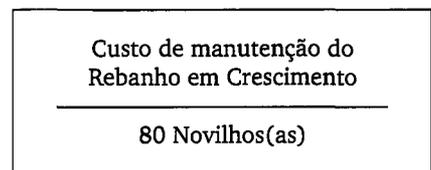
- separar os custos referentes à reprodução, desde depreciação dos reprodutores, das instalações e dos pastos ocupados pelos reprodutores até a alimentação, cuidados veterinários, salários de vaqueiros etc., destinados aos reprodutores; considerando-se os obstáculos de controle devidos à extensão das fazendas, essa tarefa é bastante difícil;
- considerar os bezerros que estão para nascer. Observar que constituem estoques em formação e já provocam custos de manutenção da vaca grávida.

Se quiséssemos ratear os custos dos reprodutores pelos bezerros teríamos:



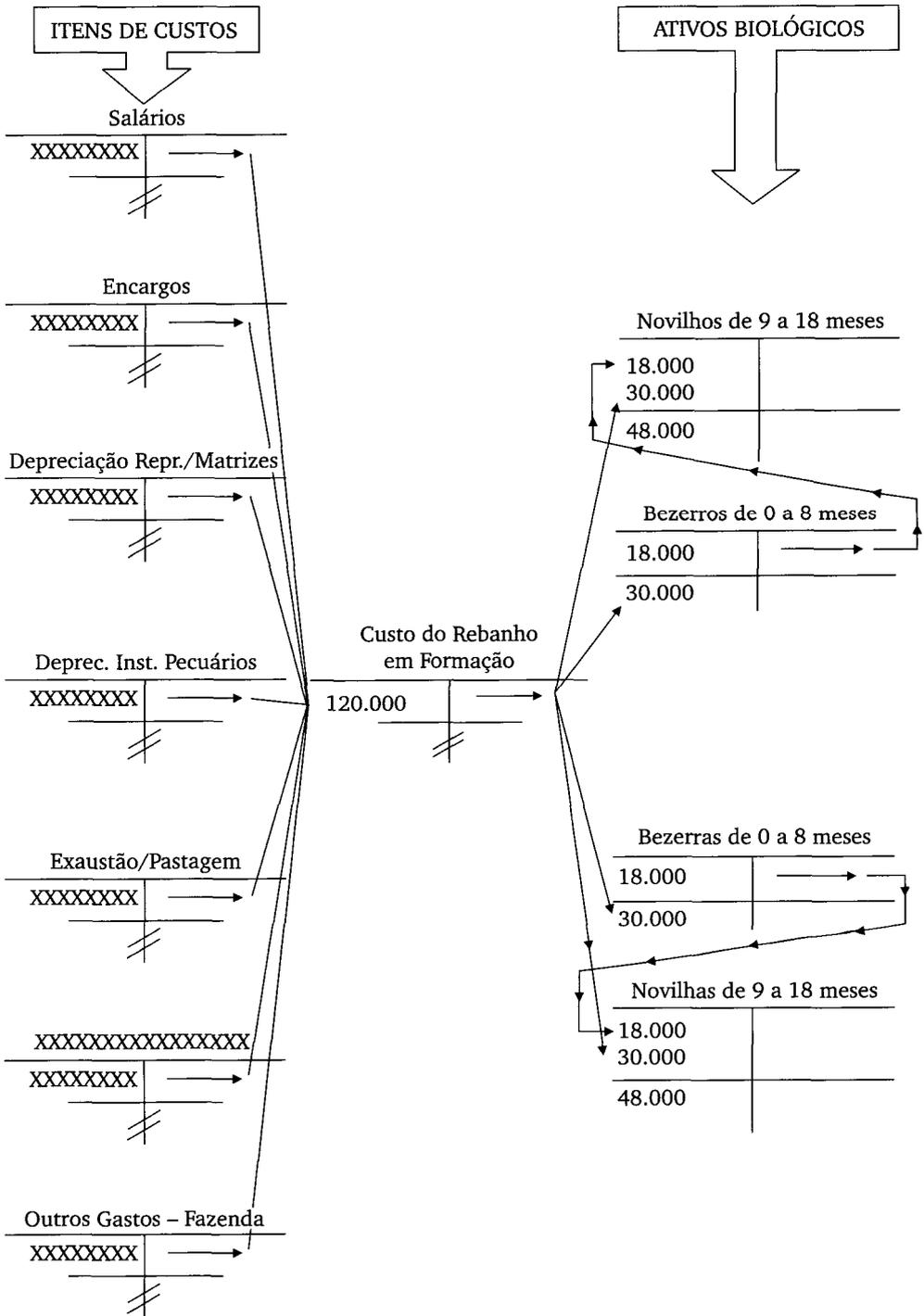
Custo unitário de cada Bezerro nascido em X2

e



Custo unitário do novilho nascido em X1 (que seria somado aos \$ 450 de X1)

CONTABILIZAÇÃO



BALANÇO PATRIMONIAL

ATIVO	31-12-X0	31-12-X1	31-12-X2
<i>Circulante</i>			
Ativos Biológicos			
Bezerras de 0 a 8 meses		18.000	30.000
Bezerras de 0 a 8 meses		18.000	30.000
Novilhos de 9 a 18 meses			48.000
Novilhas de 9 a 18 meses			48.000
		36.000	156.000
<i>Não Circulante</i>			
Imobilizado (Ativos Biológicos)			
Reprodutores	10.000	10.000	10.000
(–) Deprec. Acumulada		(1.250)	(2.500)
Matrizes	100.000	(100.000)	100.000
(–) Deprec. Acumulada		(10.000)	(20.000)
	110.000	98.750	87.500
Total (Estoque + Reprodutores)	110.000	134.750	243.500

3.3 Durante o ano X3

Ocorreram os seguintes fatos:

- nasceram 80 bezerros: 40 machos e 40 fêmeas;
- morreram 10 bezerros, no início de X3, referentes ao lote de bezerros de 0 a 8 meses;
- o custo do rebanho em formação foi de \$ 276.000;

Com referência à morte de 10 bezerros

Para fins de avaliação, o custo dos bezerros de zero a 8 meses (nascidos em X2) é de \$ 30.000, ou seja, \$ 750 cada um ($\$ 30.000/40$ bezerros). Dessa forma, o custo dos bezerros mortos é de \$ 7.500 ($10 \times \$ 750$). Nesse exemplo, o custo das reses mortas será tratado como *perda do período* e não incorporado ao rebanho, evitando-se com isso onerar os animais vivos.

Observe-se que as mortes foram acidentais, aleatórias e involuntárias, por isso serão tratadas como perda do período, indo diretamente como resultado

(não operacional). Todavia, tratando-se de mortes normais, inerentes ao processo de criação, previsíveis estatisticamente, serão tratadas como custos normais, permanecendo como "Custo do Rebanho" (não sendo baixado como perdas extraordinárias) diluindo-se por todo o rebanho.

Outro problema que poderia surgir é quanto ao valor para custeio dos animais que morreram durante o ano (veja-se que, no nosso exemplo, as mortes ocorreram no início do ano). A rigor, esses animais absorveram custo enquanto estiveram vivos; por isso, recomenda-se, no momento do rateio, custear proporcionalmente ao tempo de vida, considerando um sistema do tipo de Equivalência de Produção. Portanto, se a morte fosse em junho, trataríamos como cinco unidades inteiras (10 bezeros mortos \times 1/2 ano) que receberiam custos para, a seguir, serem baixados.

Rateio do custo do rebanho em formação

Custo anual \$ 276.000	
Nº de cabeças que receberão custos:	
80	cabeças nascidas em X1

80	cabeças nascidas em X2
(10)	mortes em X3
70	

80	cabeças nascidas em X3
230	cabeças - Total

$\frac{\$ 276.000}{230 \text{ cabeças}} = \$ 1.200 \text{ por cabeça}$
--

Observe-se que, à medida que o rebanho cresce e se diversifica, fica mais difícil atribuir custos às diversas categorias. Por isso, nesta oportunidade, para um controle rigoroso sugerimos um mapa de custos.

80	nascidos \times \$ 1.200 =	96.000
70*	(X2) \times \$ 1.200 =	84.000
80	(X1) \times \$ 1.200 =	96.000
		276.000

* 30 machos 40 fêmeas.

MAPA DE CUSTOS

Período		Inventário Inicial (31-12-X2)		Nascimento no Período	Baixas antes do Custeio								Inventário antes do Custeio		Custo do período (já distribuído)	Total Acumulado (31-12-X3)
					Morte		Venda		Transferência		Abate					
		Q	Valor		Q	Valor	Q	Valor	Q	Valor	Q	Valor	Q	Valor		
X1	Macho	40	48.000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	40	48.000	48.000	96.000
	Fêmea	40	48.000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	40	48.000	48.000	96.000
X2	Macho	40	30.000	-	(10)	(7.500)	-	-	-	-	-	-	40	22.500	36.000	58.500
	Fêmea	40	30.000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	40	30.000	48.000	78.000
X3	Macho	-	-	40	-	-	-	-	-	-	-	-	40	-	48.000	48.000
	Fêmea	-	-	40	-	-	-	-	-	-	-	-	40	-	48.000	48.000
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL		160	56.000	80	(10)	(7.500)	-	-	-	-	-	-	230	148.500	276.000	424.500

Neste mapa, foi dada baixa antes do custeio, porquanto as mortes foram no início do ano. É evidente que isto é exceção e que as baixas serão dadas após o custeio.

3.4 Durante o ano X4

Ocorreram os seguintes fatos:

- nasceram 100 bezerros (50 machos e 50 fêmeas), considerando as novilhas em experimentação. Desse lote em experimentação, 30 foram aprovadas e incorporadas ao rebanho permanente;
- houve vendas no início de X4, de:
 - 40 novilhos nascidos em X1;
 - 10 novilhas nascidas em X1, não aprovadas para matriz;
- houve aquisição de dois novos touros (para cobertura das novas matrizes) por \$ 20.000 cada um (no início de X4);
- o custo do período foi de \$ 750.000.

Cálculo do custo do gado vendido (para incluir no mapa) e das novilhas transferidas

O custo acumulado do gado adquirido em X1 foi (veja mapa anterior):

Machos	40	:	\$	96.000
Fêmeas	40	:	\$	96.000
	80	:	\$	192.000

Portanto, a baixa será:

Custo do gado vendido	40 novilhos	\$	96.000
	<u>10 novilhas</u>	\$	<u>24.000</u>
	Subtotal	50	\$ 120.000
Novilhas transferidas	<u>30 novilhas</u>	\$	<u>72.000</u>
	<u>80</u>	\$	<u>192.000</u>

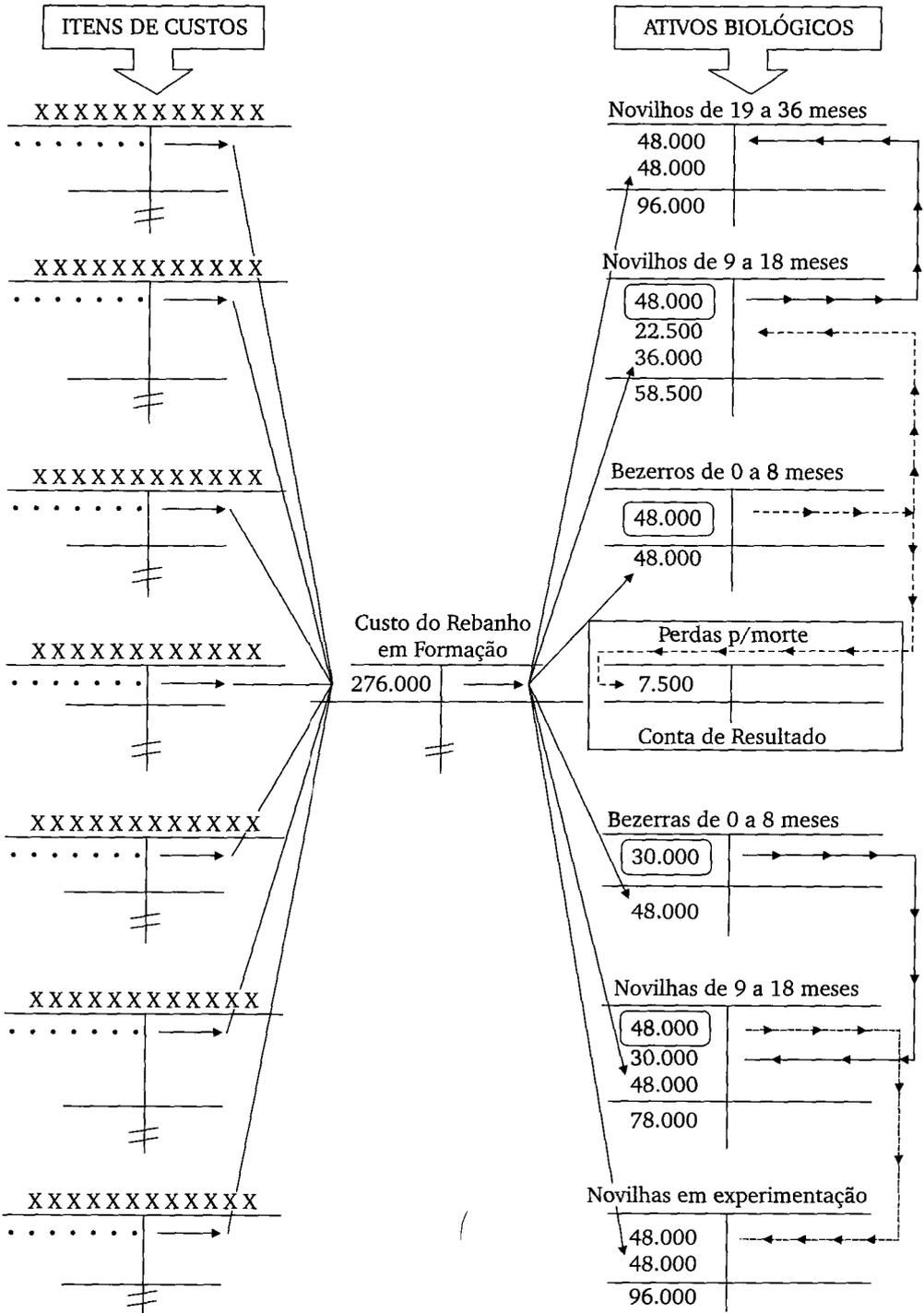
Dessa forma, as novilhas passam a incorporar o *Imobilizado*, não recebem custos. Veja-se que o custo das novilhas em experimentação no ano X4 já é atribuído aos bezerros e não a elas. A data-base para transferência poderá ser início de X4.

Rateio do custo do rebanho em formação

70	nascidos em X2	×	3.000	=	210.000
80	nascidos em X3	×	3.000	=	240.000
<u>100</u>	nascidos em X4	×	3.000	=	<u>300.000</u>
250					750.000

<u>750.000</u>		=	\$ 3.000
250 cabeças			por cabeça

CONTABILIZAÇÃO



BALANÇO PATRIMONIAL

ATIVO	31-12-X0	31-12-X1	31-12-X2	31-12-X3
<i>Circulante</i>				
_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____
Ativos Biológicos				
Bezerros de 0 a 8 meses	_____	18.000	30.000	48.000
Bezerras de 0 a 8 meses	_____	18.000	40.000	48.000
Novilhos de 9 a 18 meses	_____	_____	48.000	58.500
Novilhas de 9 a 18 meses	_____	_____	48.000	78.000
Novilhos de 19 a 36 meses	_____	_____	_____	96.000
Novilhas em experimentação*	_____	_____	_____	96.000
		36.000	156.000	424.500
Não Circulante				
Imobilizado (Ativos Biológicos)				
Reprodutores	10.000	10.000	10.000	10.000
(-) Depreciação Acumulada	_____	(1.250)	(2.500)	(3.750)
Matrizes	100.000	100.000	100.000	100.000
(-) Depreciação Acumulada	_____	(10.000)	(20.000)	(30.000)
	110.000	98.750	87.500	76.250
TOTAL DO PLANTEL	110.000	134.750	243.500	500.750

* Como foi visto no enunciado do exemplo, as fêmeas produzidas na fazenda seriam, no terceiro ano, destinadas à reprodução. Dessa forma, faz-se uma experiência com as novilhas para se averiguar sua capacidade em prenhez (gravidez). Ficando prenha ela já está em condições de passar para matriz no Ativo Não Circulante. É o que será feito na próxima contabilização.

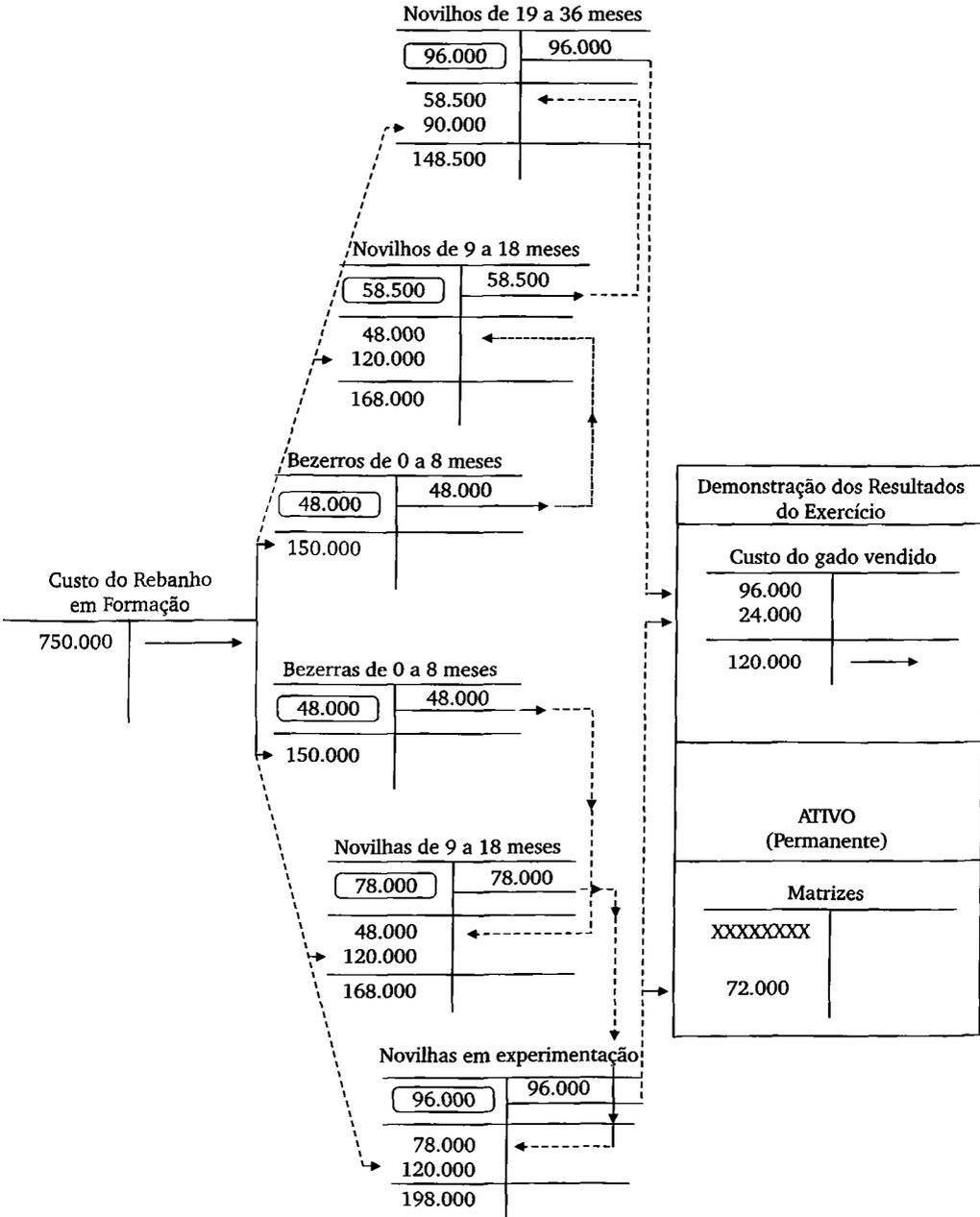
Algumas considerações

Para facilidade de manuseio do mapa de custo, segundo o exemplo apresentado, as vendas foram realizadas no início de X4; o rebanho vendido, portanto, não recebeu custo em X4.

Na prática, o mapa deveria ser feito um pouco antes do período de vendas. Dessa maneira, se a empresa vende tradicionalmente no mês de agosto, o mapa seria fechado em julho.

Se, todavia, a empresa vender em vários períodos do ano, recomenda-se elaborar o mapa em períodos mais curtos (mensal, trimestral ou semestralmente).

Deve-se utilizar o mesmo mapa para o Rebanho Imobilizado (Ativos Biológicos) e nele reservar uma coluna para a Depreciação Acumulada.



MAPA DE CUSTOS (Ativos Biológicos)

Período	Inventário Inicial (dados tirados do mapa ant.: Total Acumulado)	Nascimento no Período	Baixas antes do Custeio										Inventário antes do Custeio	Custo do período (já distribuído)	Total Acumulado	
			Morte		Venda		Transferência		Abate		Q	Valor				
			Q	Valor	Q	Valor	Q	Valor	Q	Valor						
X1	Macho	40	96.000	-	-	-	(40)	(96.000)	-	-	-	-	-	-	-	-
	Fêmea	40	96.000	-	-	-	(10)	(24.000)	(30)	(72.000)	-	-	-	-	-	-
X2	Macho	30	58.500	-	-	-	-	-	-	-	-	-	30	58.500	90.000	148.500
	Fêmea	40	78.000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	40	78.000	120.000	198.000
X3	Macho	40	48.000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	40	48.000	120.000	168.000
	Fêmea	40	48.000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	40	48.000	120.000	168.000
X4	Macho	-	-	50	-	-	-	-	-	-	-	-	50	-	150.000	150.000
	Fêmea	-	-	50	-	-	-	-	-	-	-	-	50	-	150.000	150.000
TOTAL		230	424.500	100	-	-	(50)	(120.000)	(30)	(72.000)	-	-	250	232.500	750.000	982.500

Volta-se a insistir que as baixas são realizadas antes do custeio, porquanto elas se processam no início do período. O ideal seria fazer este mapa mensalmente; assim, as baixas do mês seriam com os valores do mês anterior, antes do custeio.

BALANÇO PATRIMONIAL

ATIVO	31-12-X3	31-12-X4
<i>Circulante</i>		
.....
.....
Ativos Biológicos		
Bezerros de 0 a 8 meses	48.000	150.000
Bezerras de 0 a 8 meses	48.000	150.000
Novilhos de 9 a 18 meses	58.500	168.000
Novilhas de 9 a 18 meses	78.000	168.000
Novilhos de 19 a 36 meses	96.000	148.500
Novilhas em experimentação	96.000	198.000
	424.500	982.500
<i>Não Circulante (detalhado p/ melhor compreensão)</i>		
Imobilizado (Ativos Biológicos)		
Reprodutores (adquiridos em X1)	10.000	10.000
(-) Depreciação acumulada	(3.750)	(5.000)
Reprodutores (adquiridos em X4)	-	40.000
(-) Depreciação acumulada	-	(5.000)
Matrizes (adquiridas em X1)	100.000	100.000
(-) Depreciação acumulada	(30.000)	(40.000)
Matrizes (incorporadas em X4)	-	72.000
(-) Depreciação acumulada	-	(7.200)
	76.250	121.600
TOTAL DO PLANTEL	500.750	1.147.300

3.5 Apuração do resultado bruto

Suponha-se que a cotação média do gado nas diversas categorias foi a seguinte durante os quatro anos:

	X1	X2	X3	X4
Bezerros(as) de 0 a 8 meses	480	870	1.500	3.600
Novilhos(as) de 9 a 18 meses	1.050	1.950	3.600	7.800
Novilhos(as) de 19 a 36 meses	2.400	4.350	7.800	16.800

Demonstração do Resultado do Exercício - 19X4

Receita Bruta - 50 cabeças × \$ 16.800 =	840.000	
(-) Custo do Gado Vendido	(120.000)	
Lucro Bruto		720.000

Testes

1. A base do método do custo na pecuária é o:
 a) Princípio da Realização da Receita
 b) Princípio do Custo Histórico
 c) Princípio da Competência
 d) Princípio da Confrontação da Despesa

2. Em Custo do Rebanho, há:
 a) Salários de vaqueiros, sal, rações...
 b) Juros
 c) Bezerros e novilhos
 d) Custo do gado vendido

3. Em Despesas, temos:
 a) Salários de vaqueiros, sal, rações...
 b) Juros
 c) Bezerros e novilhos
 d) Custo do rebanho

4. São considerados Ativos Biológicos:
 a) Salários de vaqueiros, sal, rações...
 b) Juros
 c) Bezerros e novilhos
 d) Gastos com Administradores

5. Como base para a apuração do Lucro Bruto na venda, há:
 a) Salários de vaqueiros, sal, rações...
 b) Juros
 c) Bezerros e novilhos
 d) Custo do gado vendido

6. Aspectos que justificam o Custo Histórico:
 a) Salários de vaqueiros, sal, rações...
 b) Juros
 c) Objetividade, verificabilidade e realização
 d) Custo do rebanho

7. As mortes acidentais serão tratadas como:
- a) Ativos Biológicos
 - b) Perdas do período
 - c) Passivo
 - d) Custo do rebanho
8. Os reprodutores e matrizes serão classificados no seguinte grupo de contas:
- a) Ativos Biológicos no Circulante
 - b) Imobilizado (Ativos Biológicos)
 - c) Todo o Ativo
 - d) Passivo
9. O plantel em crescimento será classificado em:
- a) Ativos Biológicos no Circulante
 - b) Imobilizado (Ativos Biológicos)
 - c) Todo o Ativo
 - d) Passivo
10. Para atribuímos custos ao rebanho por meio de controle rigoroso, fazemos:
- a) Mapa de custos
 - b) Não é necessário controle
 - c) Impossível responder
 - d) N.D.A.

Exercícios

1. A Fazenda Campininha S.A., recém-constituída, adquire, no início do ano X1, dez matrizes por \$ 900 cada uma e dois touros por \$ 6.000 cada um, para desenvolver atividade bovina de corte; as fêmeas produzidas na fazenda serão incorporadas ao Não Circulante (Imobilizado), após um período de experimentação, no terceiro ano.

BALANÇO PATRIMONIAL		1-1-X1 (ou 31-12-X0)
Ativo		
Circulante -----		
Não Circulante		
<i>Imobilizado (Ativos Biológicos)</i>		
Reprodutores		
2 × \$ 6.000		12.000
Matrizes		
10 × \$ 900		<u>9.000</u>
		21.000

Depreciação	
Gado reprodutor	10 anos
Gado matriz	10 anos

Os fatos que devem ser contabilizados em razãoetes nos anos X1, X2 e X3 são:

ITENS	X1		X2		X3	
	Macho	Fêmea	Macho	Fêmea	Macho	Fêmea
Nascimentos	5	4	4	5	5	5
Custo do Rebanho em Formação*	\$ 600		\$ 1.800		\$ 5.000	
Mortes	- 0 -		- 0 -		2 bezerros nascidos em X1	
Venda	- 0 -		- 0 -		Início de X4: 3 bezerros nascidos em X2 por \$ 250,00 cada um	

* Inclui: depreciação dos reprodutores e materiais, salários, sal, rações, exaustão de pastagem, manutenção, vacinas...

Ao final de cada ano, apresentar o Ativo (Estoque/Imobilizado) após as contabilizações anteriores.

2. A Cia. Cabritolândia, na sua criação de caprinos, optou pela raça leiteira suíça, originária do Vale Toggenburg, mediante cruzamento inicial da cabra fulva com a brava, de Saanen. Com pêlos pardos de diversas tonalidades, mostra duas faixas cinzentas, que partem dos lados da boca e, passando próximo aos olhos, vão terminar junto às orelhas, ponta do focinho e face interna da orelha, que são acinzentadas; o resto do corpo é cinza. Levantou ainda os seguintes dados:

- idade fértil: bode - 2 a 8 anos; cabras - 1 a 7 anos;
- número de filhotes por prenhez: quase sempre 2;
- duração da prenhez: cinco meses.

As instalações da Cia. Cabritolândia são:

- a) Um cabril, destinado ao alojamento dos animais, com anexos para o tratamento do leite, armazenamento de alimentos, camas, ferramentas, utensílios e medicamentos.
- b) Um local para preparação de rações.
- c) Um galpão para armazenamento de feno.
- d) Baias ou abrigos para bodes.
- e) Um local destinado ao isolamento de animais doentes.
- f) Cercados ou piquetes para exercícios.
- g) Uma esterqueira fechada.

Iniciando a sua atividade, a Cia. Cabritolândia efetua os seguintes gastos:

	FATOS	VALOR	DATA
1ª)	Compra de terrenos	\$ 30.000	1-1-X0
2ª)	Compra de instalações	20.000	2-1-X0
3ª)	Compra de 100 cabras-matrizes a \$ 100	10.000	
4ª)	Compra de três bodes por \$ 1.000	3.000	10-1-X0
5ª)	Custos:		10-1-X0
	Vermífugo: duas doses por ano \$ 91,65		
	Sal mineral 83,50		
	Ração 5.850,00		
	Vacina 91,20	6.116	20-1-X0
6ª)	Venda (leite) – 3.000 litros	17.200	anual
7ª)	Morte de três cabras por envenenamento	300	30-3-X0
8ª)	Nascimento de 60 crias, 50% por sexo	-----	10-4-X0
9ª)	Venda de 50 cabritos – total 500 kg c/ 60 dias	4.000	10-9-X0
10ª)	Compra do vermífugo	113	20-9-X0
11ª)	Compra de vacina aftosa	117	20-9-X0
12ª)	Nascimento de 80 crias, 50% por sexo	-----	15-10-X0
13ª)	Gasto anual com luz	1.300	anual
14ª)	Gasto anual com empregados	5.360	anual
15ª)	Venda de 40 cabritos – total 400 kg	2.880	15-12-X0

Pede-se: 1. Fazer um pequeno plano de contas para essa empresa, explicando a classificação contábil, principalmente dos animais.

2. Contabilizar em razonetes as operações anteriores, calculando o custo médio dos cabritos nascidos no ano.

3. A Cia. Moura – Mexerica apresenta em 31-12-X5 a seguinte composição patrimonial:

COMPOSIÇÃO PATRIMONIAL

ATIVO	Nº CAB	PR. CUSTO
Estoques		
Bezerros de 0 a 8 meses	8.000	800.000
Novilhos de 9 a 18 meses	7.500	1.500.000
Novilhos de 19 a 36 meses	6.500	1.950.000
Total do Circulante	22.000	4.250.000
Imobilizado		
Touro	500	300.000*
Matrizes	10.000	5.600.000**
Total Imobilizado	10.500	5.900.000
Total do Plantel	32.500	10.150.000

* Touros 500.000,00
 (-) Deprec. - 200.000,00
 300.000,00

**Matrizes: 7.000.000
 (-) Deprec. - 1.400.000
 5.600.000

No mês de janeiro observam-se os seguintes fatos:

- Nasceram 800 bezerros;
- O “Custo do Rebanho” no mês, incluindo o plantel em estoque e o Imobilizado, foi de \$ 260.000,00.

Responder às seguintes questões:

- O índice de natalidade do mês foi de _____ %.
- A relação touro/vaca é de _____ %.
- O custo unitário de um novilho de 29 meses em 31-12-X5 é de \$ _____.
- Em média, os touros já foram depreciados em _____ %; considerando uma depreciação de 20% ao ano, já foram depreciados _____ anos.
- Considerando a vida útil das matrizes em 10 anos, em média, faltam _____ anos para terminar a depreciação.

- A Cia. Moura tem como hábito dividir o “Custo do Rebanho” pelo plantel em estoque mais os bezerros nascidos no mês. A partir desse valor, apropria os custos.
- Seu *diretor* sugere, todavia, uma fórmula de apropriação de custo: dividir o “Custo do Rebanho” por todo o plantel (Estoque + Imobilizado), menos os bezerros nascidos no mês. O resultado obtido (custo de manutenção por cabeça) é multiplicado por 10.500 cabeças do Imobilizado e esse valor é atribuído aos bezerros nascidos. Dessa forma, acha-se o custo por bezerro nascido. O custo de manutenção por cabeça também é distribuído pelo rebanho em estoque.
- O *auditor* entende que ambos os métodos estão errados. O correto seria apurar todos os custos referentes ao *Imobilizado* e apropriá-los em bezerros. Os demais custos seriam distribuídos proporcionalmente ao rebanho em estoque.
- O *agrônomo*, no entanto, acha que o “Custo do Rebanho” deveria ser dividido por todo o plantel (Estoque + Imobilizado) para encontrar o custo de manutenção por cabeça. Aí seria distribuído o custo para todo o plantel, inclusive o *Imobilizado*.
- O *delegado da Secretaria da Receita Federal* opina que o Rebanho deveria ser avaliado a preço de mercado, já que o Imposto de Renda permite. Por exemplo, um bezerro em janeiro de X6 vale \$ 120,00. Esse valor constaria na Contabilidade.

Com base nas informações anteriores, responda aos seguintes testes:

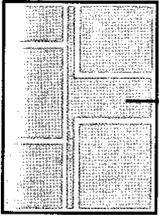
f) Há uma opinião totalmente errada:

- () a) Atitude atual da Cia. Moura
- () b) Diretor
- () c) Auditor
- () d) Agrônomo
- () e) Delegado

g) Há uma opinião, embora correta, muito difícil em termos operacionais (práticos):

- () a) Atitude atual da Cia. Moura
- () b) Diretor
- () c) Auditor
- () d) Agrônomo
- () e) Delegado

- h) Há uma opinião que propiciará maior pagamento de Imposto de Renda pela empresa:
- () a) Atitude atual da Cia. Moura
 - () b) Diretor
 - () c) Auditor
 - () d) Agrônomo
 - () e) Delegado
- i) Há uma opinião exequível e que mais se aproxima da realidade:
- () a) Atitude atual da Cia. Moura
 - () b) Diretor
 - () c) Auditor
 - () d) Agrônomo
 - () e) Delegado
- j) Associe os números:
- 1) O custo de um bezerro conforme o diretor
 - 2) O custo de um bezerro conforme a Cia. Moura
 - 3) O custo de um bezerro conforme o agrônomo
 - 4) O custo de um bezerro conforme o auditor
 - 5) O custo de um bezerro conforme o delegado
 - 6) Estoque de bezerros em 31-01-X6 – Valor de mercado
 - 7) Nascimento de bezerros – Valor de mercado (nome da conta)
 - 8) Acréscimo no estoque de novilhos acima de 36 meses conforme Cia. Moura
 - 9) Mortes de gado
 - 10) Número inventado (não há associação)
 - () Não há dados suficientes
 - () \$ 120,00
 - () Superveniências Ativas (Ajustes a Valor Justo)
 - () \$ 11,40 (260.000/22800)
 - () Insubsistência Ativa (Ajustes a Valor Justo)
 - () \$ 74.122,80
 - () \$ 105,00
 - () \$ 96.000,00
 - () \$ 8,00
 - () \$ 1.000,00



8

Custos na Pecuária

Veja neste capítulo:

- CRÍTICAS AO CUSTO HISTÓRICO NA PECUÁRIA.
- O CUSTO HISTÓRICO NO BRASIL.
- UMA PROPOSIÇÃO DE CONTABILIDADE NA PECUÁRIA.
- UMA PROPOSTA DE CUSTO NA PECUÁRIA.
- CUSTOS COM CORREÇÃO MONETÁRIA.
- EXEMPLO COMPLETO DE CUSTOS NA PECUÁRIA.
- MAPA DE CONTROLE DE CUSTOS.

1 Críticas ao custo histórico utilizado na pecuária

Considerando o longo ciclo operacional da pecuária (dificilmente é inferior a três anos), o valor do rebanho no estoque, mesmo que receba custo periodicamente, tende a desatualizar-se por causa das tendências inflacionárias do Brasil e da não incidência da correção monetária legal sobre o estoque. Esse problema não é encontrado em proporções tão grandes em outras atividades cujo ciclo operacional, pela alta rotatividade do estoque, é curto.

Assim, um novilho de três anos constará do Ativo Circulante com o custo recebido dos últimos 36 meses; seu valor acumulado reflete moeda de diversas datas (diferentes poderes de compra), estando totalmente defasado em relação à data do Balanço Patrimonial.

Por ocasião da venda, o confronto Receita *versus* Despesa será em moeda de poder de compra totalmente diferente, chegando ao extremo de se associar Receita de hoje com Custo do Produto Vendido, que inclui valores de três ou quatro anos atrás. Como já foi visto, o valor dessa correção, que deveria ter sido agregado aos estoques, terá sido considerado como despesa na conta de “Correção Monetária”.*

Relatórios desse tipo não atendem aos interesses dos usuários externos ou internos da Contabilidade.

Como se sabe, o objetivo básico da Contabilidade por meio de relatórios é prover os usuários de informação útil para a tomada de decisões.

Ora, se por um lado se evidencia um montante de estoque consideravelmente defasado com relação ao seu valor corrente de mercado, em circunstância da sua longa permanência no Ativo da empresa, em época inflacionária será de pouca ou talvez nenhuma utilidade essa informação para os usuários externos (acionistas, bancos, governo etc.), principalmente porque o Patrimônio Líquido estará defasado.

Por outro lado, se a administração da empresa necessita conhecer seus custos efetivos para tomar decisões, como ponto de venda, preço, etc., de muito pouca utilidade serão os relatórios cujos montantes estão defasados pela inflação.

Todavia, ressalte-se que nada impede que se faça a correção monetária dos estoques. Tal procedimento, por exemplo, já é utilizado com os estoques de imóveis de muitas empresas; além disso, corrigir monetariamente os estoques não é ilegal, e é tecnicamente correto.*

Há, porém, um aspecto a ser considerado: o princípio em estudo não permite reconhecer ganhos ou perdas economicamente ocorridos, mas apenas reconhecê-los quando realizados por venda. Mesmo com a correção monetária (para fins gerenciais) dos estoques, não há relatórios plenamente eficientes.

* Ressaltamos sua utilização para fins gerenciais.

Na pecuária, o ciclo biológico do gado faz com que o rebanho aumente de peso, adquira envergadura e propicie ganho econômico à empresa, na manutenção do estoque, até seu ponto ótimo de venda. O ganho é identificável em qualquer estágio do crescimento natural e, portanto, deveria ser reconhecido pela Contabilidade; porém, o princípio do Custo Histórico não o permite.

2 Exceções ao custo histórico aceitas

Basicamente, com a Lei das Sociedades por Ações (em 1976), foram introduzidas algumas inovações quanto ao uso restrito do Custo Histórico.

A primeira é a reavaliação*, de caráter facultativo, que corresponde a acréscimos de valor a certos itens do Ativo em circunstâncias de novas avaliações. Reavaliar significa dar novo valor econômico ao bem, desvinculando-o do valor antigo, para considerar o valor corrente de mercado. Esta prática é usada hoje apenas para fins gerenciais.

Em segundo lugar, tem-se a avaliação de investimentos pelo método da Equivalência Patrimonial, obrigatório para algumas empresas; consiste em avaliar o investimento da investidora mediante aplicação, sobre o valor do Patrimônio Líquido da investida, da porcentagem de participação no capital desta. Assim, o custo de aquisição do investimento já não é fator preponderante para a avaliação desse item do Ativo Permanente.

Além disso, a própria Lei nº 11.638/07 reafirmou um princípio de avaliação, já usado no Brasil e em tantos outros países, quando, no artigo 183, § 4º, prescreve: “Os estoques de mercadorias fungíveis destinados à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.”

Finalmente, com o CPC 29 sobre Ativos Biológicos, o método correto passa a ser o Valor Justo (de Mercado).

3 Uma proposição de contabilidade na pecuária

Para a atividade pecuária, considerando o ciclo operacional relativamente longo e o não reconhecimento dos ganhos não realizados dentro desse ciclo operacional, entende-se como inadequada a aplicação do “Custo Histórico como Base de Valor”, nos moldes tradicionais.

* A Lei nº 11.638/07 extingue a prática da Reavaliação. *Em parte* a introdução de ajustes da avaliação patrimonial (AVP) substitui parcialmente a reavaliação. O AVP ocorre como conta do Patrimônio Líquido em contrapartida de aumentos e diminuições de valor atribuídos a elementos do Ativo (§ 5º do art. 177 da Lei nº 11.638/07).

Se, para fins de custos e de melhor confronto Receita *versus* Despesa, na ocasião da venda, fosse feita pelo menos a correção monetária dos estoques (e permanecem longo tempo no Ativo), poder-se-ia acatar a prática desse princípio. Mesmo assim, porém, os relatórios não evidenciariam o verdadeiro valor patrimonial da ação por não reconhecerem os ganhos não realizados dos estoques.

Há por parte dos contadores a aceitação de pelo menos duas inovações relativas ao Ativo Não Circulante, que contrariam o princípio do Custo Histórico: Ajustes de Avaliação Patrimonial (mais comum no Ativo Circulante) e a Avaliação de Investimentos pelo método da Equivalência Patrimonial. Além disso, há a avaliação de certos estoques agropecuários a valor de mercado proposta pela própria Lei das S.A.

Esses precedentes mostram que, em benefício da melhoria da qualidade dos relatórios contábeis, é aceitável abrir exceções. Por isso, entende-se que a fórmula mista (Custo Histórico Corrigido, Equivalência Patrimonial e Valor de Mercado) é perfeitamente aplicável à pecuária, sem nenhum prejuízo à qualidade dos relatórios contábeis para esse grupo de contas. Pelo contrário, esse procedimento possibilita ganhos de qualidade na informação transmitida pela Contabilidade.

Ora, se avaliar os estoques a preço corrente é perfeitamente possível, como será demonstrado no Princípio da Realização da Receita; se essa forma de avaliação proporciona relatórios contábeis, sobretudo Balanço Patrimonial, mais úteis à tomada de decisões; se praticamente não há prejuízo para a empresa em termos de pagamentos de Imposto de Renda e de distribuição de Dividendos, como será visto; se a Lei das S.A., a teoria contábil e a legislação do Imposto de Renda a aceitam como válida; e se são aceitáveis exceções ao princípio do Custo Histórico, em benefício da melhoria da qualidade, *por que não avaliar os estoques a preço de mercado e não reconhecer os ganhos não realizados?*

Nada impede que se escolha o método de avaliação que melhor se ajuste à natureza de cada item do Ativo e às características do ramo ou setor da atividade. Assim, podem-se usar critérios diferentes para diversos itens do Ativo, desde que melhorem a qualidade dos relatórios contábeis e sejam destacados em Notas Explicativas.

Dessa forma, sugere-se uniformidade na avaliação das empresas pecuárias, uniformidade que poderia também ser estendida a empresas agrícolas:

- a) avaliar os estoques (Ativos Biológicos) no Ativo Circulante ao Valor Justo – de mercado (veja-se capítulo seguinte), inclusive o bezerro por ocasião de seu nascimento;
- b) avaliar o Ativo Não Circulante considerando o Custo Histórico Corrigido com a possibilidade de Reavaliação (extinto pela Lei nº 11.638/07);
- c) para os demais itens do Ativo Circulante e Realizável a Longo Prazo, como são valores de menor significância em relação ao Ativo, e não há necessidade de um estudo mais acurado, aplicar a avaliação ao Custo Histórico como base de valor.

4 Uma proposição de contabilidade de custos na pecuária

4.1 Necessidade de custo

Conhecer o custo real de cada lote ou do rebanho a qualquer momento é uma informação imprescindível à gerência, não só para se apurar a rentabilidade após a venda, mas também (o que é mais importante) para determinar o ponto ótimo de venda, ou seja, não manter o gado quando os custos passam a ser maiores que o ganho de peso (ou mantê-lo se o preço de mercado está baixo).

Muitas outras informações colhidas no mapa de custo serão úteis para auxiliar a tomada de decisões e o controle dos custos da empresa.

Para tanto, porém, há necessidade de se apurar um custo real atualizado e não aquele custo obtido, por meio da Contabilidade, pelo Custo Histórico.

4.2 Custos extracontábeis

Pode-se sugerir a Contabilidade Gerencial ou os controles extracontábeis de custo para auxiliar o gerente das empresas pecuárias em seu processo decisório.

Dados voltados única e exclusivamente para fins internos (para os administradores), num grau de detalhe e forma de apresentação que se adequem àquele processo decisório, são bastante úteis à administração.

A avaliação do desempenho da atividade para a administração, sem a preocupação de se prender aos princípios contábeis ou legais, a atualização monetária dos dados de custos (estoques), a comparação com o orçado, o planejamento empresarial etc. são variáveis imprescindíveis.

Decisões como ter reprodutor ou optar pela inseminação artificial, gerar ou adquirir bezerro, arrendar ou comprar novos pastos, vender hoje ou esperar aumentar o preço do gado, pastagem extensiva ou confinamento etc. requerem informações elaboradas “sob medida”, que dificilmente seriam obtidas com uma contabilidade à base de Custos Históricos e com exigências fiscais.

4.3 Custos extracontábeis com correção monetária dos estoques

Como já foi abordado, seria absurdo apurar custos sem corrigir monetariamente os estoques, ou seja, seria obtido um somatório, no decorrer do tempo (vários anos), de valores de poder aquisitivo totalmente diferentes, nada significando o custo acumulado no momento da venda do rebanho.

Também, por meio da contabilidade, não se faz a correção monetária dos estoques; pela legislação brasileira, só era obrigatória no Antigo Ativo Permanente

e no Patrimônio Líquido. A partir de 1996, ficou eliminada a correção monetária das demonstrações financeiras; porém, se fizessemos correção monetária, tal fato provocaria mais lucro tributável.

Assim, resta a alternativa de apurar o custo extracontabilmente, realizando-se a correção monetária de Estoques, Permanente e PL, para fins gerenciais, sem ferir os princípios legais e fiscais vigentes no Brasil.

Propõe-se um modelo mensal de apuração de custo extracontábil. Ressalte-se que esse tipo de mapa seria adequado e útil se realizado mensalmente, embora se prefira fazê-lo anualmente, por ser menos trabalhoso.

O processo consiste no seguinte: o custo mensal de manutenção do rebanho será distribuído equitativamente entre o gado em estoque, inclusive os bezerros recém-nascidos, e o gado destinado à reprodução, "em formação". Portanto, os touros e matrizes já formados não receberão custos.

Em seguida, adiciona-se o custo do rebanho (respeitando-se a faixa etária ou categoria) aos custos acumulados corrigidos monetariamente.

4.4 Exemplo de custo corrigido

Admita-se que, em determinada fazenda, haja os seguintes nascimentos de bezerros:

Janeiro	–	10 bezerros
Fevereiro	–	8 bezerros
Março	–	12 bezerros
Abril	–	5 bezerros
_____		_____
_____		_____
_____		_____

O custo unitário do rebanho em formação, calculado da mesma maneira que a apresentada no capítulo anterior (Custo do Rebanho dividido pelo número de cabeças do rebanho em formação), será, para fim deste exemplo, mensal. Admitindo-se que o rebanho em formação seja composto de 280 cabeças no início de janeiro; que o rebanho seja dividido em faixa etária mensal; que o custo do rebanho no mês foi de \$ 8.294, teremos o seguinte custo unitário (por cabeça) do rebanho em formação:

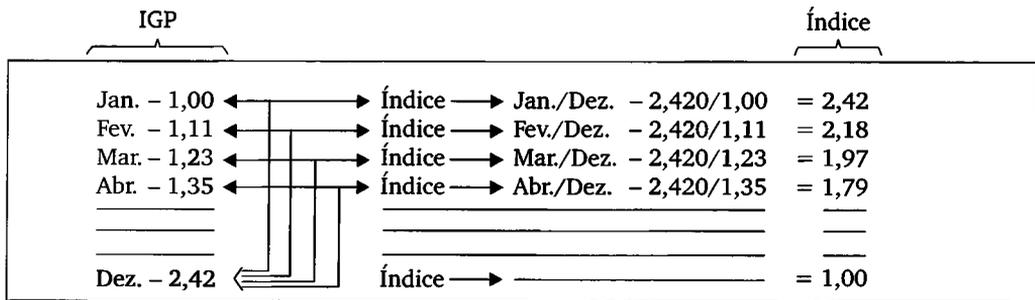
$$\frac{\$ 8.294}{280 + 10 \text{ bezerros nascidos}} = \$ 28,60$$

Em fevereiro, não havendo baixa do rebanho, o custo foi de \$ 9.291,64. Portanto, o custo unitário será de:

$$\frac{\$ 9.291,64}{290 + 8 \text{ bezerros nascidos}} = \$ 31,18$$

No mês de março	Custo unitário: \$ 32,50
No mês de abril	Custo unitário: \$ 33,86
_____	_____
_____	_____
_____	_____

Para cálculo da inflação mensal, admitam-se os seguintes valores hipotéticos, em termos de UFIR, IGP...



O correto seria, no final do ano (dez.), multiplicar o custo do bezerro nascido em janeiro por 2,42 (\$ 28,60 × 2,42) + o custo deste bezerro em fevereiro multiplicado por 2,18 (\$ 31,18 × 2,18) + o custo deste bezerro em março multiplicado por 1,97 (\$ 32,50 × 1,97) + o custo deste bezerro em abril multiplicado por 1,79 (\$ 33,86 × 1,79), e assim sucessivamente. Dessa forma, no final do ano teríamos o valor atualizado do bezerro ou do plantel de bezerros nascidos em janeiro. Da mesma maneira, faríamos para os nascidos em fevereiro, março e assim por diante.

Todavia, para se evitar um trabalho relativamente grande de correções mensais, poder-se-ia sugerir uma correção única no final do período, por um índice médio.

Dessa forma, somaríamos todos os índices dos meses de janeiro a dezembro, para os bezerros nascidos em janeiro, e dividir-se-ia por 12; todos os índices dos meses de fevereiro a dezembro, para os bezerros nascidos em fevereiro, e dividir-se-ia por 11, e assim sucessivamente.

Exemplo:

Índice Médio de Jan./Dez.

$$\frac{\textcircled{1} 1,00 + \textcircled{2} 1,11 + \textcircled{3} 1,23 + \textcircled{4} 1,35 + \textcircled{5} 1,40 + \textcircled{6} 1,50 + \textcircled{7} 1,69 + \textcircled{8} 1,82 + \textcircled{9} 1,90 + \textcircled{10} 2,00 + \textcircled{11} 2,20 + \textcircled{12} 2,42}{12} = 1,635$$

$$\frac{2,42 \text{ Dez.}}{1,635 \text{ Índice Médio}} = \boxed{1,48} \rightarrow \text{fator de correção}$$

Índice Médio de Fev./Dez.

$$\frac{1,11 + 1,23 + 1,35 + 1,40 + 1,50 + 1,69 + 1,82 + 1,90 + 2,00 + 2,20 + 2,42}{11} = 1,692$$

$$\frac{2,42 \text{ Dez.}}{1,692 \text{ Índice Médio}} = \boxed{1,43} \rightarrow \text{fator de correção}$$

$$\text{Março } \frac{2,42 \text{ Dez.}}{1,751 \text{ Índice Médio}} = \boxed{1,38} \quad \text{Abril } \frac{2,42}{1,809} = \boxed{1,34} \dots$$

MAPA DE CUSTOS

Bezerros de 0 a 8 meses (Ano X1)

Custo Unit. do Reb. em Formação	Jan.		Fev.		Mar.		Abr.		---		Dez.		Total	
Jan. 28,60	10	286,00	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----
Fev. 31,18	10	311,80	8	249,44	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----
Mar. 32,50	10	325,00	8	260,00	12	390,00	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----
Abr. 33,86	10	338,60	8	270,88	12	406,32	5	169,30	-	-----	-	-----	-	-----
--- --- --- ---	-	--- ---	-	--- ---	-	--- ---	-	--- ---	-	--- ---	-	--- ---	-	--- ---
Dez. 50,00	10	500,00	8	400,00	12	600,00	5	250,00	-	-----	-	-----	-	-----
TOTAL	10	4.820,00	8	3.910,00	12	3.580,00	5	1.450,00	-	--- ---	-	--- ---	118	42.980,00
TOTAL	vezes índice médio dez./jan.		vezes índice médio dez./fev.		vezes índice médio dez./mar.		vezes índice médio dez./abr.		---		vezes índice médio dez./dez.		---	
Atualizado	× 1,48 =		× 1,43 =		× 1,38 =		× 1,34 =		---		× 1,00 =		---	
----	7.133,60		5.591,30		4.940,40		1.943,00		---		---		43.935,41	

valor atualizado: estoque vivo - Balanço Patrimonial

Novilhos de 09 a 18 meses (Ano X2)

Custo Unit. do Reb. em Formação	Jan.		Fev.		Mar.		Abr.		---		Dez.		Total	
	Saldo	10	7.133,60	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----	-
Jan. \$\$\$\$	10	\$ \$ \$	8	\$\$\$* [*]	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----
Fev. \$\$\$\$	10	\$ \$ \$	8	\$\$\$	12	\$\$\$* [*]	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----
Mar. \$\$\$\$	10	\$ \$ \$	8	\$\$\$	12	\$\$\$	5	\$\$\$* [*]	-	-----	-	-----	-	-----
---	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----
---	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----
---	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----
TOTAL	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----
TOTAL	vezes índice médio		vezes índice médio		vezes índice médio		vezes índice médio							
Atualizado	-----		-----		-----		-----		-----		-----		-----	

Novilhos de 19 a 24 meses

---	Jan.	-----		-----		-----		-----		-----		-----	
---	\$\$\$ \$	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----	-	-----

* Saldo que passa do mapa de bezerros para novilhos.

Comentários

Esse processo é bastante trabalhoso, mas proporciona quantidade excepcional de dados, o que facilita sensivelmente a tomada de decisão. Com a utilização do microcomputador, indubitavelmente o processo se simplifica.

No caso de baixa (por morte, por venda, por consumo...), é necessário calcular o índice de inflação do mês da baixa sobre o mês do último aniversário.

À medida que o grupo de animais individualizado contabilmente fizer aniversário, passa-se para a categoria seguinte, considerando o saldo acumulado para transferência. Assim, o bezerro nascido em abril de X1 passará para a categoria de novilho de 9 a 18 meses no início de maio de X2;* contabiliza-se, todavia, o custo acumulado até o momento, na linha abril, no mapa de novilhos (9/18 meses). Em maio haverá o acréscimo do custo unitário.

Observação

Para aprofundamento deste assunto, sugerimos pesquisar o livro *Contabilidade da Pecuária* -, Editora Atlas, de nossa autoria, no qual desenvolvemos outros exemplos de custo extracontábil com Correção Monetária para fins gerenciais. Desenvolvemos, ainda, nesse livro, um sistema de custo considerando o bezerro a nascer.

Testes

1. Custos Históricos na pecuária são considerados:
 - () a) Adequados
 - () b) Inadequados
 - () c) Proibidos
 - () d) Recomendáveis em casos especiais

2. Quando se utiliza o Custo Histórico na pecuária, fica prejudicado o item:
 - () a) Imobilizado
 - () b) Investimento
 - () c) Títulos a Receber
 - () d) Estoques

* Antes disso, ele passou da ficha de bezerras 0/8 meses de X1 (corrigido monetariamente) para bezerras 0/8 meses de X2 (até abril de X2).

3. As exceções ao Custo Histórico são:
- a) Equivalência Patrimonial e Correção Monetária
 - b) Equivalência Patrimonial e Reserva a Realizar
 - c) Equivalência Patrimonial e Ajustes de Avaliação Patrimonial
 - d) Equivalência Patrimonial e Competência de Exercícios
4. Os relatórios contábeis à base do princípio do Custo Histórico, na pecuária, são:
- a) Adequados
 - b) Inadequados
 - c) Proibidos
 - d) Recomendáveis em casos especiais
5. Custos extracontábeis na pecuária são:
- a) Adequados
 - b) Inadequados
 - c) Proibidos
 - d) Recomendáveis em casos especiais
6. A correção monetária nos estoques para fins fiscais na pecuária é:
- a) Obrigatória
 - b) Optativa
 - c) Indesejável
 - d) Proibida
7. O custo unitário do rebanho é obtido por meio do custo do rebanho dividido pelo número de cabeças. Esta afirmação:
- a) É verdadeira
 - b) É falsa
 - c) Às vezes é verdadeira
 - d) Às vezes é falsa
8. O gado constante no Não Circulante – Imobilizado não entra no denominador da fórmula da questão anterior. Essa afirmação é:
- a) Verdadeira
 - b) Falsa
 - c) Às vezes verdadeira
 - d) Às vezes falsa

9. O gado que ganha prêmio (concurso) terá seu valor aumentado. Nesse caso, deve-se fazer:
- () a) Correção Monetária (prática extinta em 1996, no Plano Real)
- () b) Equivalência Patrimonial
- () c) Reavaliação (esta prática foi extinta pela Lei nº 11.638/07)
- () d) N.D.A.
10. Serão classificados como Ajustes de Avaliação Patrimonial no PL:
- () a) Contrapartidas de aumentos ou diminuições do Ativo
- () b) Contrapartidas de aumentos ou diminuições do Passivo
- () c) Decorre de avaliações a preço de Mercado (Valor Justo)
- () d) Todos são verdadeiros

Exercícios

1. Admita-se que a Fazenda Santo Péricles apresente o seguinte rebanho em 31-12-X4:

<i>Ativo Circulante</i>	<i>Cabeças</i>	<i>Em R\$</i>
Novilhos(as) de 2 a 3 anos	500	300.000
Novilhos(as) de 1 a 2 anos	900	351.000
Bezerros(as) de 0 a 1 ano	<u>1.500</u>	<u>490.000</u>
	2.900	1.141.000
<i>Ativo Não Circulante</i>		
Touros	600	346.000
Matrizes	<u>6.000</u>	<u>2.198.000</u>
Total Permanente	<u>6.600</u>	<u>2.544.000</u>
Total Geral	9.500	3.685.000

Admita-se que os nascimentos sejam distribuídos durante o ano. O ideal seria que houvesse estação de monta planejada e, conseqüentemente, os nascimentos se concentrassem em determinado período do ano.

Em janeiro de X5 foram constatados os seguintes dados:

- inflação do mês (variação monetária): 5%
- custo de manutenção do rebanho no mês \$102.600
- bezerros nascidos no mês: 404

Calcular o novo custo do rebanho em 31-1-X5 e apresentar o Ativo Circulante e o Não Circulante nessa data. Admita-se que a depreciação já esteja integrando o custo de manutenção do rebanho no mês de janeiro. No Ativo Não Circulante fazer apenas a Correção Monetária, sem considerar a Depreciação Acumulada. Admita-se ainda que a CM é para fins gerenciais.

2. Admita-se que a Fazenda Dona Durvalina, com a atividade pecuária de corte, tenha as seguintes características:

- do gado nascido, as *fêmeas* destinadas a matrizes são imediatamente separadas. Até o terceiro ano são consideradas em formação. A partir daí são utilizadas para a reprodução;
- os touros são adquiridos de terceiros; portanto, o bezerro será destinado a venda, não sendo utilizado como reprodutor;
- a concentração dos nascimentos ocorre no *mês de agosto*. O número, por sexo, de animal nascido, é notificado por meio de um “Boletim de Nascimento do Gado”;
- as mortes são comunicadas à contabilidade, por meio de um “Boletim Diário da Movimentação do Gado”. Esse boletim identifica o sexo, a idade e o tipo de gado (reprodutor ou estoque);
- normalmente, a fazenda vende o gado no *quarto ano* de formação;
- a depreciação ocorre sobre as matrizes após o primeiro parto, no quarto ano de idade. Os reprodutores, normalmente, são adquiridos em estado adulto e utilizados imediatamente.

Inventário:

Imobilizado (corrigido monetariamente até 31-12-X4):

Em \$

Ano de aquisição	Touros		Matrizes		Touros + Matrizes	
	Qtde.	Valor	Qtde.	Valor	Qtde.	Valor
X4	300	180.000	1.500	300.000	1.800	480.000
X3	200	112.000	1.000	290.000	1.200	402.000
X2	100	54.000	1.600	716.000	1.700	770.000
X1			900	442.000	900	442.000
X0			1.000	450.000	1.000	450.000
TOTAL	600	346.000	6.000	2.198.000	6.600	2.544.000

Circulante:

Em \$

Era	MACHOS CORTE	
	Qtde.	Valor
X4	1.500	300.000
X3	900	351.000
X2	500	490.000
X1		
X0		
TOTAL	2.900	1.141.000

Alguns fatos ocorridos em X5:

- morte, no final do ano, de 15 cabeças: 5 matrizes de X3 e 10 novilhos de X4;
- nascimento de 4.000 bezerros (2.000 fêmeas);
- venda, no início do ano, de 255 cabeças;
- consumo, no final do ano, de 20 cabeças: 10 matrizes de X4 e 10 touros de X2;
- descarte, no final do ano: 100 matrizes em experimentação de X2;
- compra, no início do ano, de 100 touros a \$ 900,00 cada um;
- custo, com o gado do ano, de \$ 1.132.113, incluindo: salários do pessoal da fazenda, encargos sociais; consumo de luz, força e gás; seguros; depreciação do gado e outros itens da fazenda; inseticidas; conservação de pastos; manutenção de cercas; serviços de terceiros; sal e rações; medicamentos e despesas veterinárias; combustível, lubrificantes etc.

Pede-se:

- a) Calcular o custo por cabeça (rateio) considerando o número de cabeças que receberão custos.
 - b) Calcular o custo das reses mortas e fornecê-lo à contabilidade.
 - c) Calcular o custo do gado vendido.
 - d) Calcular o custo do gado consumido na própria fazenda.
 - e) Calcular o custo das matrizes descartadas.
3. Faça comentários sobre:
- a) A necessidade de Correção Monetária para fins gerenciais nos Estoques de uma empresa pecuária.
 - b) Por que usar um modelo extracontábil no plano de Contabilidade Gerencial para corrigir os Estoques?



9

Contabilidade da Pecuária – Método de Avaliação pelo Preço de Mercado (Valor Justo)

Veja neste capítulo:

- SUPORTE TEÓRICO PARA O MÉTODO DE AVALIAÇÃO DO ESTOQUE A PREÇO DE MERCADO.
- RECEITA ECONÔMICA NA PECUÁRIA.
- CICLO OPERACIONAL NA PECUÁRIA.
- O GANHO PELO CRESCIMENTO NATURAL DO GADO.
- COMO OBTER O PREÇO DE MERCADO.
- AVALIAÇÃO DO BEZERRO.
- IMPOSTO DE RENDA E DIVIDENDOS DENTRO DO MÉTODO DE VALOR DE MERCADO.
- MOMENTO DA AVALIAÇÃO.
- EXEMPLO COMPLETO DO MÉTODO DE VALOR DE MERCADO.

Para favorecer o entendimento deste método, são apresentados, a seguir, alguns conceitos básicos.

1 Princípio da realização da receita e da confrontação da despesa

Por meio do confronto da Receita com as Despesas que contribuem para a aquisição daquela Receita, obtém-se o Resultado (Lucro ou Prejuízo) de determinado período.

Dessa forma, após o reconhecimento da Receita, procura-se associar a ela toda despesa incorrida para a sua consecução, mesmo que parte dessa despesa seja apenas uma estimativa, como é o caso de Devedores Duvidosos.

Portanto, este item destaca, em primeiro lugar, o reconhecimento da Receita e, em seguida, aborda a despesa incorrida.

O ponto ideal para o reconhecimento da Receita é exatamente o momento da transferência do bem ou serviço ao cliente, ou seja, o momento da venda.

1.1 Receita realizada antes da venda

Em algumas situações, todavia, é aceitável e útil o reconhecimento da Receita antes do ponto-de-venda (de transferência).

Para produtos de ciclo operacional relativamente longo (superior a um ano), cujo processo de produção depende de crescimento natural e há possibilidade de uma avaliação de mercado objetiva e estável, pode-se reconhecer a receita antes do ponto-de-venda. Plantações em crescimento e gado são exemplos concretos dessa situação. Produção de ouro, de petróleo e outros produtos naturais também.

O procedimento contábil consiste em avaliar, ao final de determinados períodos ou em estágios distintos de crescimento (normalmente na mudança de categoria), o Estoque a valor de realização; para atingir o valor de mercado, a parcela debitada ao Estoque seria creditada como uma receita (aqui denominada *Varição Patrimonial*)* na apuração do resultado. Daí a formação de lucro econômico (ganho, mas não realizado financeiramente).

Na contabilização do Estoque a valores de mercado deve-se fazer um provisionamento das despesas de vendas que ocorrerão na venda do produto (imposto, transportes etc.). Ou, então, considerar para valor de Estoque o valor líquido de realização, isto é, diminuído das despesas previstas para a venda e a entrega; esse procedimento é mais usual, consentâneo com a legislação brasileira.

* Superveniências Ativas.

Na realização financeira daquele lucro, por ocasião da venda do produto, dá-se baixa no Estoque e debita-se o resultado de Contas a Receber ou do Disponível. Se o valor da venda for maior que o valor do Estoque, contabiliza-se a diferença como Receita. Se a Receita for menor que o Estoque, contabiliza-se a diferença como prejuízo. Nesse momento devem ser feitos todos os ajustes necessários.

Portanto, o Estoque estará avaliado a preço de mercado, que, normalmente, é mais elevado que o de custo.

2 Reconhecimento da receita na pecuária

2.1 Ciclo operacional

O ciclo operacional da atividade pecuária é relativamente longo e varia de três a cinco anos, desde a concepção do bezerro, seu nascimento, seu crescimento, até sua venda (normalmente quando atinge o ponto ótimo de venda, em estado adulto). Portanto, o rebanho permanece por longo período em estoque, até a sua maturação.

Segundo a opinião de Hendricksen,* a aceitação geral de reconhecimento da receita durante o período de produção, cujo ciclo operacional seja longo (acima do exercício social), está baseada num conjunto de regras e formalidades que se apóiam na Teoria da Contabilidade.

O não reconhecimento periódico da receita e, conseqüentemente, do lucro (resultado) antes da transferência do produto pode trazer prejuízos para os acionistas que se retirarem da empresa. Essa situação inconveniente pode ainda ser mais acentuada em projetos novos em que as primeiras vendas se realizarão após quatro ou cinco anos do seu início, ficando a empresa durante longo período sem apurar resultado, embora haja despendido muito esforço e recursos para a composição do produto final (plantel), que contribuirá para a obtenção do lucro.

Em projetos novos, principalmente, é justificável o reconhecimento da Receita Econômica (na maturação do estoque), pois, antes mesmo de efetuar as primeiras vendas, a empresa já estará medindo a viabilidade do esforço despendido para a composição do produto final. Dessa forma, a contabilidade evidencia se compensou a manutenção do rebanho.

Portanto, o ciclo operacional relativamente longo, em primeiro plano, justifica a necessidade de se reconhecer a receita periodicamente (anualmente, pelo menos). Em segundo plano, mesmo que parte do rebanho seja vendida, não se pode esquecer que a maioria do gado permanecerá em formação e permitirá um lucro final.

* HENDRICKSEN, Elden S. *Accounting theory*. Homewood, Richard D. Irwin, 1970 e 1977. p. 169.

2.2 Crescimento natural

O processo de produção da pecuária consiste no crescimento natural do gado e consequente aumento de valor do Ativo da empresa, particularmente do Estoque, uma vez que o gado ganha peso e valor com o passar do tempo.

O gado ganha acréscimo de valor econômico não apenas pelo fato de serem agregados fatores de produção para sua formação (como é o caso de um estoque industrial), mas também por causa do seu crescimento natural, variável esta fundamental na avaliação do estoque vivo.

A não consideração do incremento do item Estoque pelo crescimento natural do gado distanciará o Ativo do seu verdadeiro potencial de benefícios para a empresa e ocasionará um Patrimônio Líquido subavaliado; consequentemente, um Valor Patrimonial de Ação* desatualizado.

O Valor Patrimonial de Ação subavaliado não só prejudica os investidores que pretendem retirar-se da empresa, como também os empresários, as fusões, as incorporações ou mesmo qualquer outra decisão com base no Patrimônio Líquido.

2.3 Avaliação de mercado objetiva e estável

Ao contrário dos estoques em elaboração das empresas industriais, o gado, a qualquer momento, mesmo sem atingir a semelhança de produtos acabados (bezerros, novilhos etc.), tem um preço definido de mercado.

Uma avaliação objetiva de mercado, em estágios distintos de maturação dos produtos, é condição básica para reconhecer a receita antes da venda dos produtos em crescimento natural.

O Instituto de Economia Agrícola da Secretaria da Agricultura, do Estado de São Paulo, publica mensalmente, na revista *Informações Econômicas*, o preço médio do gado bovino, por categoria (bezerro, garrote, novilha, boi magro, boi gordo etc.). Esse preços resultam de pesquisas junto a produtores, frigoríficos, cooperativas agrícolas, bancos etc.

Para efeito de cálculo de ICMS, os Secretários de Estado, usando das atribuições conferidas pelo Regulamento do ICMS, estipulam periodicamente valores mínimos por cabeça de gado, por categoria: pauta fiscal. A pauta fiscal, portanto, é uma das formas de avaliação objetiva, por Estado, da União.

Outras fontes de avaliação de gado são encontradas entre as diversas regiões pecuárias do país. Em Araçatuba há, por exemplo, uma espécie de bolsa de gado Nelore, na Praça Rui Barbosa. Aí podem-se observar cotações que são cumpridas

* $VPA = PL/n^{\circ}$ de ações do capital social.

em várias regiões produtoras. As cotações surgem nos negócios realizados entre pecuaristas, frigoríficos e corretores.

Outras “bolsas” semelhantes, porém de menor expressão, são encontradas em Presidente Prudente, Barretos, Uberaba e outras regiões tradicionais de gado de corte. Para transmitir os resultados dos últimos negócios concluídos, essas “bolsas” permanecem em constante contato com a “bolsa” de Araçatuba. Assim, as cotações tornam-se uniformes para diversas regiões.

A Bolsa de Mercadorias, que também avalia objetivamente o gado (a partir de outubro de 1980, apenas no Estado de São Paulo), não traz contribuição efetiva para os nossos fins, uma vez que é fixado preço por arroba apenas para o gado em estado adulto; não há preço estabelecido para os estágios distintos de maturação.

Em países em que a criação de gado ocorre em confinamento, é bastante simples acompanhar o desenvolvimento do gado pelo peso. Dessa forma, a avaliação em época de inventário será realizada considerando-se o peso (o ganho de peso será Receita) e outras variáveis, tais como: raça, idade, aptidões etc. No Brasil, em virtude do prevalecente sistema de criação extensivo, tal prática seria difícil.

Observa-se, ainda, que, embora o preço médio de bezeros e novilhos não seja totalmente estável, também não apresenta oscilações que possam prejudicar esse método de avaliação.

2.4 Avaliação do bezerro

Por questão de coerência, aqui, o bezerro, na ocasião do seu nascimento, será avaliado a preço de mercado. Dessa forma, todo o estoque vivo será avaliado a preço de mercado.

Como já foi visto no Capítulo 6, a contrapartida da conta “Bezerro” (Estoque) será uma conta de Receita denominada “Variação Patrimonial” ou Superveniências Ativas.

3 Reconhecimento da receita na pecuária e repercussão na distribuição de dividendos e no imposto de renda

O reconhecimento da receita antes do ponto-de-venda resulta em ganho não realizado financeiramente para a empresa. Daí a necessidade de analisar com rigor as influências no lucro economicamente existente, mas não distribuível financeiramente.

3.1 Dividendos

No que diz respeito à distribuição de dividendos, não se deveria incluir como base de cálculo de dividendos o ganho não realizado financeiramente, resultante do reconhecimento da receita pelo crescimento do rebanho, pois poderia trazer sérios problemas para a empresa.

A constituição de Reservas de Lucros a Realizar, embora não prevista na Lei das Sociedades por Ações, para tal operação poderia aperfeiçoar o sistema de distribuição de dividendos referente ao ganho não realizado em termos de Caixa. Na venda efetiva do rebanho ter-se-ia a realização daquela Reserva, que seria revertida e passaria a compor a base de cálculo de dividendos.

Portanto, no que diz respeito à distribuição de dividendos, recomenda-se a inclusão dessa cláusula (abordada no parágrafo anterior) na elaboração do estatuto.

Para efeito de exemplificação, admita-se uma empresa pecuária que, em determinado exercício, apresentou, em milhares, uma Receita Total igual a \$ 100, sendo que \$ 60 resultaram de ganho econômico devido ao crescimento do rebanho. Esse rebanho foi avaliado a preço de mercado (Variação Patrimonial Líquida) e o restante foi ganho financeiro (decorrente das vendas). No final, constatou-se um Lucro Líquido de \$ 20. Conclui-se que 60% do lucro (obtido na divisão 60/100) decorreram do ganho econômico (Reserva de Lucros a Realizar). Portanto, o lucro-base para distribuição de dividendos será de \$ 8 (20 – 60% de \$ 20) mais a reversão corrigida monetariamente de Reserva de Lucros a Realizar, constituída em outros períodos, referente ao lote do gado vendido. Com o objetivo de baixar a Reserva de Lucros a Realizar no momento da venda do gado, é necessário rigoroso controle do relacionamento dessa reserva com as respectivas categorias e idade do plantel.

Lucro-base para Dividendos = Lucro Financeiro do Exercício + Reversão de Reservas de Lucros a Realizar correspondente ao gado vendido

3.2 Imposto de renda

Em princípio, pode-se rejeitar a contabilização dos ganhos não realizados financeiramente, pois esse fato contribui para aumentar o Imposto de Renda a pagar.

- as empresas agropecuárias estão sujeitas à tributação do lucro pelo Imposto de Renda, por uma alíquota de 15%, com adicional previsto na

Legislação. Até 1995, a alíquota era de 25%, com incentivos que amenizavam o IR no setor rural; no cálculo do lucro tributável, permitia-se a redução a título de incentivos.

Quanto à validade do processo, o legislador seguiu a orientação da própria Lei das S.A. e dispôs no parágrafo 4º do artigo 14 do Decreto-lei nº 1.598/77 (matriz legal do artigo 188 do RIR/80): “Os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados aos preços concorrentes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade”.

4 Momento da avaliação

Um dos problemas encontrados é quanto ao momento em que se deve avaliar o estoque vivo a valores de saída. O ideal seria, no encerramento do Balanço Patrimonial, evidenciar patrimônio (estoque) corrente compatível com a data desse relatório. A prática, porém, é um pouco complicada, pois têm-se bezerros e novilhos com idades diferentes naquela data, uma vez que os nascimentos acontecem durante todo o ano.

4.1 Nascimentos planejados

Já se observam empresas pecuárias que planejam lotes de nascimento em determinados períodos do ano (seca e inverno – períodos em que os bezerros não pastejam) por meio da inseminação artificial ou da estação de monta planejada, aceleração dos “cios” etc. Nesse caso, o processo contábil é simplificado, pois o balanço será encerrado logo após os nascimentos e ocorrerão, a partir daí, coincidências nos aniversários do rebanho (um ano, dois anos, três anos...) para as sucessivas avaliações. Mesmo que se quisesse dividir o rebanho em categorias de idade semestral, o processo seria simples. Todavia, quando os nascimentos são distribuídos durante o ano, vários critérios podem ser utilizados.

4.2 Avaliação na mudança de categoria (anual)

O bezerro seria avaliado por ocasião do seu nascimento e, nos anos seguintes, no mês do seu aniversário (já na categoria de novilho(a)). No encerramento do balanço, seria relacionado no estoque, conforme a avaliação recebida na mudança de categoria. Esse critério traria imperfeições ao estoque, com valores desatualizados, principalmente para o rebanho nascido logo após a data do encerramento do balanço. Embora os valores fossem mais atuais que os do método

de custo, seriam obtidos valores de poder aquisitivo diferentes, de diversos meses do ano.

4.3 Avaliação na mudança de categoria (semestral)

Em vez de planejar a contabilidade distribuindo-se o rebanho em faixa etária anual, a distribuição seria feita semestralmente, por exemplo, bezerras de zero a seis meses; bezerras de sete a doze meses; novilhos de treze a dezoito meses; novilhos de dezenove a vinte e quatro meses, e assim sucessivamente. Dessa forma, ter-se-ia um estoque mais atualizado que no critério anterior, embora houvesse defasagem de preços de até seis meses para o rebanho nascido imediatamente após o encerramento do balanço. Esse método é um dos mais recomendados.

4.4 Avaliação na mudança de categoria e no encerramento do balanço

Admitindo-se 31-12 como data-base de encerramento do balanço, o rebanho nascido até 30-6 seria considerado no encerramento do balanço, para efeito de avaliação, como pertencente à faixa etária seguinte (13 a 24 meses ou 25 a 36 meses etc.); o rebanho nascido após 30-6 seria mantido na faixa etária real, não sendo avaliado no levantamento do balanço; manteria, no entanto, a avaliação na mudança de categorias. Se a distribuição de nascimento for razoavelmente uniforme durante o ano, o estoque, em média, refletirá monetariamente o seu potencial (salvo oscilações de preço relevantes no semestre). Esse critério será significativamente melhorado se as categorias forem divididas em faixa etária semestral. Observe-se que, nesse critério, os bezerras serão avaliados sempre a preço de mercado por ocasião do seu nascimento, para compor os balancetes intermediários. O rebanho nascido até 30-6 é avaliado, normalmente, no encerramento do balanço, enquanto o nascido após 30-6, na mudança de categoria.

4.5 Avaliação no encerramento do balanço

O rebanho é avaliado apenas no encerramento do balanço, considerando-se a sua idade. Assim, um bezerro nascido e avaliado durante o ano será novamente avaliado no final do período contábil, considerando-se a quantidade de meses vivida. Dessa forma, deve existir um controle de gado por idade (não se desprezando as categorias), a fim de que se conheça a idade em meses para a avaliação no final do período. A fazenda, portanto, fará um mapa e controlará o rebanho por lote nascido mensalmente. Particularmente, considera-se esse critério o mais

adequado. Todavia, quando há concentração de nascimentos em certo período do ano – e isso ocorre com frequência – o ideal é encerrar o balanço após esse período e trabalhar com a mudança de categoria.

5 Confrontação da despesa

Após o reconhecimento da Receita, é imperativo que haja, para se apurar o resultado do período, o confronto com as Despesas que contribuíram para a formação daquela Receita. Assim, se se diferir uma Receita, todo o gasto correspondente também deverá ser diferido, o que proporciona a associação das receitas com os respectivos gastos.

Reconhece-se aqui a Receita antes do ponto-de-venda do gado. Assim, pelo menos uma vez por ano, faz-se o reconhecimento da Receita por meio da maturação dos estoques; conclui-se, portanto, que os custos não transitarão pelos Estoques, mas serão apropriados diretamente ao resultado, para o confronto com a Receita reconhecida.

No que tange às Despesas do segundo grupo, o procedimento é idêntico ao da contabilidade de empresas industriais (ou outras); a apropriação é feita diretamente ao período.

5.1 Provisionamento das despesas de distribuição

As despesas de distribuição (despesas de desembaraço) que ocorrerão no momento da venda devem ser provisionadas quando do reconhecimento da receita, para se apurar um resultado mais próximo da realidade. O princípio da confrontação da Despesa preconiza que a despesa associável deve ser computada mesmo que haja necessidade de estimá-la.

Na pecuária bovina de corte, no instante das vendas, ocorre a incidência do Funrural sobre o valor da venda (admitindo-se 2,3%), uma vez que, normalmente, o ICMS e o frete ficam por conta do comprador. No que diz respeito ao ICMS, ocorre a transferência da obrigação de pagar imposto.

Em alguns casos, o valor de contribuição ao Funrural, devido pelo produtor rural, poderá ter o ônus do pagamento transferido à pessoa jurídica adquirente que, assumindo a responsabilidade, o considerará como custo do produto.

6 Exemplo de contabilidade na pecuária através do estoque avaliado a preço de mercado

Não há preocupação aqui com itens do Imobilizado, pois a situação é a mesma em relação ao Método de Custo.

6.1 Ano X1

- a) Nascem 200 bezerros(as) ao valor de mercado de \$ 100 cada um = \$ 20.000.
- b) Houve Despesas/Custos do período, no total de \$ 16.000.
- c) A provisão para Despesa de Distribuição será à base de 2,5% sobre o valor de mercado.

Em R\$

Bezerros(as)		Ajustes ao Valor Justo (Receita Econômica)		Caixa/Contas a Pagar	
(a)	20.000		20.000 (a)	XXXX	16.000 (b)

Custo/Despesa do Período		Prov. p/Desp. Distr.		Desp. Distr.	
(b)	16.000		(c) 500	(c) 500	

DEMONSTRAÇÕES DOS RESULTADOS DO EXERCÍCIO (19X1)		BALANÇO PATRIMONIAL (19X1)	
Variações Patr. Líquidas	20.000	Ativo Circulante	
(-) Custos/Despesas	(16.500)		
Resultado	3.500		
		Estoques	
		Bezerros(as)	20.000
		(-) Prov. p/Despesas	
		Distribuição	(500)
			19.500

6.2 Ano X2

- a) Nascem 180 bezerros(as) × \$ 150 = \$ 27.000.
- b) Os(as) bezerros(as) de X1 são transferidos(as) para a categoria de novilhos(as) (9 a 18 meses).

A reavaliação* dos estoques é de \$ 10.000, ou seja, os novilhos passam ao valor de mercado de \$ 30.000.

- c) Morrem 10 bezerros nascidos em X2:
 $10 \text{ bezerros} \times \$ 150 = 1.500.$
- d) Houve Despesas/Custos de período no total de \$ 30.000.
- e) A provisão para Despesas de Distribuição é realizada sobre os \$ 10.000 da Reavaliação* dos Estoques e os \$ 28.500 sobre os bezerros(as) nascidos(as), menos os mortos.

Em R\$

Bezerros(as)		Novilhos(as) 9/18 meses		Caixa/Contas a Pagar	
(X1) 20.000	20.000 (b)	(b) 20.000		XXXXX	30.000 (d)
(a) 27.000	1.500 (c)	(b1) 10.000			
25.500		30.000			

RECEITA

Desp. Custos/Período		Var. Patr. Líquidas		Desp. Distribuição	
(d) 30.000		(c) 1.500	27.500 (a)	(e) 887,5	
			10.000 (b1)		
			35.500		
Prov. p/ Desp. Distr.					
	500 (X1)				
	250 (e)				
	637,5 (e)				
	1.387,5				

DEMONSTRAÇÕES DOS RESULTADOS DO EXERCÍCIO (19X2)		BALANÇO PATRIMONIAL (19X2)	
Variações Patr. Líquidas	35.500	Ativo Circulante	
(-) Custos/Despesas	(30.887,50)		
Resultado	4.612,50		
		Estoques	
		Bezerros(as)	25.500
		Novilhos(as) 9/18	30.000
		(-) Prov. p/Desp. Distr.	(1.387,5)
		Total Estoques	54.112,5

* Reavaliação significa uma nova avaliação ao preço de mercado. Nada tem a ver com o conceito de Reavaliação de Ativo (extinta pela Lei nº 11.638/07) constante da Lei nº 6.404/76.

6.3 Ano X3

- a) Nascem 200 bezerros(as) \times \$ 200 cada um(a) = \$ 40.000.
- b) Os(as) novilhos(as) de 9-18 meses são transferidos(as) para a categoria de 25/36 meses. A reavaliação foi de \$ 15.000, passando para \$ 45.000.
- c) Os(as) bezerros(as) de X2 são transferidos(as) para a categoria de novilhos(as). A Nova Avaliação a preço de Mercado foi de \$ 14.500, passando para \$ 40.000.
- d) Houve Despesas/Custo, no período, no total de \$ 40.000.
- e) A provisão para Despesas de Distribuição é realizada sobre as Variações Patrimoniais Líquidas, ou seja:
- \$ 40.000 de bezerros(as),
- \$ 15.000 de Reavaliação a preço de mercado dos(as) novilhos(as) de 19-36 meses,
- \$ 14.500 de Reavaliação a preço de mercado dos(as) novilhos(as) de 9-18 meses,
- \$ 69.500 *versus* 2,5% = \$ 1.737,50.
- f) Houve a venda de metade dos(as) novilhos(as) de 19-24 meses por \$ 25.000 a vista. Como já houve o reconhecimento da Receita referente àquele plantel de \$ 22.500 (1/2 de \$ 45.000), reconhece-se como lucro apenas a diferença, ou seja, \$ 2.500 (\$ 25.000 – \$ 22.500).
- g) Despesa de Distribuição: nessa operação tem-se uma despesa de venda de \$ 625 (2,5% \times \$ 25.000). Todavia, já houve a identificação dessa despesa na parcela baixada de \$ 22.500, referente aos(as) novilhos(as) vendidos(as). Assim, faz-se a adição à Despesa de Distribuição da diferença: \$ 2.500 \times 2,5% = \$ 62,50.

Contudo, no que tange ao pagamento, o valor a ser liquidado será de \$ 625 gerado no ato da venda. Por isso, o crédito será lançado em Caixa ou Contas a Pagar, e o Débito, à Provisão e à Despesa de Distribuição. A provisão do período, no valor de \$ 1.737,50, foi realizada com base nas novas Variações Patrimoniais Líquidas (Receita Econômica).

Dessa forma, teremos:

Despesa de Distribuição pela Venda \rightarrow 2,5% \times 25.000 = (625,00

Despesa de Distribuição Apropriada \rightarrow 2,5% \times 22.500 = (562,50)

Despesa de Distribuição a Contabilizar \rightarrow 2,5% \times 2.500 = 62,50

Em R\$

Bezerros(as)			Novilhos(as) 9-18 meses			Novilhos(as) 19-36 meses		
(X2) 25.500	25.500	(c)	(X2) 30.000	30.000	(b)	(b) 30.000		
(a) 40.000			(c) 25.500			(b1) 15.000	22.500	(f2)
40.000			(c1) 14.500			22.500		
			40.000					

RECEITA

Var. Patr. Líquida		Caixa/Contas a Pagar		Desp./Custos Período	
40.000 (a)	(f1) 25.000	40.000 (d)	(d) 40.000		
15.000 (b1)		562,5 (g2)			
14.500 (c1)		62,5 (g1)			
69.500					

Resultado de Venda		Provisão para Despesas de Distribuição	
25.000 (f1)		1.387,5 (X2)	
(f2) 25.500		1.737,5 (e)	
2.500 (Receita)		562,5 (g2)	
		2.562,5	

Desp. Distribuição	
(e) 1.737,5	
(g1) 62,5	
1.800,0	

DEMONSTRAÇÕES DOS RESULTADOS DO EXERCÍCIO (19X3)		BALANÇO PATRIMONIAL (19X3)	
Resultado de Venda:		Ativo Circulante	
► Receitas de Venda	25.000		
(-) Est. vendido	(22.500)		
	2.500		
► Var. Patr. Líquidas	69.500		
	72.000		
(-) Custo/Despesa	(40.000)	Estoques	
(-) Desp. Distribuição	(1.800)	Bezerros(as)	40.000
Resultado	30.200	Novilhos(as) 13/24 meses	40.000
		Novilhos(as) 25/36 meses	22.500
		(-) Prov. p/Desp. Distr.	(2.562,5)
		Total dos Estoques	99.937,5

Esse balanço é realista e seu resultado é economicamente verdadeiro, pois o valor de mercado é nele inserido de forma adequada.

7 Exemplo de Contabilização de Ativos Biológicos conforme o CPC 29

7.1 Exemplo 1

A demonstração contábil no Exemplo 1 não está de acordo com todos os requisitos exigidos de evidenciação e de apresentação de todos os Pronunciamentos do CPC. Portanto, alterações podem ser apropriadas.

XYZ Ltda.			
Balanco Patrimonial			
	Notas	31 dezembro/X1	31 dezembro/X0
ATIVO			
Ativo circulante			
Caixa		10.000	10.000
Contas a receber e outros recebíveis		88.000	65.000
Estoques		82.950	70.650
Total do ativo circulante		180.950	145.650
Ativo não circulante			
Ativo imobilizado			
Rebanho para leite – imaturosa		52.060	47.730
Rebanho para leite – madurosa		372.990	411.840
Subtotal – ativos biológicos		425.050	459.570
Equipamentos (líquido)	(3)	1.462.650	1.409.800
Total do ativo não circulante		1.887.700	1.869.370
Total do ativo		2.068.650	2.015.020
PATRIMÔNIO LÍQUIDO E PASSIVO			
Passivo circulante			
Fornecedores e outras contas a pagar		165.822	150.020
Total do passivo circulante		165.822	150.020
Patrimônio Líquido			
Capital realizado		1.000.000	1.000.000
Reservas		902.828	865.000
Total do patrimônio líquido		1.902.828	1.865.000
Total do patrimônio líquido e passivo		2.068.650	2.015.020

- a) A entidade é encorajada, mas não obrigada, a fornecer uma descrição quantitativa de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre ativos para consumo e para produção ou entre ativos maduros e imaturos, conforme apropriado. A entidade deve divulgar a base para a definição de tais distinções.

XYZ Ltda. Demonstração do Resultado do Período*		
	Notas	Exercício encerrado em 31/12/20X1
Valor da venda do leite produzido		518.240
Ganho decorrente da mudança de valor justo menos a despesa estimada de venda do rebanho para produção de leite	(3)	<u>39.930</u> <u>558.170</u>
Materiais consumidos		(137.523)
Mão de obra		(127.283)
Depreciação		(15.250)
Outros custos		<u>(197.092)</u>
Lucro da operação		<u>(477.148)</u> 81.022
Imposto sobre o resultado		<u>(43.194)</u>
Lucro do período		37.828

(*) Esta Demonstração do Resultado classifica os gastos conforme sua natureza, de acordo com o permitido pelo Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, o qual determina que, se a demonstração não tiver esse formato, deve ter seus gastos assim dispostos em notas explicativas. O Pronunciamento Técnico CPC 26 encoraja a apresentação de análise das despesas da Demonstração do Resultado.

Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido XYZ Ltda. Encerrada em 31 de dezembro de 20X1			
	Capital	Lucros Retidos	Total
Saldo inicial em 1 ^o janeiro 20X1	1.000.000	865.000	1.865.000
Lucro do período		37.828	37.828
Saldo final em 31 dezembro 20X1	1.000.000	902.828	1.902.828

Demonstração dos Fluxos de Caixa* XYZ Ltda.	
	Exercício encerrado em 31/12/20X1
Fluxo de caixa proveniente das atividades operacionais	
Recebimento das vendas de leite	498.027
Recebimento das vendas de rebanho	97.913
Pagamento de fornecedores e empregados	(460.831)
Pagamento pela compra de rebanho	<u>(23.815)</u>
	111.294
Pagamento de tributos sobre resultados	<u>(43.194)</u>
Caixa líquido das operações	<u>68.100</u>
Fluxo de caixa proveniente das atividades de investimento	
Aquisição de imobilizado	<u>(68.100)</u>
Caixa líquido das atividades de investimento	<u>(68.100)</u>
Aumento líquido de caixa	0
Caixa no início do período	<u>10.000</u>
Caixa no final do período	10.000

* Esta Demonstração dos Fluxos de Caixa informa o caixa decorrente das operações usando o método direto.

Notas

1 Atividades principais e operações

A companhia XYZ Ltda. desenvolve a atividade de produção de leite para fornecimento a vários clientes. Em 31 de dezembro de 20X1, a companhia mantinha 419 cabeças de vacas para a produção de leite (ativos maduros) e 137 bezerros para produção futura de leite (ativos imaturos). A companhia produziu 157.584 kg de leite pelo valor justo, menos a despesa de venda, de \$ 518.240 (que foi determinado no momento da extração do leite) no exercício social encerrado no dia 31 de dezembro de 20X1.

2 Políticas contábeis

Rebanho de leite

Os rebanhos são mensurados pelo valor justo menos a despesa de venda. O valor justo é determinado com base no preço de mercado de ativos com idade, raça e qualidades genéticas similares. O leite é inicialmente mensurado pelo valor justo menos a despesa de venda no momento da extração e com base no preço de mercado local.

3 Ativos biológicos	
Conciliação do total contabilizado do rebanho leiteiro	20X1
Total contabilizado em 1º de janeiro 20X1	459.570
Aumento em função de compras	26.250
Ganhos decorrentes de mudanças no valor justo, menos a despesa de venda atribuída a mudanças físicas*	15.350
Ganho decorrente de mudança no valor justo, menos a despesa de venda atribuível a mudanças de preço*	24.580
Redução devido a vendas	(100.700)
Total contabilizado em 31 de dezembro 20X1	425.050
4 Administração estratégica de riscos financeiros	
A companhia está exposta aos riscos financeiros inerentes à mudança de preço do leite. A administração não prevê declínio significativo do preço do leite em futuro próximo e, portanto, não contratou nenhum derivativo ou outras formas de proteção para os riscos de declínio para os referidos preços. A companhia revê suas expectativas com relação ao preço futuro do leite regularmente avaliando a necessidade de gerenciar os riscos financeiros.	

* A separação do aumento do valor justo, menos a estimativa da despesa de venda no momento de venda, entre a parte atribuível a mudanças físicas e a parte atribuível a mudanças de preços, não é obrigatória, porém, é estimulada.

7.2 Exemplo 2 – Mudança física e mudança de preço

O exemplo seguinte ilustra como separar a mudança física e de preço, que é estimulada pelo Pronunciamento.

Havia um rebanho de 10 unidades com 2 anos de idade em 1º de janeiro de 20X1. Um animal de 2,5 anos foi comprado em 1º de julho de 20X1 por \$ 108 e nessa mesma data nasceu outro. Nenhum animal foi vendido ou colocado à disposição para venda durante o período. Os valores justos unitários, menos a despesa de venda são os seguintes:

Animais de 2 anos de idade em 1º de janeiro de 20X1	100	
Animal nascido em 1º de julho de 20X1	70	
Animal de 2,5 anos de idade em 1º de julho de 20X1	108	
Animal nascido no ano, em 31 de dezembro de 20X1	72	
Animal de 0,5 ano de idade, em 31 de dezembro de 20X1	80	
Animal de 2 anos de idade em 31 de dezembro de 20X1	105	
Animal de 2,5 anos em 31 de dezembro de 20X1	111	
Animais antigos com 3 anos de idade em 31 de dezembro de 20X1	120	
Valor justo menos a despesa de venda do rebanho em 1º de janeiro de 20X1 (10 × 100)		1.000
Compra em 1º de julho 20X1 (1 × 108)		108
Aumento no valor justo menos a despesa de venda devido à mudança de preço:		
10 × (105 – 100)	50	
1 × (111 – 108)	3	
1 × (72 – 70)	2	55
Aumento no valor justo menos a despesa de venda devido à mudança física:		
10 × (120 – 105)	150	
1 × (120 – 111)	9	
1 × (80 – 72)	8	
1 × 70	70	237
Valor justo menos a despesa de venda do rebanho em 31 de dezembro de 20X1		
11 × 120	1.320	
1 × 80	80	1.400

Testes

- O princípio da realização da receita como regra geral prevê:
 - a) Reconhecimento da receita na venda
 - b) Reconhecimento da receita na valoração do estoque
 - c) Reconhecimento da receita após a venda
 - d) Reconhecimento da receita no recebimento do dinheiro
- A exceção da realização da receita na pecuária prevê:
 - a) Reconhecimento da receita na venda
 - b) Reconhecimento da receita na valoração do estoque
 - c) Reconhecimento da receita após a venda
 - d) Reconhecimento da receita no recebimento do dinheiro

3. O ciclo operacional na pecuária é:
 - () a) Até um ano
 - () b) Até seis meses
 - () c) Entre três e quatro anos
 - () d) Acima de cinco anos
4. Como peculiaridade na pecuária tem-se:
 - () a) Ciclo operacional curto
 - () b) Crescimento natural
 - () c) Estoque que não sobe de preço
 - () d) Ativo Não Circulante baixo
5. O preço de mercado do gado é:
 - () a) Subjetivo e instável
 - () b) De difícil obtenção
 - () c) Possível de ser obtido
 - () d) Bastante variável
6. A avaliação a preço de mercado pode trazer problemas:
 - () a) No Ativo Não Circulante
 - () b) Nos estoques
 - () c) Nos dividendos e Imposto de Renda
 - () d) No Balanço Patrimonial
7. A confrontação da despesa está ligada ao princípio:
 - () a) Do Conservadorismo
 - () b) Da Relevância
 - () c) Da Consistência
 - () d) Da Realização da Receita
8. Contabilizando-se bezerro ao valor de mercado como estoque, a contrapartida será:
 - () a) Caixa
 - () b) Contas a pagar
 - () c) Variação Patrimonial Líquida
 - () d) Permanente

9. A mudança de classe de Bezerro para Novilho (Ativos Biológicos), ao valor de mercado, aumentará a conta “Estoque”. A contrapartida será:
- () a) Caixa
 - () b) Contas a pagar
 - () c) Variação Patrimonial Líquida
 - () d) Ativos Biológicos
10. O novilho destinado à reprodução será baixado no Estoque (Ativos Biológicos) e transferido para:
- () a) Caixa
 - () b) Contas a pagar
 - () c) Variação Patrimonial Líquida
 - () d) Imobilizado (Ativos Biológicos)

Exercícios

1. Admita-se que um bezerro tenha nascido em X1 e que sua avaliação seja de \$ 300. No seu crescimento foram observados os seguintes estágios e avaliação:
- | | | |
|----------------------------|------|-------|
| X2 – novilho de 9 a 18 m. | – \$ | 450 |
| X3 – novilho de 19 a 24 m. | – \$ | 800 |
| X4 – venda a prazo | – \$ | 1.100 |

Contabilizar as operações anteriores, utilizando apenas rzonetes e considerando o método de Valor de Mercado.

Plano de Contas

Ativo Circulante

Bezerros de 0 a 8 meses

Novilhos de 9 a 18 meses

Novilhos de 19 a 24 meses

2. A Fazenda Orru apresentou as seguintes movimentações do rebanho avaliado a preço de mercado:
- a) Nascimento dos bezerros – $10 \times \$ 100$ cada um.
 - b) Transferência da categoria de 10 bezerros(as) para novilhos(as) de 9-18 meses.

- c) Valor da reavaliação ao preço de mercado, que ocorre pela mudança da categoria de bezerros(as) para a categoria de novilhos(as) de 9-18 meses. Preço atual: \$ 150 cada um.
- d) Transferência de categoria de novilhos(as) de 9-18 meses para a categoria de 19-24 meses.
- e) Valor da reavaliação ao preço de mercado da categoria de novilhos(as) de 9-18 meses para a de novilhos(as) de 19-24 meses. Preço atual: \$ 270 cada um.
- f) Transferência de metade do rebanho (novilhos) da categoria de novilhos de 19 meses para a categoria de fêmeas em experimentação para reprodução. Essa transferência poderia ser realizada diretamente de novilhos(as) de 9-18 meses para Gado em Experimentação – Fêmeas.
- g) Venda da metade do plantel (novilhos) por \$ 380 cada um, a vista.

Observações: 1. Por ocasião da transferência do Gado em Experimentação para reprodutores dá-se baixa na conta “Gado em Experimentação”.

2. Neste exercício não trabalhamos com Provisão para Despesas de distribuição.

Pede-se: contabilizar, nos razonetes seguintes, as movimentações do rebanho em formação.

Bezerros(as)	Novilhos(as) 9-18 meses	Novilhos(as) 19-24 meses	Gado em Experimentação Fêmeas 25-36 meses
Receita Econômica Ano 1	Receita Econômica Ano 2	Receita Econômica Ano 3	
Variação Patr. Líquida	Variação Patr. Líquida	Variação Patr. Líquida	Receita de Venda
Caixa			

3. Cia. Estância Nova Vida

Ano 1

Nascem 10 bezerros avaliados ao preço de mercado de \$ 200 cada. O custo de produção anual é de \$ 1.600.

Ano 2

Os bezerros passam para novilhos de 9-18 meses:

Valor de Mercado: \$ 500 cada.

Custo de Produção: \$ 2.200.

Ano 3

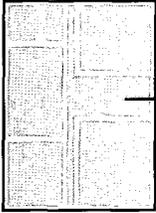
Os novilhos são vendidos a \$ 800 cada, a vista.

Balanço do Ano 0

Em \$

ATIVO		PASSIVO e PL	
Caixa	5.000	Capital	5.000

Fazer os lançamentos, o Balanço e a DRE nos anos 1, 2 e 3 sabendo-se que os custos sempre foram a vista.



10

Cálculo do Custo do Bezerro

Veja neste capítulo:

- POR QUE CALCULAR O CUSTO DO BEZERRO?
- DIVERSOS MÉTODOS EXISTENTES DO CÁLCULO DO CUSTO DO BEZERRO.
- COMO INCLUIR A INFLAÇÃO NO CÁLCULO DO CUSTO DO BEZERRO.
- COMO CONSIDERAR CUSTOS DE BEZERROS A NASCER.

1 Introdução

Uma das preocupações da Contabilidade da Pecuária é o cálculo do custo do bezerro, por diversos motivos:

- a) para saber se é viável ter gado reprodutor na fazenda ou se seria mais interessante adquirir de terceiros os bezerros para a recria e engorda;
- b) para avaliar de forma adequada o Ativo da empresa, já que os bezerros têm um custo real;
- c) para avaliar de forma adequada o restante do rebanho destinado a corte. Não há dúvida de que uma avaliação inadequada dos bezerros irá refletir no restante do rebanho.

Dos diversos métodos existentes de cálculo do custo do bezerro, destacaríamos os seguintes:

Custo médio do rebanho

Divide-se o “Custo do Rebanho” pelo plantel em estoque mais os bezerros nascidos no mês. A partir desse valor, apropriam-se os Custos Médios pelo rebanho destinado ao corte.

Custo médio dos reprodutores

Divide-se o “Custo do Rebanho” por todo o plantel (Estoque mais Imobilizado) menos os bezerros nascidos no período. O resultado obtido (custo de manutenção por cabeça) é multiplicado pelas cabeças do Imobilizado e esse valor é atribuído aos bezerros nascidos. Dessa forma, acha-se o custo por bezerro nascido. O custo de manutenção por cabeça também é distribuído pelo rebanho em estoque.

Custo específico

Apuram-se todos os custos referentes ao Imobilizado e apropriam-se aos bezerros. Os demais custos seriam distribuídos proporcionalmente ao rebanho em estoque.

Custo corrigido considerando os bezerros a nascer

Trabalhamos neste exemplo com o valor dos estoques corrigidos monetariamente (variável esta não imprescindível) e consideramos as vacas prenhas, de acordo com o número de meses de gestação.

2 Custo médio do rebanho

Basicamente, a técnica consiste em apropriar ao rebanho os custos ocorridos e a eles pertinentes; periodicamente, deve-se efetuar a distribuição proporcional do custo do rebanho entre as cabeças do rebanho, inclusive os bezerros. Citamos duas premissas básicas que serão usadas no nosso exemplo:

- a) Inicialmente, soma-se o custo do rebanho (salário, alimentação de gado, exaustão de pastagens, depreciações de reprodutores, cuidados veterinários ...) e divide-se o resultado pelo total de cabeças do rebanho em formação (em crescimento e aqueles nascidos no período). Tem-se, portanto, o custo médio de produção por cabeça, por período, inclusive dos bezerros nascidos.
- b) O número de cabeças do rebanho exemplificado a seguir não inclui, para efeito de rateio de custo, o gado reprodutor em plena reprodução, pois eles não recebem custos (já não estão em formação). Todavia, o custo da manutenção desse rebanho já formado (alimentação, tratamento veterinário, depreciação...) será incluído no custo do rebanho e distribuído para o rebanho em formação.

O raciocínio é o mesmo que se aplica a uma indústria: o custo de manutenção da máquina, conservação, energia elétrica etc. não é somado ao valor da máquina, mas distribuído proporcionalmente ao produto (estoque) em fabricação, em elaboração.

Seguindo essa linha na Contabilidade da Pecuária, o gado reprodutor tem função semelhante a máquinas e equipamentos de uma indústria, e o rebanho em formação seria o produto em elaboração de uma indústria (estoque).

Dessa forma, o custo será acumulado numa conta auxiliar “Rebanho em Formação”, e distribuído ao rebanho classificado no estoque (estoque vivo).

Essa técnica difere em alguns aspectos de empresa para empresa. Há aquelas que preferem, no momento do rateio por cabeça do rebanho, incluir os bezerros a nascer; outras, na distribuição dos custos, consideram apenas os bezerros nascidos. A título de exemplo, faz-se, a seguir, comentário sobre uma atividade pecuária em início de negócio até sua primeira venda; nesse caso, o custeio é realizado sobre os bezerros nascidos no ano e sobre outras categorias que compõem o plantel em estoque.

Exemplo:

A Fazenda Nacionalista Ltda., recém-constituída, adquire, no início do ano X1, 100 matrizes por \$ 1.000 cada uma e cinco touros por \$ 2.000 cada um, para desenvolver atividade bovina de corte (cria-recria-engorda); as fêmeas produzidas na fazenda seriam, no terceiro ano, incorporadas ao permanente, após um período de experimentação.

BALANÇO PATRIMONIAL (INICIAL) 01-01-X1 (OU 31-12-X0)	
<i>Ativo</i>	
<i>Circulante</i>	
<i>Não Circulante</i>	
<i>Imobilizado</i>	
Reprodutores	10.000
Matrizes	<u>100.000</u>
Total	110.000

<i>Depreciação</i>	
Gado reprodutor	8 anos
Gado matriz	10 anos

Diversos aspectos devem ser levados em conta na previsão de vida útil de gado reprodutor, como, por exemplo, a raça, as condições de vida do animal (clima, distância a percorrer etc.) e outros. Em cada caso, deve prevalecer o parecer técnico do veterinário. Em nosso exemplo, consideramos os prazos de vida útil usualmente admitidos para gado reprodutor e matriz puros.

Durante o ano X1

Observam-se os seguintes fatos:

- Nasceram 80 bezerros: 40 machos e 40 fêmeas;
- O custo com o rebanho do período foi de \$ 36.000, incluindo manutenção do rebanho de reprodução e depreciação, exaustão da pastagem e conservação, salários de pessoal da fazenda, com veterinários, medicamentos, sal e rações (custo do rebanho em formação e outros custos da fazenda). Nesse caso, o leite produzido pela matriz foi tratado como recuperação do custo, reduzindo o total do custo do rebanho;
- A inflação do período foi de 100%* (para efeito de correção monetária, para fins didáticos, já que ela foi extinta em 1996).

Rateio do custo do rebanho em formação

Evidentemente, os touros e as matrizes não receberão custos, mas só o rebanho em estoque, que, nesse caso, totaliza 80 bezerros nascidos:

$$\frac{36.000}{80} = \$ 450 \text{ (custo unitário)}$$

* Usamos um percentual Alto de Inflação (comum antes de 1996) apenas para melhor visualização dos efeitos nos resultados.

Assim, os bezerros nascidos seriam avaliados da seguinte forma:

40 bezerros de 0 a 8 meses × \$ 450 cada um	=	18.000
40 bezerras de 0 a 8 meses × \$ 450 cada uma	=	<u>18.000</u>
Total		36.000

BALANÇO PATRIMONIAL

ATIVO	31-12-X0	31-12-X1
<i>Circulante</i>		
_____	_____	_____
_____	_____	_____
<i>Estoques</i>		
Bezerros de 0 a 8 meses	-	18.000
Bezerras de 0 a 8 meses	-	18.000
_____	_____	36.000
<i>Não Circulante</i>		
<i>Imobilizado</i>		
Reprodutores	10.000	20.000
(-) Depreciação Acumulada	.....	(2.500)
Matrizes	100.000	200.000
(-) Depreciação Acumulada	.....	(20.000)
	110.000	197.500
Total (Estoque + Reprodutores)	110.000	233.500

Durante o ano X2 (Vide páginas, no Capítulo 7, nas quais desenvolvemos os anos X2, X3 e X4.)

3 Custo médio dos reprodutores

1. Considera-se o rebanho, na época da apropriação, como o gado existente no [Ativo Circulante (Estoques) (-) nascimentos no exercício] + o gado existente no Ativo Não Circulante Imobilizado (reprodução);

2. Entende-se como o custo total dos nascimentos os valores gastos com os reprodutores e as matrizes, uma vez que estes geram os bezerros e as bezerras;

3. Divide-se o custo total com o rebanho pelo número de cabeças existentes (conforme item 1), encontrando-se o CUMR (Custo Unitário de Manutenção do Rebanho);

4. Multiplica-se o CUMR pelo número de matrizes + reprodutores, obtendo-se o *custo total dos nascimentos*;

5. Divide-se o custo total dos nascimentos pelo número de bezerras e bezerras nascidos no ano, encontrando-se finalmente o *custo unitário dos nascimentos*.

Exemplo

Suponhamos que a empresa Agropecuária ABC S.A. efetue a apropriação dos custos do rebanho em 31-12-X6 e disponha naquela data dos seguintes dados:

– Custo total com o rebanho: \$ 190.000

– Rebanho:

Ativo Circulante

Bezerras*	50	
Bezerras*	48	
Novilhos	412	
Novilhas	<u>390</u>	
		900 cabeças

Nascidos no exercício anterior:

Ativo Não Circulante (Imobilizado)

Reprodutores	50	
Matrizes	<u>950</u>	
		1.000 cabeças

Nascimentos:

Bezerras	200	
Bezerras	<u>200</u>	
Total do Rebanho		2.300 cabeças

1º) *Encontramos o CUMR (Custo Unitário de Manutenção do Rebanho):*

$$\text{C.U.M.R.} = \frac{\text{Custo total com o rebanho}}{\text{Rebanho (-) nascimentos}}$$

$$\text{C.U.M.R.} = \frac{\$ 190.000}{2.300 (-) 400}$$

$$\text{C.U.M.R.} = \frac{190.000}{1.900}$$

$$\text{C.U.M.R.} = \$ 100 \text{ cabeça}$$

2º) *Encontramos o custo total com matrizes e reprodutores ou custo total dos nascimentos:*

$$\text{Custo total dos nascimentos} = \text{CUMR} \times (\text{n}^\circ \text{ de matrizes} + \text{reprodutores})$$

$$\text{Custo total dos nascimentos} = \$ 100 \times 1.000$$

$$\text{Custo total dos nascimentos} = \$ 100.000$$

3º) *Encontramos o custo unitário dos nascimentos:*

$$\text{Custo total dos nascimentos} = \frac{\text{Custo total dos nascimentos}}{\text{n}^\circ \text{ de nascimentos}}$$

$$\text{Custo unitário dos nascimentos} = \frac{\$ 100.000}{400}$$

$$\text{Custo unitário dos nascimentos} = \$ 250/\text{cabeça}$$

4º) *Efetuamos as apropriações dos custos ao rebanho, conforme valores encontrados acima:*

Ativo Circulante

Novilhos	412 × \$ 100 = \$	41.200*
Novilhas	390 × \$ 100 = \$	39.000*
Bezerros – exist.	50 × \$ 100 = \$	5.000*
Bezerras – exist.	48 × \$ 100 = \$	4.800*
Bezerros – nascim.	200 × \$ 250 = \$	50.000*
Bezerras – nascim.	200 × \$ 250 = \$	<u>50.000*</u>
Total dos custos apropriados		= \$ 190.000*

4 Custo específico

Esta seria a forma mais específica de custos, segundo a qual transferir-se-ia para o bezerro nascido todo o custo da matriz: depreciação, alimentação (incluindo a exaustão da pastagem), cuidados veterinários, mão de obra etc.

Da mesma forma faríamos com o touro. Nesse caso, haveria necessidade de estimar quantos bezerros o touro pode gerar no ano (relação vaca/touro), para distribuir os custos proporcionais por bezerro.

Embora esse seja o melhor método, a grande inconveniência está na apuração do custo específico por gado reprodutor ou ainda pelos reprodutores.

* Será somado ao custo anterior.

De maneira geral, os controles nas fazendas são precários, dificilmente conseguindo-se identificar os custos para o rebanho de corte, diferenciando-se do rebanho reprodutor.

Dada a dificuldade operacional encontrada nessa forma de cálculo, deixaremos de fazer exemplificações.

5 Custo corrigido considerando os bezerros a nascer

Mensalmente apurar-se-iam todos os custos diretos ao rebanho, tais como: alimentação do gado, suplementação, mão de obra, encargos sociais, depreciação do rebanho do Imobilizado, exaustão das pastagens, manutenção das pastagens, despesas com veterinários, transportes e fretes etc.

Em seguida, faz-se um levantamento do número de cabeças existentes no rebanho, seja gado de corte ou gado de reprodução (Ativo Circulante + Ativo Não Circulante).

Divide-se o custo do mês pelo número de animais, apurando-se o custo médio mensal por cabeça. A seguir, dá-se um tratamento diferenciado ao gado do Circulante e do Não Circulante.

Ativo Circulante: corrige-se monetariamente o estoque até essa data: acumula-se o custo, corrigindo-se o custo médio mensal por cabeça e atualizando-se o valor do rebanho ao preço do custo histórico corrigido.

Ativo Não Circulante: evidentemente, os animais de reprodução não recebem custos. Observe que, por se tratar de itens do Ativo Não Circulante, pela contabilidade no Brasil, esse rebanho estava corrigido monetariamente. Sugerimos a continuidade da correção para fins gerenciais.

O custo médio mensal do rebanho de reprodução será transferido ao seu produto final, ou seja, aos bezerros, os quais equivalem ao estoque numa empresa industrial.

Na verdade, assim como na indústria, há dois tipos de estoques: acabado e em formação. Na pecuária, pode-se denominar o estoque acabado como o bezerro nascido, que se desenvolverá de forma independente dos seus pais; como estoque em formação, tem-se o bezerro no ventre de sua mãe (observe que ele já absorve custo: manutenção das vacas grávidas).

Dessa forma, no rateio do custo médio mensal dos bezerros, devem-se considerar os nascidos no mês e aqueles a nascer. Os nascidos receberiam custos proporcionais e passariam a fazer parte do Ativo Circulante com avaliação. Os a nascer receberiam “custos a ratear” ou a apropriar. Esse custo, a ser distribuído, comporia uma conta também no Ativo Circulante.

Critério para distribuição de custo aos bezerros

Está-se diante de um sistema de custo por processo em que os produtos são padronizados, destinados ao estoque e não para clientes específicos (segundo determinadas especificações).

Neste sistema observa-se como característica o agrupamento dos custos para um período de tempo (normalmente um mês) para, em seguida, distribuir os custos aos produtos acabados no período e aos produtos em processo (em andamento) de forma proporcional.

O custo a ser atribuído ao estoque em formação, de maneira proporcional, terá uma base de equivalência de unidade de produção. Dessa forma, de acordo com o tempo de gravidez de cada matriz, tem-se a equivalência a uma unidade produzida (um bezerro). Assim, uma matriz grávida de dois meses e outra grávida de sete meses (total: nove meses) equivalem, para fins de distribuição de custo, a um bezerro nascido.

Exemplo:

Admita que uma fazenda apresente o seguinte rebanho em 31-12-X4:

Ativo Circulante	Cabeças	Em \$
Novilhos(as) de 19 a 24 meses	500	300.000
Novilhos(as) de 9 a 18 meses	900	351.000
Bezerros(as) de 0 a 8 meses	1.500	490.000
Bezerros(as) a nascer (custo a apropriar)	—	<u>256.400</u>
	<u>2.900</u>	<u>1.397.400</u>
Ativo Não Circulante		
Touros	600	346.000
Matrizes	<u>6.000</u>	<u>2.198.000</u>
Total do Não Circulante	<u>6.600</u>	<u>2.544.000</u>
Total Geral	<u>9.500</u>	<u>3.941.400</u>

Admita-se que os nascimentos sejam distribuídos durante o ano, o que prejudica sensivelmente este exemplo. O ideal seria que houvesse estação de monta planejada e, conseqüentemente, os nascimentos se concentrassem em determinado período do ano.

Em janeiro de X5 foram constatados os seguintes dados:

- Inflação do mês (variação da UFIR):* 5%
- Custo de manutenção do rebanho no mês de janeiro: \$ 102.600
- Bezerros nascidos no mês: 404

- Custo médio mensal por cabeça: $\frac{102.600}{9.500 \text{ cab.}} = \$ 10,80$

- Custo relativo a estoque: $2.900 \times \$ 10,80 = 31.320$

- Custo relativo ao permanente: $\frac{6.600}{9.500} \times 10,80 = \frac{71.280}{102.600}$

Distribuição do custo para o estoque:

Novilhos 19-24:	500	×	10,80	=	5.400
Novilhos 9-18:	900	×	10,80	=	9.720
Bezerros 0-8:	<u>1.500</u>	×	10,80	=	<u>16.200</u>
	2.900			..	31.320

EQUIVALÊNCIA DE PRODUÇÃO

INVENTÁRIO DAS VACAS GRÁVIDAS		EQUIVALENTE DE PRODUÇÃO		
Tempo de gravidez	Nº de matrizes		Multiplicador	Unidade equival.
1 mês incompleto	420	×	1/9	46,67
2 meses incompletos	395	×	2/9	87,78
3 meses incompletos	390	×	3/9	130,00
4 meses incompletos	420	×	4/9	186,67
5 meses incompletos	400	×	5/9	222,22
6 meses incompletos	380	×	6/9	253,33
7 meses incompletos	410	×	7/8	318,87
8 meses incompletos	405	×	8/8	360,00
9 meses incompletos	380	×	9/9	380,00
TOTAL	3.600			1.985,54
Vacas não grávidas	2.400			

* Considere para fins didáticos.

Bezerros a nascer: 3.600 (que correspondem a 1.986 unidades inteiras)
 Unidades inteiras nascidas: 404
 Unidades a nascer: 1.986
 Unidades inteiras: 2.390

$$\text{Custo por bezerro} = \frac{\text{Custo médio mensal} + \text{custo a apropriar corr.}}{\text{Unidades inteiras}}$$

$$\text{Custo por bezerro} = \frac{\$ 71.280 + 256.400 \times 1,05}{2.390}$$

$$\text{Custo por bezerro} = \frac{344.064}{2.390} = \$ 143,96$$

$$\text{Bezerros nascidos: } 404 \times \$ 143,96 = \$ 58.159$$

$$\text{Bezerros a nascer: } 1.986 \times \$ 143,96 = \frac{\$ 285.905}{\$ 344.064}$$

Assim, os \$ 71.280 tiveram uma distribuição algébrica de \$ 58.159 para os nascidos e de \$ 13.121 (\$ 71.280 – \$ 58.159) para os a nascer. Note que esta é uma distribuição meramente algébrica, para efeito de preenchimento do mapa a seguir. Na verdade, os \$ 58.159 referentes aos bezerros nascidos originam-se de parte dos custos a apropriar (bezerros a nascer do saldo de 31-12-X4).

REBANHO EM 31-01-X5

Ativo Circulante	Mês Anterior			Mês Atual		Total Geral		
	Unidades	Valor Hist.	Inflação	Valores Corr.	Unidades	Custo Mensal	Unidades	Valores Corr.
Novilhos(as) de 19-24 meses	500	300.000	1,05	315.000	–	5.400	500	320.400
	900	351.000	1,05	368.550	–	9.720	900	378.270
Novilhos(as) de 9-18 meses	1.500	490.000	1,05	514.500	–	16.200	1.500	530.700
Bezerros(as) de 0-8 meses	–	–	–	–	404	58.159	404	58.159
Bezerros(as) de 1 mês	–	256.400	1,05	269.220	–	13.121	–	282.341
Bezerros(as) a nascer								
Total	2.900	1.397.400	–	1.467.270	404	102.600	3.304	1.569.870

Observações:

1. Abre-se uma linha para bezerros(as) recém-nascidos. Doravante tem-se de proceder dessa forma, pois os nascimentos são distribuídos no ano (só assim pode-se controlar o custo por lote). Veja que, se o período de nascimento fosse planejado, seria muito mais simples, podendo-se operar com categorias anuais, sem prejuízo. Ainda na hipótese de estação de monta controlada,

pode-se encerrar o balanço após os nascimentos, não aparecendo no Ativo Circulante a conta Bezerros a Nascer. Nesse processo do exemplo, sempre haverá vacas grávidas; portanto, sempre haverá a conta Bezerros a Nascer.

2. Por esse mapa, sempre se tem o custo unitário. Por exemplo, se se quisesse vender novilhos de 19-24 meses, saber-se-ia que o seu custo atualizado é de \$ 640,80 (\$ 320.400/500). Um bezerro nascido no mês custa, em média, \$ 143,96. E assim sucessivamente.
3. Não se fizeram mapas para o Imobilizado, pois, neste exemplo, esse tipo de rebanho não recebe custo.
4. Para fazer a equivalência de produção, utilizam-se coeficientes médios. A rigor, não se pode trabalhar com o coeficiente 9, pois ele só se adequa aos bezerros nascidos. Todavia, a defasagem é irrelevante para o coeficiente médio 8,5.
5. Pode ocorrer, em certas circunstâncias, que o valor de “Bezerros a Nascer” seja reduzido em virtude do elevado índice de nascimento em relação a vacas grávidas. Nesse caso, na coluna “Custo Mensal”, do mapa, tem-se valor negativo na linha “Bezerros a Nascer”, que se transfere para “Bezerros de um Mês”. Note que nesta coluna, para os itens “Bezerros(as)”, tem-se meramente operações algébricas, e não uma distribuição real do custo mensal.
6. As mortes deverão ser baixadas do mapa de custos por serem consideradas perdas, não onerando, portanto, o rebanho.
7. Havendo possibilidade de separar custos referentes à manutenção do rebanho permanente, tem-se valores mais reais para os bezerros recém-nascidos e a nascer. Dessa maneira, seria distribuído o custo do rebanho em estoque (para corte) entre as cabeças do Circulante e o custo do rebanho de reprodução entre os bezerros (nascidos no mês e a nascer).
8. Neste caso, não há preocupação com as mudanças de categorias. Como já foi visto, para a atividade sem planejamento de nascimentos, há necessidade de se distribuir o rebanho em categorias de períodos curtos. Principalmente quando há inflação alta, em alguns casos, há necessidade de se dividir o rebanho em idade mensal.

Testes

1. O cálculo do Custo do Bezerro:
 - () a) É irrelevante
 - () b) É relevante
 - () c) Depende do tamanho da empresa
 - () d) N.D.A.

2. O cálculo pelo custo médio é:
 - () a) O mais adequado
 - () b) O menos adequado
 - () c) O mais usado
 - () d) N.D.A.

3. O Custo Corrigido, considerando os bezerros a nascer, é:
 - () a) O mais adequado
 - () b) O menos adequado
 - () c) O mais usado
 - () d) N.D.A.

4. O Custo Específico é:
 - () a) O mais adequado
 - () b) O menos adequado
 - () c) O mais usado
 - () d) N.D.A.

5. A Depreciação da vaca é:
 - () a) Transferida integralmente para o bezerro nascido
 - () b) Transferida parcialmente para o bezerro nascido
 - () c) Depende do critério de cálculo
 - () d) N.D.A.

6. A Depreciação do touro é:
 - () a) Transferida integralmente para o bezerro nascido
 - () b) Transferida parcialmente para o bezerro nascido
 - () c) Depende do critério de cálculo
 - () d) N.D.A.

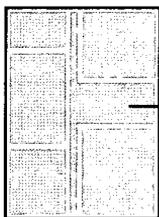
7. Bezerros a nascer:
 - () a) Já podem ser considerados para efeito de cálculo de custo
 - () b) Não devem ser considerados
 - () c) Todas as empresas pecuárias os consideram
 - () d) N.D.A.

8. O Custo de Manutenção de uma vaca que não gerou bezerro no ano:
- () a) Rateia-se por todos os bezerros nascidos
 - () b) Contabiliza-se como Despesa
 - () c) Contabiliza-se como Perda
 - () d) N.D.A.
9. Em termos de cálculo do Custo do Bezerro:
- () a) O ideal é considerar o valor de mercado
 - () b) É impossível de se calcular na maioria das fazendas
 - () c) É dispensável tal cálculo
 - () d) N.D.A.
10. Em termos de avaliação de touro e matriz:
- () a) O ideal é considerar o valor de mercado
 - () b) É impossível de se calcular na maioria das fazendas
 - () c) É dispensável tal cálculo
 - () d) N.D.A.

Exercícios

1. Em X5 a Fazenda Carolina tem 10 touros e 200 matrizes reproduzindo-se anualmente, com uma taxa de natalidade de 80%.
- Pede-se:
- Quantos bezerros nasceram no ano de X5?
 - Pesquise, em média, quantos machos e fêmeas devem ter nascido.
 - Pesquise se o fato de haver um touro para vinte vacas (10/200) é que estava prejudicando a taxa de natalidade.
2. O custo da Fazenda Carolina em X5 foi de \$ 10.000, não incluindo a depreciação. Os touros estão contabilizados por \$ 1.000 cada, e as matrizes, \$ 200, prevendo-se, tanto para touros como matrizes, uma vida útil de 5 anos.
- Pede-se:
- Sem considerar a inflação, apresentar o custo-unitário do bezerro por um dos critérios possíveis para cálculo do custo do bezerro.
 - Apresentar o balanço no final de X5.

- Com os dados das questões 1 e 2, comente os métodos de cálculo que não poderiam ser usados neste caso.
 - Admitindo-se que os bezerros tivessem um preço de mercado de \$ 120 cada, como ficariam as Demonstrações Financeiras?
3. Admita que em 30-12-X5 todas as vacas estavam prenhas (considerando a taxa de natalidade de 80%) para uma segunda reprodução. Como ficaria o custo dos bezerros nascidos e a nascer admitindo-se não haver inflação?



11

Imposto de Renda – Agropecuária

Veja neste capítulo:

- MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE.
- ALÍQUOTA DE IMPOSTO DE RENDA.
- RECEITAS DIVERSAS NA ATIVIDADE.
- GASTOS CONSIDERADOS INVESTIMENTOS.
- DESPESAS/CUSTOS COM CULTURAS AGRÍCOLAS.
- CULTURAS PERMANENTES.
- IMPOSTO DE RENDA – PESSOA FÍSICA.
- INCENTIVOS FISCAIS.

1 Microempresas e empresas de pequeno porte

A pessoa jurídica que explora atividade rural definida no art. 2º da Lei nº 8.023/90 e atenda às demais condições estabelecidas na legislação específica (Lei nº 9.317/96, com as alterações introduzidas pelas Leis nºs 9.718/98, 9.779/99 sendo revogadas em 1º-7-2007, e Lei Complementar nº 123, de 14-12-2006), e tenha auferido, no ano-calendário:

- Receita Bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), poderá ser considerada Microempresa;
- Receita Bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais), com vigência a partir de 1º-7-2007, poderá ser considerada Empresa de Pequeno Porte.

Considera-se Receita Bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionalmente concedidos. Ressalvadas estas exclusões é vedado, para fins de determinação da receita bruta apurada mensalmente, proceder-se a qualquer outra exclusão em virtude da alíquota incidente ou de tratamento tributário diferenciado (Lei nº 9.317/96, art. 2º, § 2º).

Uma vez atendidas essas condições, a pessoa jurídica que explora atividade rural poderá optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples).

A microempresa e empresa de pequeno porte que exploram atividade rural ficam dispensadas da escrituração comercial desde que mantenham, em boa ordem e guarda, e enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes:

- Livro-caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária.
- Livro de Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário.
- Todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos livros-caixas e Registro de Inventário.

A Instrução Normativa SRF nº 104/98 veio permitir a adoção do critério de reconhecer as receitas de vendas de produtos agropecuários pelo regime de caixa, ou seja, a medida dos recebimentos, para a empresa rural* optante pelo Simples.

* Empresa Rural é o empreendimento de pessoa jurídica que explora atividade rural definida na Lei nº 8.023/90.

Ressalte-se que as normas do Simples estão disciplinadas nos arts. 185 a 206 do RIR/99.*

2 Pessoa jurídica – imposto de renda da agropecuária

A pessoa jurídica que explorar atividade rural determinará o imposto de renda com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430/96, art. 1º).

Entretanto, poderá optar pela apuração anual do lucro real, em 31 de dezembro de cada ano, desde que recolha o imposto de renda mensalmente, durante o ano-calendário, por estimativa.**

Neste caso, deverá calcular o imposto devido mediante a aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real anual, sem prejuízo do adicional de 10% (dez por cento) sobre a parcela do lucro que exceder, anualmente, o limite de R\$ 240.000,00.

Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto de renda devido o recolhido por estimativa.

Considerem-se atividades rurais aquelas descritas no item 3.1 deste capítulo.

Exemplo:

* Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

** No Imposto de Renda Mensal por Estimativa, a base de cálculo será determinada, em cada mês, mediante aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a Receita Bruta auferida mensalmente. O imposto a ser pago mensalmente será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo apurada, da alíquota de 15% (quinze por cento). A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional à alíquota de 10% (dez por cento).

1 Microempresas e empresas de pequeno porte

A pessoa jurídica que explora atividade rural definida no art. 2º da Lei nº 8.023/90 e atenda às demais condições estabelecidas na legislação específica (Lei nº 9.317/96, com as alterações introduzidas pelas Leis nºs 9.718/98, 9.779/99 sendo revogadas em 1º-7-2007, e Lei Complementar nº 123, de 14-12-2006), e tenha auferido, no ano-calendário:

- Receita Bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), poderá ser considerada Microempresa;
- Receita Bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais), com vigência a partir de 1º-7-2007, poderá ser considerada Empresa de Pequeno Porte.

Considera-se Receita Bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionalmente concedidos. Ressalvadas estas exclusões é vedado, para fins de determinação da receita bruta apurada mensalmente, proceder-se a qualquer outra exclusão em virtude da alíquota incidente ou de tratamento tributário diferenciado (Lei nº 9.317/96, art. 2º, § 2º).

Uma vez atendidas essas condições, a pessoa jurídica que explora atividade rural poderá optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples).

A microempresa e empresa de pequeno porte que exploram atividade rural ficam dispensadas da escrituração comercial desde que mantenham, em boa ordem e guarda, e enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes:

- Livro-caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária.
- Livro de Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário.
- Todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos livros-caixas e Registro de Inventário.

A Instrução Normativa SRF nº 104/98 veio permitir a adoção do critério de reconhecer as receitas de vendas de produtos agropecuários pelo regime de caixa, ou seja, a medida dos recebimentos, para a empresa rural* optante pelo Simples.

* Empresa Rural é o empreendimento de pessoa jurídica que explora atividade rural definida na Lei nº 8.023/90.

Ressalte-se que as normas do Simples estão disciplinadas nos arts. 185 a 206 do RIR/99.*

2 Pessoa jurídica – imposto de renda da agropecuária

A pessoa jurídica que explorar atividade rural determinará o imposto de renda com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430/96, art. 1º).

Entretanto, poderá optar pela apuração anual do lucro real, em 31 de dezembro de cada ano, desde que recolha o imposto de renda mensalmente, durante o ano-calendário, por estimativa.**

Neste caso, deverá calcular o imposto devido mediante a aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real anual, sem prejuízo do adicional de 10% (dez por cento) sobre a parcela do lucro que exceder, anualmente, o limite de R\$ 240.000,00.

Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto de renda devido o recolhido por estimativa.

Considerem-se atividades rurais aquelas descritas no item 3.1 deste capítulo.

Exemplo:

* Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

** No Imposto de Renda Mensal por Estimativa, a base de cálculo será determinada, em cada mês, mediante aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a Receita Bruta auferida mensalmente. O imposto a ser pago mensalmente será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo apurada, da alíquota de 15% (quinze por cento). A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional à alíquota de 10% (dez por cento).

Período de Apuração Anual – Lucro Real em 31-12-2006

Imposto de Renda Pessoa Jurídica Devido – R\$ 180.000,00

Recolhimento Mensal por Estimativa em 1999

Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Mai	Jun.	Jul.	Ago.	Set.	Out.	Nov.	Dez.
------	------	------	------	-----	------	------	------	------	------	------	------

Somatório do Imposto de Renda Pago por Estimativas – R\$ 190.000,00

Saldo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica a ser Compensado

R\$ 10.000,00 = R\$ 190.000,00 – R\$ 180.000,00

Lançamentos Contábeis

IRPJ Mensal por Estimativa a Compensar		Caixa ou Banco	
(1) 190.000,00	180.000,00 (3)	190.000,00 (1)	
10.000,00**			
Resultado do Exercício		IRPJ a Pagar*	
(2) 180.000,00		(3) 180.000,00	180.000,00 (2)

* Valor Provisionado do IRPJ em 31-12-2006.

** Este saldo poderá ser compensado com os valores a recolher relativos aos meses de jan./fev. do ano 2007.

Atenção:

Os procedimentos contábeis para o registro dos pagamentos mensais da Contribuição Social Sobre o Lucro, bem como para compensação desses pagamentos com os valores apurados no balanço anual e a compensação do saldo, são idênticos aos do Imposto de Renda.

2.1 Incentivos fiscais

Os bens do Ativo Imobilizado, quando destinados à produção, podem ser depreciados integralmente, no próprio ano da aquisição.

O art. 314 do RIR/99 diz que os bens do Ativo Não Circulante Imobilizado (máquinas e implementos agrícolas, veículos de cargas e utilitários rurais, matrizes e reprodutores etc.), exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explora

a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição (Medida Provisória nº 1.749-35, de 1999, art. 5º).

Assim, se a empresa adquiriu um trator por R\$ 60.000,00 no primeiro dia do ano-calendário de 2006, destinado à exploração da atividade rural, a depreciação calculada à taxa normal de 20% (vinte por cento) ao ano será registrada na escrituração comercial. O complemento para atingir o valor do bem constituirá exclusão do Resultado Líquido para determinação do Lucro Real ou Prejuízo Fiscal da atividade, em 2006.

Lançamento na Escrituração Comercial em 2006	
D – Despesas de Depreciação	
C – Depreciação Acumulada	R\$ 12.000,00

Demonstração do Lucro Real ou Prejuízo Fiscal em 31-12-2006	
Natureza dos Ajustes	R\$
Resultado Líquido (Lucro ou Prejuízo)	100.000,00
I. Adições	
II. Exclusões	
a)	
b) depreciação complementar à depreciação normal registrada na escrituração comercial relativa ao bem utilizado na atividade rural, apropriada em 2006	48.000,00
Lucro Real	52.000,00

Atenção:

Caso a empresa apurasse Resultado Líquido Negativo em 2006, no valor hipotético de (R\$ 100.000,00), o Prejuízo Fiscal seria de (R\$ 148.000,00).

A partir do ano-calendário seguinte ao da aquisição do trator, o encargo de depreciação normal, que vier a ser registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao Resultado Líquido, para a determinação do Lucro Real ou do Prejuízo Fiscal da atividade rural.

Lançamento na Escrituração Comercial em 2007	
D – Despesas de Depreciação	
C – Depreciação Acumulada	R\$ 12.000,00

Demonstração do Lucro Real ou Prejuízo Fiscal em 31-12-2007	
Natureza dos Ajustes	R\$
Resultado Líquido (Lucro ou Prejuízo)	80.000,00
I. Adições	
a)	
b) depreciação normal registrada na escrituração comercial e que tiver sido excluída na determinação do lucro real ou prejuízo fiscal anterior	12.000,00
II. Exclusões	
Lucro Real	92.000,00

Atenção:

Se a empresa vier a apurar um Resultado Líquido Negativo no ano 2007, no valor hipotético de (R\$ 80.000,00), o Prejuízo Fiscal será de (R\$ 68.000,00).

Na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro da empresa rural, deverá ser observado o mesmo procedimento adotado em relação à apuração da base de cálculo do imposto de renda quanto à depreciação incentivada dos bens do imobilizado (IN SRF nº 93/97, art. 52).

2.2 Resultado operacional

O resultado operacional (Lucro ou Prejuízo Operacional) é aquele que representa o resultado das atividades principais ou acessórias, que constituem objeto da pessoa jurídica.

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;
- variações monetárias ativas e passivas;
- reversões de provisões;
- recuperação de créditos;
- resultados positivo e negativo na equivalência patrimonial;
- dividendos de investimentos avaliados pelo custo de aquisição;
- aluguel ou arrendamento;
- compra e venda de mercadorias;
- prestação de serviços.

O resultado operacional das empresas que exploram atividade rural não contempla as atividades acessórias. Portanto, o regime tributário estabelecido para as empresas rurais aplica-se somente ao resultado apurado decorrente das atividades principais, não sendo permitido incluir, nesse regime de tributação, as receitas e despesas de atividades acessórias.

Com as modificações introduzidas pela Lei nº 9.249/95, a pessoa jurídica que explorar outras atividades, além da atividade rural, deverá segregar, contabilmente, as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades, a fim de determinar o lucro ou prejuízo contábil e o lucro ou prejuízo fiscal dessas atividades.

2.3 Determinação do lucro real da pessoa jurídica que explora atividade rural

O Lucro Real é definido como o resultado (Lucro ou Prejuízo) do período de apuração (antes de computar a provisão para o imposto de renda), ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do imposto de renda.

Esse lucro é apurado como extracontábil e escriturado no Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur,* criado pelo Decreto-lei nº 1.598/77, em obediência ao § 2º do art. 177 da Lei nº 11.638/07 (Lei das Sociedades por Ações) (art. 262 do RIR/99).

O ponto de partida à determinação do lucro real da atividade rural é o resultado líquido apurado na escrituração comercial. As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real são obrigadas a manter em boa ordem e guarda a escrituração e documentos, em estrita observância às leis comerciais e fiscais e aos princípios de Contabilidade geralmente aceitos, conforme o disposto nos arts. 247 e 248, ajustados pelas adições, exclusões e compensações prescritas nos arts. 249 e 250 do RIR/99.

Se a pessoa jurídica explorar outras atividades, além da atividade rural, também denominada empresa com atividade mista, deverá segregar contabilmente as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural, das demais atividades, bem como demonstrar, no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), separadamente, o lucro ou prejuízo contábil e o lucro ou prejuízo fiscal dessas atividades.

* O Lalur é composto de duas partes, com igual quantidade de folhas cada uma, reunidas em um só volume encadernado ou em sistemas informatizados, a saber:

- a) **Parte “A”**, destinada aos lançamentos de ajuste ao lucro líquido do período (adições, exclusões e compensações), tendo como fecho a transcrição da demonstração do lucro real.
- b) **Parte “B”**, destinada exclusivamente ao controle dos valores que não constem da escrituração comercial, mas que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros.

Quando não for possível a segregação contábil, a pessoa jurídica deverá re-atear, proporcionalmente à percentagem que a receita líquida de cada atividade representar em relação à receita líquida total:

- a) Os custos e as despesas comuns a todas as atividades.
- b) Os custos e as despesas não dedutíveis, comuns a todas as atividades, a serem adicionados ao lucro líquido, na determinação do lucro real.
- c) Os demais valores, comuns a todas as atividades, que devam ser computados no lucro real.

Na hipótese de a pessoa jurídica não possuir receita líquida no ano-calendário, a determinação da percentagem prevista será efetuada com base nos custos ou despesas de cada atividade explorada.

Resultado Líquido (Lucro ou Prejuízo)
III – Adições a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido, que não sejam dedutíveis na apuração do lucro real; b) depreciação normal, registrada na escrituração comercial, e que tiver sido excluída na determinação do lucro real do período-base anterior (veja Item 2.1 – Incentivos Fiscais); c)
III – Exclusões a) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido, que não sejam computados no lucro real; b) depreciação complementar à depreciação normal registrada na escrituração comercial relativa a bem utilizado na atividade rural (veja Item 2.1 – Incentivos Fiscais); c)
III – Compensações O prejuízo fiscal apurado em períodos anteriores. Lucro Real ou Prejuízo Fiscal

Exemplo:

A Agroindústria Santa Maria Ltda. desenvolve atividade industrial conjuntamente com a exploração da cultura temporária – soja – e, durante o período de apuração de 2009, determinou o seguinte:

A) Receita Operacional

– Receita líquida da atividade rural	R\$ 120.000,00
– Receita líquida da atividade industrial	R\$ 280.000,00
– Receita líquida total	R\$ 400.000,00

B) Custos e despesas identificados

- Custos e despesas específicos da atividade rural (todos dedutíveis) R\$ 70.000,00
- Custos e despesas específicos da atividade industrial (todos dedutíveis) R\$ 150.000,00

C) Custos e despesas comuns às duas atividades

- Alimentação de administradores (não dedutíveis) R\$ 16.000,00
- Despesas e custos não comprovados R\$ 4.000,00
- Demais despesas e custos dedutíveis R\$ 60.000,00
- Total R\$ 80.000,00

D) Outras receitas

- Receitas de aplicação financeira em mercados de renda fixa R\$ 10.000,00
- Receitas de dividendos de investimentos temporários R\$ 5.000,00

I – Critério de Rateio

Base: Receita Líquida da atividade/Receita Líquida Total

II – Quadro de Rateio

Item	Atividade industrial (70%)	Atividade rural (30%)	Total
Alimentação de administradores	R\$ 11.200,00	R\$ 4.800,00	R\$ 16.000,00
(+) Despesas e custos indedutíveis	R\$ 2.800,00	R\$ 1.200,00	R\$ 4.000,00
(+) Despesas e custos dedutíveis	<u>R\$ 42.000,00</u>	<u>R\$ 18.000,00</u>	<u>R\$ 60.000,00</u>
(=) Subtotal = despesas e custos comuns	R\$ 56.000,00	R\$ 24.000,00	R\$ 80.000,00

III – Apuração do Lucro Líquido e do Lucro Real

Item	Atividade industrial (R\$)	Atividade rural (R\$)
Receita Líquida	280.000,00	120.000,00
(-) Custos e despesas específicos	(150.000,00)	(70.000,00)
(-) Custos e despesas comuns	(56.000,00)	(24.000,00)
(+) Receitas de dividendos	5.000,00	-
(+) Receitas financeiras	<u>10.000,00</u>	-
(=) Lucro líquido	89.000,00	26.000,00
(+) Alimentação de Administradores	11.200,00	4.800,00
(+) Despesas e custos indedutíveis	2.800,00	1.200,00
(-) Receita de dividendos	<u>(5.000,00)</u>	-
(=) Lucro real (Base de cálculo do IR)	98.000,00	32.000,00

2.3.1 Compensação de prejuízos fiscais

2.3.1.1 Pessoa jurídica com atividade exclusivamente rural

O prejuízo fiscal determinado pela pessoa jurídica que explora exclusivamente atividade rural incentivada, na forma prevista na Lei nº 8.023/90, poderá ser compensado com o Lucro Real do período de apuração posterior, não havendo restrição de prazo para tal compensação e não se aplicando o limite de 30% (trinta por cento),* como nas demais empresas (art. 512, RIR/99).

2.3.1.2 Pessoa jurídica que explorar outras atividades além da rural

A Instrução Normativa SRF nº 39/96 esclarece acerca de todos os procedimentos necessários para compensação dos prejuízos fiscais apurados pelas empresas que exploram a atividade rural, bem como outras atividades.

O prejuízo fiscal da atividade rural, período de apuração, poderá ser compensado com o lucro real das demais atividades apurado no mesmo período de apuração, sem limite de 30% (trinta por cento).

* O limite máximo de 30% (sobre o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda) para compensação do prejuízo fiscal, e (sobre o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da Contribuição Social sobre o Lucro) para compensação da base negativa da Contribuição Social sobre o Lucro, foi criado a partir do advento da Lei nº 9.065/95, arts. 15 e 16.

Livro de Apuração do Lucro Real – Parte “A”		
Mesmo período de apuração	Atividade Rural	Demais Atividades
	Prejuízo Fiscal	Lucro Real
Valores apurados	(R\$ 150.000,00)	R\$ 265.000,00
Compensação	R\$ 115.000,00 = (R\$ 150.000,00) + R\$ 265.000,00	
Lucro real após a compensação	R\$ 115.000,00	
<i>Não se aplica o limite de 30% – IN SRF n° 39/96, art. 2º, § 2º.</i>		

A compensação dos prejuízos fiscais das demais atividades, assim como dos da atividade rural como lucro real da outra, de período de apuração subsequente, aplica-se o limite de 30% (arts. 509 a 511 do RIR/99).

Período de Apuração: 1º Trimestre de 2009

Livro de Apuração do Lucro Real – Parte “A”	
Prejuízo Fiscal na Atividade Rural	(R\$ 800.000,00)
Prejuízo Fiscal nas demais Atividades	(R\$ 300.000,00)

Período de Apuração: 2º Trimestre de 2009

Livro de Apuração do Lucro Real – Parte “A”	
Lucro Real na Atividade Rural.....	R\$ 1.000.000,00
Compensação de Prejuízo do 1º Trimestre de 2002	(R\$ 800.000,00)
Lucro Real após a Compensação	R\$ 200.000,00
<i>Não se aplica o limite de 30% – art. 512 do RIR/99</i>	
Lucro Real das demais Atividades	R\$ 600.000,00
Compensação de Prejuízo do 1º Trimestre:	
30% de R\$ 600.000,00 = R\$ 180.000,00	
(IN SRF n° 39/96, art. 2º, § 3º = Limite de 30%)	(R\$ 180.000,00)
Lucro Real após a Compensação de Prejuízo.....	R\$ 420.000,00

Atenção:

O saldo de prejuízo fiscal a compensar das demais atividades controlado na parte “B” do Lalur – R\$ 120.000,00 (R\$ 300.000,00 – R\$ 180.000,00).

2.4 Lucros presumido e arbitrado

O lucro presumido é uma modalidade simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas.

A opção e mudança de opção do lucro presumido está disciplinada no art. 26 da Lei nº 9.430/96, com vigência até o final de 1998. A partir do período de 1999, a pessoa jurídica não poderá modificar essa escolha pelo lucro presumido (art. 13, § 1º, da Lei nº 9.718/98).

É permitido às pessoas jurídicas que exploram atividades rurais optar por essa modalidade de tributação do resultado, desde que atendidas as demais condições estabelecidas, conforme o disposto no art. 516 do RIR/99:

“Art. 516. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicados pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.”

A Lei nº 10.637/02, em seu art. 46, decreta que a partir de 1º-1-2003 o valor da receita bruta anual passa a ser de R\$ 48.000.000,00 ou R\$ 4.000.000/me.

Para determinação da *base de cálculo* do lucro presumido em cada trimestre, a legislação estabelece aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a Receita Bruta auferida no período de apuração, conforme o art. 518 do RIR/99. Sobre essa base, multiplica-se a alíquota de 15% (quinze por cento), tendo-se o imposto de renda devido.

A Instrução Normativa SRF nº 104/98 veio permitir, já no ano de 1998, a adoção do critério de reconhecer as receitas de vendas de produtos agropecuários pelo regime de caixa, ou seja, a medida dos recebimentos.

Com isso, a empresa rural, ao vender seus produtos para recebimento em cinco parcelas mensais, por exemplo, determinará a base de cálculo para pagamento do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro, da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, só com a receita efetivamente recebida no trimestre.

O *lucro arbitrado* da pessoa jurídica que explorar atividade rural, quando conhecida a Receita Bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados para o lucro presumido acrescidos de 20% (vinte por cento).

O arbitramento do lucro é feito pelo Fisco para as empresas que não seguiram as regras fiscais.

2.5 Outros tributos

As pessoas jurídicas que exploram atividades rurais estão sujeitas aos pagamentos da Contribuição Social sobre o Lucro, PIS e Cofins, como as demais empresas.

3 Pessoa Física

3.1 Quem se beneficia

Considera-se Atividade Rural para fins dos benefícios fiscais a este setor destinados:

- Agricultura.
- Pecuária.
- Extração e exploração vegetal e animal.
- Exploração de apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outros cultivos de animais.
- Transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matérias-primas produzidas na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação.
- A partir de 1977, foi considerado como atividade rural o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.
- A venda de sêmen de reprodutor e produção de embriões em geral, alevinos e girinos em propriedade rural, independentemente de sua destinação (reprodução ou comercialização).

(Instruções Normativas SRF nº 138/90, 125/92 e 17/96).

Atenção:

A inclusão, pela pessoa física ou jurídica, na apuração do resultado da atividade rural de rendimentos auferidos em outras atividades, além das relacionadas, com o objetivo de desfrutar de tributação mais favorecida, **constitui fraude e sujeita o infrator à multa de 150% do valor da diferença do imposto devido** (Lei nº 8.023/90, art. 18).

3.2 Como calcular o resultado na exploração rural

O art. 22 da Instrução Normativa SRF 17/96 regula a forma de apuração do resultado da atividade rural, a partir do ano-calendário de 1996, em face das modificações introduzidas pela Lei nº 9.250/95.

O resultado da exploração da atividade rural por pessoas físicas, a partir do ano-calendário de 1996, deverá ser feito mediante escrituração do livro-caixa, exceto para os contribuintes cuja receita anual dessa atividade seja de valor até R\$ 56.000,00, estando estes dispensados da escrituração do livro.

O resultado (lucro ou prejuízo) da atividade rural será apurado à base do regime financeiro (regime-caixa), ou seja, *Receitas Recebidas* menos *Despesas Pagas*.

A receita bruta da atividade rural é constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades definidas como rural, exploradas pelo próprio produtor-vendedor.

A receita bruta, decorrente da venda dos produtos, deverá ser comprovada por documentos usualmente utilizados, tais como nota fiscal de produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas legislações estaduais.

As despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida.

Consideram-se investimentos todas as aplicações de recursos financeiros que visem ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção, ou melhor, da atividade rural (implementos agrícolas, corretivos, benfeitorias, eletricidade rural, reprodutores etc., exceto a terra nua).

Os bens utilizados na produção, quando vendidos, serão tratados como receita da atividade agrícola, exceto o valor da terra nua, que será tributado de acordo com a Lei nº 7.713/88.

As receitas, despesas e demais valores, que integram o resultado e a base de cálculo, serão expressos em reais (R\$), na data do efetivo recebimento e pagamento.

Exemplo:

O Sr. Traldino é agropecuarista residente e domiciliado no Município de Jundiá, no Estado de São Paulo. Durante o ano-calendário de 2009, realizou várias operações de venda de produtos agrícolas da colheita do ano de 2008, conforme as Notas Fiscais de Produtores emitidas no valor de R\$ 720.000,00.

Também adquiriu, durante o mesmo ano-calendário, vários implementos agrícolas, realizou várias construções rurais e pagamentos de mão de obra dos empregados etc., comprovados pelas respectivas notas fiscais e recibos, que totalizaram R\$ 610.000,00.

Sempre escriturou o livro-caixa, principalmente nesse ano-calendário em que a Receita Bruta ultrapassou o valor mínimo de R\$ 56.000,00, estabelecido na legislação do imposto de renda, o que torna obrigatória a exigência da escrituração. E, por último, possui um prejuízo a compensar de R\$ 40.000,00.

Vejamos a apuração do Resultado Tributável base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física.

Valores em R\$

Receita Bruta Total	01	720.000,00
Despesas de Custeio e Investimentos	02	610.000,00
Resultado I	03	110.000,00
Prejuízo do Exercício Anterior	04	40.000,00
Resultado após a Compensação de Prejuízo	05	70.000,00
Opção pelo Arbitramento sobre a Receita Bruta Total (20%) da Linha 01	06	144.000,00
Resultado Tributável	07	70.000,00

O resultado tributável é decorrente da comparação entre os valores das linhas (05 e 06); o menor deles, nesse caso, é R\$ 70.000,00.

Esse valor tributável, apurado no “Demonstrativo da Atividade Rural”,* deverá ser somado aos demais rendimentos do Sr. Traldino, se for o caso, para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda pessoa física.

3.3 Tributação simplificada e parceria

O produtor rural poderá optar pelo cálculo do resultado (lucro) da atividade simplesmente aplicando o percentual de 20% (vinte por cento) sobre a Receita Bruta no ano-calendário.

Todavia, a pessoa física que optar por essa modalidade de tributação simplificada perderá o direito à compensação do total dos prejuízos.

Essa opção não dispensa o contribuinte da comprovação das receitas e despesas, qualquer que seja a forma de apuração do resultado.

* O DEMONSTRATIVO DA ATIVIDADE RURAL é parte integrante da Declaração de Ajuste Anual e deverá ser preenchido pelo contribuinte pessoa física que se enquadre em qualquer das condições a seguir:

- apurou resultado positivo da atividade rural, em qualquer montante, e desde que esteja obrigado a apresentar a Declaração de Ajuste Anual;
- o montante de sua participação nas receitas brutas das unidades rurais exploradas individualmente, em parceria ou condomínio, em 2009, por exemplo, foi superior a R\$ 86.075,40, caso tenha exclusivamente receitas de atividade rural;
- deseja compensar saldo prejuízo acumulado.

A pessoa física deve entregar esse demonstrativo no caso de apresentação da declaração no formulário azul ou de encerramento de espólio ou saída definitiva do país.

É lógico que essa alternativa dificilmente será interessante, uma vez que não se deduzem os incentivos para fins de apuração da base de cálculo do imposto. Como já vimos, a lei permite que os investimentos (exceto a terra nua) sejam considerados despesas, quando escriturados no livro-caixa.

Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documentalente, pagarão o imposto separadamente, na proporção dos rendimentos que couberem a cada um.

3.4 Prejuízos

O prejuízo apurado pela pessoa física poderá ser compensado integralmente com o resultado positivo obtido nos anos-calendário posteriores.

O prejuízo, para compensação futura, deverá estar destacado em reais.

3.5 Outras considerações

A pessoa física fica obrigada à conservação e guarda do livro-caixa e dos documentos fiscais.

Após apurar o resultado (pelo Livro Caixa ou Simplificado), este será base de cálculo do imposto de renda devido.

Para o ano-calendário de 2010, a pessoa física determinará o Imposto de Renda devido, da seguinte forma:

- Se a base de cálculo for de até R\$ 17.989,80, está isento do pagamento do IR.

Dependendo da renda, a alíquota do I. Renda varia nas seguintes faixas: 0%, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%.

O imposto apurado poderá ser pago em até 6 (seis) quotas iguais, mensais e sucessivas.

4 Avaliação de estoques

Os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados aos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais, em cada tipo de atividade (art. 14, § 4º, Decreto-lei nº 1.598/77).

O Parecer Normativo CST nº 57/76 evidencia que, para apuração dos resultados anuais, o rebanho existente na data do balanço deverá ser inventariado ao preço corrente do mercado ou ao preço real de custo quando a organização contábil da empresa tenha condições de evidenciá-lo.

É importante frisar que, no período de apuração dos resultados trimestrais a partir de 1º-1-1997, o rebanho deverá ser inventariado nas datas de levantamentos dos balanços trimestrais.

O PN nº 57/76 aborda ainda aspectos como classificação do gado no Balanço Patrimonial, valor a ser atribuído na contabilidade aos bezerros nascidos durante o exercício social e avaliação de inventários.

A – Classificação do gado

Ativo Não Circulante – Imobilizado

- *gado reprodutor*: compõe-se de touros puros de origem, touros puros de cruz, vacas puras de cruz, vacas puras de origem e do plantel destinado à inseminação artificial;
- *gado de renda*: representado por bovinos, suínos, ovinos e equinos que a empresa explora para a produção de bens que constituem objeto de suas atividades;
- *animais de trabalho*: compreendem os equinos, bovinos, muares e asininos destinados aos trabalhos agrícolas, de sela e de transporte.

Ativo Realizável (Circulante)

Serão classificados no Realizável, em conta apropriada, aves, gado bovino, suíno, equino e caprino, coelhos, peixes e pequenos animais destinados à revenda ou a serem consumidos na produção de bens para venda.

B – Bezerros nascidos durante o exercício

No que tange às crias nascidas durante o ano social, ou ao gado que perece no período, deverão ser escriturados como Superveniências e Insubsistências Ativas, movimentando as respectivas contas, como a seguir indicado:

- *Superveniências Ativas*: esta conta é creditada, quando do nascimento do animal, pelo preço real de custo ou pelo preço corrente no mercado, a débito da conta do ativo a que se destina a cria nascida, transferindo-se o saldo para Resultado, como receita tributável;
- *Insubsistências Ativas*: esta conta é debitada, quando do perecimento do gado, pelo preço real de custo ou pelo preço corrente no mercado, lançado contra a conta do ativo em que se achava registrado, encerrando-se a conta a débito de Resultados;

- *Inventários*: quanto à contabilização do rebanho, esclareça-se que o mesmo, para apuração dos resultados anuais na data do balanço, deverá ser inventariado pelo preço real de custo. Quando, porém, a empresa não tiver condições de evidenciá-lo, poderá ser inventariado pelo preço corrente no mercado para gado.

5 Despesas/custos com culturas agrícolas

5.1 Culturas temporárias

- As despesas e os custos realizados com a formação de cultura temporária devem ser registrados em conta própria do Ativo Circulante, cujo saldo será baixado contra a conta de Resultado do Exercício por ocasião da comercialização do produto agrícola.

5.2 Culturas permanentes

- Os dispêndios com sementes e mudas selecionadas não podem ser considerados como despesas e custos, devendo ser classificados no Ativo Não Circulante – Imobilizado e ser depreciados em quotas compatíveis com o tempo de vida útil de cada cultura.

Testes

1. Ficam isentas do IR (Demonstrativo da Atividade Rural) as pessoas físicas cuja receita bruta anual da atividade rural no ano-calendário de 2009 não ultrapasse o valor nominal de:
 - () a) R\$ 100.000,00
 - () b) R\$ 78.821,40
 - () c) R\$ 14.992,32
 - () d) R\$ 86.075,40
2. Em qual das alternativas seguintes a isenção ao IR é aplicada normalmente?
 - () a) Numa empresa constituída sob a forma de sociedades por ações
 - () b) Numa empresa cujo titular, sócios e respectivos cônjuges participem com mais de 5% do capital de outra pessoa jurídica
 - () c) Numa prestadora de serviços profissionais, importadora de produtos estrangeiros, imobiliárias etc.
 - () d) N.D.A.

3. Não podem ser consideradas atividades rurais:
- () a) Apicultura (criação de abelhas) e sericicultura (bicho-da-seda)
 - () b) Venda de pescado *in natura* e avicultura (aves)
 - () c) Indústrias de transformação de produtos animais e vegetais
 - () d) Indústrias extrativas vegetal e animal
4. As empresas agropastoris podem incluir no regime tributário receitas não operacionais, tais como:
- () a) Receitas decorrentes de descontos obtidos de fornecedores de insumos e equipamentos agrícolas
 - () b) Receitas financeiras de aplicações de recursos no período compreendido entre dois ciclos de produção
 - () c) Receitas de aluguel ou arrendamento de pastos, depósitos, máquinas ou instalações, comprovadamente ociosos
 - () d) Não podem incluir receitas não operacionais
5. No caso de uma empresa de exploração simultânea de atividade rural e outra de atividade não rural, a alíquota do IR será de:
- () a) 15% para ambos os casos, desde que mantidas as escriturações separadamente, considerando a alíquota adicional, se for o caso
 - () b) 25% apenas para a atividade rural beneficiada e 30% para a outra, devendo haver discriminação na contabilização
 - () c) 30% para ambos os casos, uma vez que a empresa se descaracteriza como exclusivamente agropastoril
 - () d) 25% para a atividade rural beneficiada, mais o adicional sobre a atividade não beneficiada, mantendo os registros separadamente
6. São empresas rurais propriamente ditas:
- () a) As que desenvolverem atividades mercantis, com produtos agropastoris, como revenda de sementes, animais para corte etc.
 - () b) As que transformarem produtos agrícolas e pecuários em subprodutos
 - () c) As que se dedicarem a florestamento e reflorestamento, prestando serviços a terceiros, como administração e manutenção de serviços florestais
 - () d) N.D.A.

7. Numa empresa agropastoril, o gado em geral (reprodutor, de renda e animais de trabalho) é classificado no Balanço Patrimonial como:
- () a) Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo
 - () b) Ativo Imobilizado
 - () c) Ativo Circulante
 - () d) Estoque
8. São classificados no Ativo Circulante os animais:
- () a) Destinados aos trabalhos agrícolas, de sela e de transporte
 - () b) Que a empresa utiliza para a produção de bens que constitui sua atividade
 - () c) Destinados à revenda
 - () d) Que serão utilizados somente para reprodução
9. Os gastos com sementes e mudas, em “Culturas Permanentes”, serão:
- () a) Considerados como despesas operacionais e jogados contra Resultado do período
 - () b) Classificados no Ativo Não Circulante, podendo ser depreciados em quotas compatíveis com sua vida útil
 - () c) Considerados gastos pré-operacionais e amortizáveis em até cinco anos
 - () d) Considerados como custos, e como tal apropriados no Resultado
10. A alíquota do Imposto de Renda – PJ – para venda de terrenos agrícolas será (quando houver lucro) de:
- () a) 15%
 - () b) 30%
 - () c) 35%
 - () d) N.D.A.

A empresa Pesa Ltda., com apuração do Lucro Real anual, adquiriu em 1º de julho de 20X6 uma máquina colheitadeira cuja vida útil é de 5 (cinco) anos, por R\$ 110.000,00 com financiamento obtido no Finame-Rural e, com periodicidade de pagamento anual, utilizou-se do benefício fiscal da depreciação acelerada.

11. Qual o valor do encargo da depreciação contabilizada em 31-12-20X6?
- () a) R\$ 18.000,00
 () b) R\$ 22.000,00
 () c) R\$ 11.000,00
 () d) R\$ 110.000,00
 () e) R\$ 15.000,00
12. Qual a parcela a ser excluída em 31-12-20X6, na apuração do Lucro Real correspondente ao benefício fiscal?
- () a) R\$ 110.000,00
 () b) R\$ 88.000,00
 () c) R\$ 11.000,00
 () d) R\$ 99.000,00
 () e) R\$ 22.000,00
13. Supondo que a referida empresa, em 20X6, tenha optado pela apuração do Lucro Real trimestralmente, qual o valor da depreciação a ser adicionado ao Lucro Líquido para determinação do Lucro Real do primeiro trimestre de apuração (31-3-2006)?
- () a) R\$ 5.500,00
 () b) R\$ 11.000,00
 () c) R\$ 22.000,00
 () d) R\$ 5.000,00
 () e) R\$ 80.000,00

Com base nos dados a seguir, responda às Questões 14 e 15:

A empresa Agrosêmen S.A tem como atividade principal a produção e comercialização de sêmen e embriões para o mercado interno e externo. Durante o ano-calendário de 20X6, recolheu o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro com base na estimativa, e em 31-12-20X6 apurou o seguinte:

– Receita Líquida da venda de embriões	R\$ 180.000,00
– Receita Líquida da venda de sêmen	R\$ 100.000,00
– Receita Líquida da venda de botijão para acondicionamento de sêmen e embriões	R\$ 120.000,00
– Custos e Despesas da venda de embriões.....	R\$ 80.000,00
– Custos e Despesas da venda de sêmen	R\$ 80.000,00
– Custos e Despesas da venda de botijão	R\$ 100.000,00
– Custos e Despesas Indedutíveis comuns às atividades exploradas pela empresa	R\$ 30.000,00

14. Assinale a alternativa CORRETA:

- () a) A produção e comercialização de sêmen não são consideradas atividades rurais.
- () b) A produção e comercialização de sêmen e embriões são consideradas atividades rurais, e o resultado da atividade rural apurado pela empresa deverá incluir os decorrentes das operações acessórias (venda e custos) de botijões.
- () c) A produção e comercialização de sêmen e embriões são consideradas atividades rurais, e o resultado apurado da atividade rural pela empresa não deverá incluir os decorrentes das operações acessórias (venda e custos) de botijões.
- () d) A comercialização de botijões poderá ser considerada atividade rural ou comercial.
- () e) A produção de sêmen e embriões é considerada atividade rural; todavia, sua comercialização não.

15. Um produtor rural “A” comprometeu-se a vender 3.000 sacos de arroz. Ocorrendo frustração de safra, produziu apenas 2.000 sacas. Para atender ao contrato, adquiriu do produtor rural “B” 1.000 sacas. O valor do contrato de venda da operação realizada pelo produtor rural “A” corresponde a R\$ 36.000,00. Qual o valor da receita da atividade rural do produtor rural “A” em reais?

- () a) R\$ 36.000,00
- () b) R\$ 24.000,00
- () c) R\$ 12.000,00
- () d) R\$ 20.000,00
- () e) R\$ 30.000,00

Exercícios

1. A Companhia Subdesenvolvida, empresa agropecuária, obteve uma receita de \$ 300.000 em X1.

a) Seus custos foram:

– Mão de obra e encargos	\$ 100.000
– Mudanças e sementes	\$ 22.000
– Custos	\$ 33.000

b) Os investimentos no ano-base foram:

– Estradas	\$ 5.600
– Tratores	\$ 20.800

c) Despesas Operacionais (50.000)

Pede-se:

Calcular o Imposto de Renda a pagar da Cia. Subdesenvolvida.

2. A Cia. Agropecuária Juazeiro apresenta receita de \$ 100.000 e despesas de \$ 40.000. Houve um investimento em estábulo de \$ 20.000.

O Imposto de Renda devido pela empresa será de \$ _____

Os investimentos que serão aproveitados, se houver, serão de \$ _____

3. Cia. Agropecuária Ituiutaba (pegar dados apresentados a seguir).

A empresa comprou cinco tratores no ano por \$ 180.000 cada. No custo do produto vendido, constam adubos no valor de \$ 400.000. Com esses dados, preencha os espaços a seguir.

O Lucro Real para fins do cálculo de IR e deduzindo os investimentos é de \$ _____ .

O Imposto de Renda a Pagar, à base de alíquota de _____ %, será de \$ _____ .

DRE em X8

Receita Operacional	10.000.000
(–) Custo do Produto Vendido	<u>(6.000.000)</u>
Lucro Bruto	4.000.000
(–) Despesas Operacionais	
• de Vendas	(500.000)
• Administrativas	(800.000)
• Financeiras	(700.000)
• Dividendos	<u>(1.000.000)</u>
Lucro Operacional	3.000.000
(+) Alienação de Terras	<u>1.000.000</u>
Lucro antes do Imposto de Renda	4.000.000

4. A Cia. Los Angeles – Agropecuária teve uma receita bruta de \$ 490 mil e os seguintes dados durante o ano:
- a) Custos no valor de \$ 110 mil.
 - b) A empresa construiu sede indispensável no período, no valor de \$ 50 mil.
 - c) Houve Receitas Diversas no período:
 - Lucro na venda de imóvel – \$ 50 mil
 - Aluguel de pasto comprovadamente ocioso – \$ 5 mil
 - Pede-se: apurar o Imposto de Renda devido no período.



12

O Fluxo de caixa no Setor Rural

Veja neste capítulo:

- A IMPORTÂNCIA DO FLUXO DE CAIXA.
- A DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA NOS ESTADOS UNIDOS.
- REGIME DE CAIXA × REGIME DE COMPETÊNCIA.
- ESTRUTURA DO FLUXO DE CAIXA.
- CAIXA MODELO DIRETO.
- CAIXA MODELO INDIRETO.
- ANALISANDO O FLUXO DE CAIXA.

Creemos que a experiência e os constantes debates sobre o uso do Fluxo de Caixa como principal relatório contábil no setor rural dos Estados Unidos, e agora no Brasil, são de grande interesse não só para a comunidade agropecuária brasileira, como também para os demais setores contábil-financeiros. A nova Lei das Sociedades Anônimas introduz a essa demonstração (com o título **Demonstração dos Fluxos de Caixa**) no lugar da Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR). A Lei é a nº 11.638 de 2007.

1 Contabilidade à base do caixa (método de caixa) nos EUA

Esse é o método que a maioria dos negócios agropecuários usa nos EUA, dada sua simplicidade em considerar apenas os recebimentos e pagamentos. Quase a totalidade dos pequenos agropecuaristas usa esse método, em que o lucro no ano (resultado) é obtido *subtraindo das vendas recebidas as despesas pagas*. Acréscimos nos estoques agropecuários resultantes da atividade operacional, *como é o caso do crescimento do gado ou da plantação*, não são considerados ganhos por esse método, mas a acumulação de novas compras de insumos, como fertilizantes e outros, é considerada uma despesa do ano a partir do momento em que eles são pagos. Portanto, despesas como depreciação de prédios e máquinas, produtos consumidos pela família etc., não são consideradas como tal, pois não representam um efetivo desembolso de caixa.

Há diversas *vantagens* no uso desse método aos olhos de muitos administradores rurais nos EUA. Uma delas é sua **simplicidade**. Ao assumir esse método, o agropecuarista evita manter registros detalhados de estoques, depreciação etc. Além disso, reduz o pagamento, a princípio, de **Imposto de Renda**, por ocasião da compra de insumos a vista no ano corrente, admitindo que pelo menos parte dele será usada no ano seguinte. Assim, os administradores rurais podem controlar as flutuações anuais em seus lucros tributáveis – e, portanto, em seu Imposto de Renda devido pela manipulação do momento da venda e compra de seus insumos.

Em relação aos pecuaristas americanos que estão continuamente expandindo suas operações, usando esse método podem evitar desembolso com Imposto de Renda por um período de tempo, aumentando seu caixa líquido. Isso porque parte de sua criação mantida para crescimento/engorda (que provoca desembolso no caixa) será reconhecida antes da venda do gado (entrada dos recursos resultantes da venda). Dessa forma, consideram-se os desembolsos no caixa para a criação do rebanho, mas não se considera o ganho do crescimento, provocando uma sequência da redução do lucro tributável enquanto houver expansão do rebanho.

Os produtos rurais também reconhecem algumas *desvantagens* que esse método poderia ocasionar. Uma delas é a ocorrência da venda de uma produção que estava acumulada, à espera de um melhor preço. Essas vendas provocam

um abrupto crescimento no lucro e, conseqüentemente, no Imposto de Renda a pagar. Outra desvantagem é que, por meio desse método, é proibido reduzir do lucro que gera o Imposto de Renda certas reduções (perdas) no ano corrente referentes a colheitas e animais.

1.1 Regime de Competência versus Caixa

Por outro lado, o regime de competência (ou econômico) é o preferido pelos profissionais contábeis, pois não há distorção na apuração do resultado (como ocorre no regime caixa); o lucro é reconhecido no ano em que ele é gerado (mesmo que não tenha ainda se transformado totalmente em caixa). Por meio desse método, é possível reconhecer as perdas na produção e no rebanho em estoque. Essas perdas podem reduzir o lucro tributável, diminuindo, portanto, o imposto devido.

O regime de competência considera as vendas geradas no período, enquanto o regime de caixa considera apenas as vendas recebidas (encaixe). No que tange à despesa, o primeiro considera as despesas consumidas, sacrificadas no período, enquanto o segundo considera apenas as despesas pagas (desembolsadas).

De maneira geral, o regime de caixa é considerado não científico, já que ele é manipulável. Vamos admitir uma empresa que em novembro constata um lucro elevado no acumulado do ano e, com isso, pagaria muito Imposto de Renda. Num regime caixa, o administrador poderia vender seus estoques para receber no início de janeiro, postergando recebimento (assim essas vendas passariam para o ano seguinte), e antecipar pagamentos de fornecedores, reduzindo, assim, seu lucro.

Por outro lado, enquanto a simplicidade caracteriza o método à base do caixa (tornando-se uma vantagem), a complexidade representa uma desvantagem para o uso da Contabilidade no regime de competência, principalmente para pequenos e médios negócios agropecuários, envolvendo um quadro muito mais amplo de registros contábeis, ajustes, provisões etc. De maneira geral, a utilização do regime de caixa num negócio agropecuário em expansão propicia, nos EUA, como já vimos, a princípio, reduções de Imposto de Renda.

Em termos de Imposto de Renda **no Brasil**, destacamos que, para a Pessoa Física, a apuração do resultado é à base do regime caixa, não sobrando alternativa para o pequeno e médio agropecuaristas. Todavia, ainda que poucos, há aqueles que fazem Contabilidade pelo regime de competência pensando num sistema de informação mais adequado para a tomada de decisão.

No que tange à Pessoa Jurídica, a tributação do Imposto de Renda incide sobre o resultado apurado pelo Regime de Competência (exceto se optar pelo lucro presumido), com ajustes adicionais previstos pelo Regulamento do Imposto de Renda. Dessa forma, para fins fiscais, a Contabilidade à base de caixa não tem valor.

2 Demonstração dos fluxos de caixa e sua importância na agropecuária quando integrada com o fluxo econômico

A partir de 1989, a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) tornou-se obrigatória nos EUA, compondo o conjunto das demonstrações financeiras. No Brasil passa a ser obrigatório a partir de 2008.

A DFC ajuda, entre outras utilidades, a avaliar o **potencial** da empresa em gerar fluxos futuros de caixa, a honrar seus compromissos, pagar dividendos e identificar sua necessidade de recursos financeiros externos. A DFC melhor evidencia as razões das diferenças entre o lucro líquido e as entradas (recebimentos) e saídas (pagamentos), bem como os efeitos na posição financeira da empresa resultante das transações financeiras e não financeiras (operações que não afetam o caixa) durante um período.

A DFC poderá ser um instrumento importante para analisar a ligação entre o saldo de caixa líquido evidenciado no Balanço Patrimonial e o Lucro Líquido obtido por meio do regime de competência.

Normalmente, as instituições que concedem crédito rural avaliam o passado e querem projetar o desempenho futuro da empresa para tomar a decisão mais adequada na estipulação e na concessão do crédito. Os emprestadores de recursos analisam a viabilidade de um retorno de pagamento (ou seja, a capacidade de pagamento do tomador do empréstimo) a curto prazo por meio da DFC e a lucratividade e rentabilidade (considerando a diferença entre receita e despesa) por meio da Demonstração de Resultado, feita à base do regime de competência.

Tudo isso porque uma empresa pode gerar caixa sem ter lucro (venda de estoque a preço baixo, venda de ativo Não Circulante, acréscimo de contas a pagar), concluindo-se que só o caixa não revela todos os fatos. Por outro lado, uma empresa pode ter lucro e concomitantemente não conseguir pagar seus compromissos, sendo que só a apuração do resultado à base de competência não mede a verdadeira saúde financeira da empresa. Assim, a combinação dos dois fluxos (financeiro e econômico) permite uma melhor análise dos emprestadores do dinheiro.

Ainda que haja grande variação no resultado (lucro) entre os dois regimes, não invalida o método de caixa, pois ele é muito importante para diversas decisões a serem tomadas no âmbito financeiro. O que é importante é não usá-lo de maneira isolada, mas sempre em conjunto com outras demonstrações ou ainda integrando-o com a demonstração econômica.

3 Estrutura da demonstração dos fluxos de caixa

Para a finalidade de uma boa análise, a DFC é dividida em três grupos:

- a) *Atividade Operacional*: envolve a produção e venda de bens e serviços relativos à atividade operacional da empresa. No setor rural, haveria necessidade de subtrair, além das despesas operacionais pagas, a re-

tirada de dinheiro para a manutenção da família, que corresponde a salários de trabalho e administração dos mesmos.

- b) *Atividade Referente a Investimento*: focaliza o fluxo de caixa para compra e venda de bens de capital (máquinas, implementos agrícolas), animais de reprodução (criação), planos de aposentadoria etc.
- c) *Atividade de Financiamento*: inclui os financiamentos, empréstimos, amortizações da dívida, capital dos proprietários, operações com *leasing* etc.

Dessa forma, a DFC revela associações entre essas três categorias. Por exemplo, as operações de novos financiamentos e empréstimos estão ligadas aos pagamentos realizados no período referente a esse tipo de dívida contraída no passado, na seção *atividade de financiamento*. Dentro da seção *atividade operacional*, há a indicação da disponibilidade do caixa para cobrir as despesas, os juros, as retiradas da família etc. Mostra ainda se a geração de caixa está sendo suficiente para cobrir os financiamentos na seção *atividade financeira*, e assim sucessivamente.

3.1 Método direto

A DFC pode ser dividida em método direto e método indireto.

O método chamado **direto** tem como principal vantagem mostrar as entradas (receitas) e saídas (despesas) do caixa operacional. O conhecimento desses montantes facilita a projeção de fluxos futuros. A comparação da DFC com o fluxo econômico é recomendada. De forma muito simples podemos apresentar esse método:

Atividades Operacionais
Receita Operacional Recebida (-) Despesas Operacionais Pagas de Vendas Administrativas Financeiras (juros etc.)
Caixa Gerado no Negócio + Outras Receitas Recebidas (-) Outras Despesas Pagas (-) Imposto de Renda Contribuições Pagas
Caixa Líquido após Impostos Atividades de Investimentos Aquisição de Não Circulante (-) Vendas de Não Circulante Atividades de Financiamentos Novos Financiamentos Aumento de Capital em Dinheiro (-) Dividendos
Resultado Financeiro Líquido

3.2 Método indireto

O **método** chamado **indireto** começa com o Lucro Líquido à base do regime de competência e os ajustes das transações das receitas e despesas que não afetam o caixa, mas que refletirão no resultado econômico, fazendo assim uma reconciliação entre os dois fluxos no que tange às atividades operacionais.

A principal vantagem do método indireto é que focaliza a diferença entre o lucro líquido econômico (DRE) e o lucro líquido financeiro (DFC), considerando as atividades operacionais. A primeira finalidade do relatório financeiro é prover informações sobre o desempenho do negócio por meio da apuração do resultado (lucro ou prejuízo) e seus componentes. Investidores, credores e outros que estão preocupados com uma avaliação prospectiva do fluxo líquido de caixa estão muito interessados nessas informações. Eles estão muito interessados em conhecer quanto vão ganhar no futuro, acima de qualquer outra informação. Demonstrações financeiras que mostram somente receitas e pagamentos do caixa durante um período de tempo, como um ano, não podem adequadamente indicar se o desempenho do negócio está com o sucesso desejado.

Se o método indireto é usado, as variações líquidas no ativo circulante são consideradas na seção *operacional*. Presumivelmente, essas considerações fornecem suficientes informações para analisar as principais mudanças nas contas do balanço. Contudo, para um ativo Não Circulante, com a exceção do rebanho de reprodução, acréscimos ou decréscimos brutos resultantes das entradas ou saídas do caixa são registrados na seção *investimentos da DFC*, a fim de mostrar os específicos investimentos ou desinvestimentos do negócio.

O procedimento é paralelo para o passivo, com o intuito de analisar os empréstimos com uma entrada de caixa. Novamente, se o método indireto é usado, somente os acréscimos ou decréscimos líquidos do passivo circulante são mostrados na seção *operacional*, enquanto os montantes do fluxo de caixa de novos empréstimos e pagamentos de financiamentos são registrados na seção *financiamentos da DFC* para passivos de prazo longo.

Para estruturar esse método, há necessidade de fazer alguns *ajustes* no Lucro Líquido obtido na Demonstração do Resultado à base de competência, para se comparar com o fluxo gerado pelo caixa. Seria praticamente a comparação de um fluxo econômico com o financeiro.

Por exemplo, a depreciação é uma despesa não desembolsada pelo caixa, mas que reduz o lucro na Demonstração de Resultado do Exercício à base de competência. Para reconciliar o Lucro Líquido com o Caixa Líquido, a depreciação deveria ser somada de volta ao Lucro.

Essa reconciliação é uma ferramenta muito útil para análise, principalmente das instituições que concedem crédito. Em pouco tempo, se entenderá a saúde financeira da empresa, relacionando-se com a situação econômica da mesma.

A DFC modelo indireto poderia ser estruturada assim:

Atividades Operacionais
<p>Lucro Líquido (<i>Obtido na DRE – Fluxo Econômico</i>) (+) Depreciação e outras despesas econômicas (<i>não afetam o caixa</i>)</p> <p>Ajustes por mudança no Ativo Circulante Aumento/Diminuição em Duplicatas a Receber Aumento/Diminuição em Estoques etc. Ajustes por mudança no Passivo Circulante Aumento/Diminuição em Fornecedores Aumento/Diminuição em Salários a Pagar etc. Caixa Líquido nas Atividades Operacionais</p>
<p>Atividades de Investimentos Aquisição de Ativo Não Circulante (-) Vendas de Ativo Não Circulante</p> <p>Atividades de Financiamentos Novos Financiamentos Aumento de Capital em Dinheiro (-) Dividendos</p>
Resultado Financeiro Líquido

Outra Maneira de Demonstrar as Atividades Operacionais no Modelo Indireto

Lucro Líquido Obtido na Demonstração do Resultado do Exercício
<p>Ajustes:</p> <p>Itens Referentes à Receita</p> <p>Acréscimos/decréscimos na safra e animais de engorda (e outros estoques) Acréscimos/decréscimos nas contas a receber na fazenda Ganhos/perdas de capital na venda de reprodutores e implementos agrícolas Total dos ajustes na receita para ser subtraído/somado ao L. Líquido</p> <p>Itens Referentes a Despesas</p> <p>Despesas de ativos não usados e itens ainda não pagos Depreciação Total dos ajustes na despesa a ser adicionado ao L. Líquido</p>
Caixa Líquido Originado da Atividade Operacional

4 Análise do fluxo de caixa em negócios rurais

Como já vimos, a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) proporciona informações necessárias principalmente para avaliar as atividades operacionais de um negócio rural. Se a análise for em conjunto com a Demonstração do Resultado do Exercício e o Balanço Patrimonial, podem ser obtidas importantes informações sobre o fluxo de caixa. Assim, para uma boa análise, a DFC, como sugerida no item anterior, é dividida em três partes: operacional, de investimentos e de financiamentos.

Para desenvolvimento de uma análise, vamos apresentar um exemplo:

O Caso “Boi Gordo e Animais Ltda.” (adaptado de Thomas Frey e Arnold Oltmans) é um bom exemplo de análise.

“George Bem-Sucedido” tem uma fazenda de 88 alqueires onde ele produz grãos e cria gado. Seu rebanho consiste em 60 bovinos e, em média, 1.800 porcos ao ano. Em 20X6 ele obteve um Lucro Líquido de R\$ 51.688. Todavia, usando a Demonstração do Fluxo de Caixa, podem ser reveladas informações sobre o negócio, não evidenciadas na Demonstração do Resultado do Exercício, que informou o lucro acima (R\$ 51.688).

Por exemplo, na seção *Caixa Operacional*, é possível determinar se o Caixa que entrou referente à receita foi suficiente para pagar a despesa operacional, os juros, os impostos e as retiradas da família para sobreviver. George tem um caixa líquido de \$ 47.688 após ter pago suas despesas em 20X6 (veja DFC na página 201).

Na seção *investimento* (veja DFC na página 201), observamos a utilização de \$ 15.000 do Caixa, principalmente em decorrência de novos investimentos. Na seção *Operações de Financiamento*, notamos um Caixa líquido cujo pagamento principal foi praticamente o dobro das novas entradas. Isso reflete fortemente na capacidade de pagamento da fazenda. George realmente reduziu as operações de empréstimos para \$ 33.000 (comparando a liquidação de \$ 46.000 contra os novos recursos de \$ 13.000). No total, o Caixa usado em \$ 36.000 indica um elevado pagamento de dívida para as instituições financeiras. O acréscimo líquido do Caixa foi de \$ 3.312, reconciliados com o Balanço Patrimonial:

Balanço Patrimonial	Início de 20X6	Fim de 20X6
Caixa	\$ 5.000	\$ 1.688

O desempenho da atividade refletido no Caixa em 20X6 indica claramente uma forte restituição de empréstimos e a capacidade de financiar as operações com as próprias receitas operacionais geradas no negócio. Todavia, como pode ser visto na DFC – Modelo Direto, na sequência, não fica bem claro se os estoques foram vendidos a preços mais baixos e se permitiu contas a pagar com a finalidade de gerar caixa. Se isso for verdade, poderia ser vista nos dados da Demonstra-

ção de Resultado a base de regime de competência e, assim, traria problemas no futuro para geração de caixa.

A proposta de Reconciliação vista no Modelo Indireto elimina rapidamente esse risco. O primeiro sinal positivo é o Lucro Líquido de \$ 51.688, ou seja, \$ 4.000 a mais que o caixa líquido das operações. Nos ajustamentos realizados abaixo do item *receita*, a safra, os animais em estoque e outros estoques aumentaram em \$ 11.000, significando um bom desempenho no futuro em termos de caixa. No item *despesas ajustadas*, a depreciação de \$ 42.000 pode ser comparada com os novos investimentos mostrados na seção Investimentos, no valor de \$ 30.000.

Assim, uma boa utilização do caixa aconteceu na reposição de bens de capital, embora numa taxa inferior à depreciação. Isso certamente trará implicações em anos futuros. Toda essa análise seria enriquecida na comparação com fluxos projetados e na comparação com a demonstração do ano anterior. Veja, a seguir, os dois fluxos referidos, modelos direto e indireto:

Demonstração de Fluxo de Caixa – Modelo Direto – Boi Gordo e Animais Ltda.	
Para o ano findo – 20X6	
Fluxo de Caixa decorrente das Atividades Operacionais	
Caixa recebido referente à produção agropecuária	325.000
Caixa pago para compra de ração	(19.312)
Caixa pago referente às despesas operacionais	(163.000)
Juros pagos no ano	(50.000)
Contribuições e impostos pagos	<u>(17.000)</u>
Lucro Financeiro Líquido	75.688
Retiradas para Manutenção da Família	<u>(28.000)</u>
Caixa Líquido Gerado pela Atividade Operacional	47.688
Fluxo de Caixa Gerado pelos Investimentos	
Caixa recebido de vendas de gado reprodutor (cria)	12.000
Caixa recebido de vendas de implementos agrícolas	7.000
Desembolso na compra de gado reprodutor	(2.000)
Desembolso na aquisição de implementos agrícolas	(28.000)
Desembolso para plano de aposentadoria	<u>(4.000)</u>
Caixa Líquido Decorrente de Investimentos	(15.000)
Fluxo de Caixa Gerado por Atividades Financeiras	
Amortização de Financiamento	(24.000)
Pagamento de Empréstimo	(46.000)
Novos Empréstimos	13.000
Novos Financiamentos	<u>21.000</u>
Caixa Líquido Resultante das Operações Financeiras	(36.000)
Decréscimo de caixa no período	(3.312)
Caixa no início do período de 20X6	5.000
Caixa no final do período de 20X6	1.688

Método Indireto	
Reconciliação do Lucro Líquido com o Caixa gerado na Atividade Operacional	
Lucro Líquido Obtido na Demonstração do Resultado do Exercício	51.688
Ajustes:	
Itens Referentes à Receita	
Acréscimo na safra e animais de engorda (e outros estoques)	11.000
Decréscimo nas contas a receber da fazenda	(1.000)
Ganhos/perdas de capital na venda de reprodutores e i. agrícolas	<u>9.000</u>
Total dos ajustes na receita para ser subtraído do L. Líquido	(19.000)
Itens Referentes a Despesa	
Despesas de ativos não usados e itens ainda não pagos	1.000
Depreciação	<u>42.000</u>
Total dos ajustes na despesa a ser adicionado ao L. Líquido	43.000
Retiradas da família para sua manutenção	<u>(28.000)</u>
Caixa Líquido Originado da Atividade Operacional	47.688

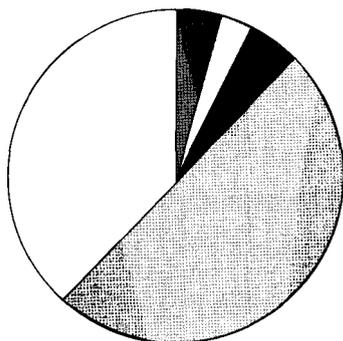
4.1 Um exemplo de análise da parte operacional da Demonstração dos Fluxos de Caixa

O **método** chamado **direto** tem como principal vantagem mostrar as entradas (receitas) e saídas (despesas) do caixa operacional. O conhecimento desses montantes facilita a projeção de fluxos futuros. A comparação da DFC com o fluxo econômico é recomendada. Na Cia. Exemplo, abaixo, no Quadro 1, os maiores recursos do recebimento do caixa para a operação da fazenda originaram-se da venda de gado e aves (49%) e safras e sementes (37%) conforme pode ser visto. Esses dois produtos resultam em 86% do total do caixa recebido de clientes durante o ano. O Quadro 2, na Cia. Exemplo, identifica os maiores desembolsos do caixa: despesas gerais e administrativas e retiradas da família, em 40% e 30%, respectivamente, do total do caixa pago durante o ano. Caixa usado para pagar sementes constitui também uma significativa porção (25%) do total pago. As comparações entre esses montantes propiciam informações valiosas para os usuários.

E a experiência ainda mostra que os emprestadores de recursos gostam mais do método direto porque os montantes pagos e recebidos são particularmente importantes na avaliação das necessidades de empréstimos externos e em sua capacidade de retornar o pagamento desses empréstimos.

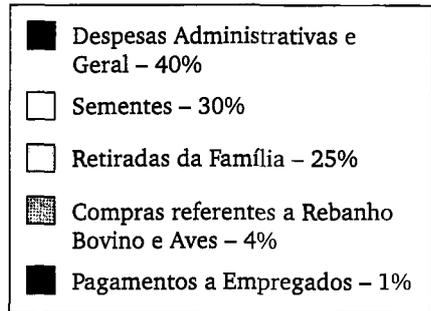
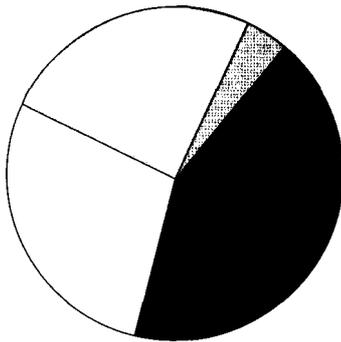
Demonstração dos Fluxos de Caixa		
Cia. Exemplo	Método Direto	
Fluxo de Caixa – Atividade Operacional		\$
Caixa Recebido de Clientes (Quadro 1)		223.206,00
Caixa Pago para Fornecedores e Empregados		- 82.834,00
Pagamento de Imposto de Renda		- 25.620,00
Pagamento de Juros		- 23.680,00
Juros Recebidos		2.100,00
<i>Caixa Líquido gerado da Atividade Operacional</i>		<u>93.172,00</u>
Quadro 1:		
Caixa Recebido de Clientes durante o Ano		
Gado Bovino e Aves	110.000,00	49,00%
Safras e Sementes	82.145,00	37,00%
Receita não Rural	13.033,00	6,00%
Investimentos Temporários	6.640,00	3,00%
Rebanho de Reprodução	6.290,00	3,00%
Recebimentos do Governo e Dividendos	5.098,00	2,00%
<i>Caixa Recebido de Clientes durante o Ano</i>	<u>223.206,00</u>	<u>100,00%</u>
Quadro 2:		
Caixa Pago para Fornecedores e Folha de Pagamento		
Despesa Administrativa e Geral	33.134,00	40,00%
Sementes	24.866,00	30,00%
Retiradas da Família	20.780,00	25,00%
Compra Referente a Rebanho Bovino e Aves	2.904,00	4,00%
Pagamentos a Empregados	1.150,00	1,00%
<i>Caixa Pago a Fornecedores e Folha de Pagamento</i>	<u>82.834,00</u>	<u>100,00%</u>

Análise do Fluxo de Caixa: Método Direto/Recebimentos (Quadro 1 da Cia. Exemplo).



	Gado Bovino e Aves – 49%
	Safras e Sementes – 37%
	Receita Não Rural – 6%
	Investimentos Temporários – 3%
	Rebanho de Reprodução – 3%
	Recebimentos do Governo e Dividendos – 2%

Análise de Caixa: Método Direto/Pagamentos (Quadro 2 da Cia. Exemplo).



Referências bibliográficas

AYER, W.; WILLETT, Gayle S. The tax reform act of 1986. Western regional extension. *Publication 106*, Universidade do Arizona, Dec. 1987.

BURCKEL, Dary; DUGHTREY, Zoel W.; WATTERS, Michael P. Analysing an agribusiness statement of cash flows. *Agribusiness*. New York: John Wiley, 1991, v. 7.

DUNN, Daniel J.; FREY, Thomas L. Discriminant analysis of loans for cash grain farm. *Agricultural Finance Review*, 36, 1976.

FREY, Thomas; OTMANS, Arnold. The statement of cash flows. *AGRI Finance*, Universidade de Illinois, p. 4-89.

PENSON JR., John B.; LINS, David A. *Agriculture finance: an introduction to micro and macro concepts*. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1980.

RECOMENDATION of the farm financial standards task force: financial guidelines for agricultural producers. Texas, Texas A & M University, College Station, 1991.

SEGER, Daniel J.; LINS, David A. Cash versus accrual measures of farm income. *North Central Journal of Agricultural Economics*, Universidade de Illinois, v. 8, nº 2, July 1986.

Testes

1. Fluxo Financeiro é:

- () a) Demonstração dos Fluxos de Caixa
- () b) Demonstração do Resultado do Exercício
- () c) Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos
- () d) As alternativas a e c

2. Fluxo Econômico é:

- a) Demonstração dos Fluxos de Caixa
- b) Demonstração do Resultado do Exercício
- c) Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos
- d) As alternativas a e c

3. O Fluxo de Caixa no Brasil substituiu:

- a) Demonstração dos Fluxos de Caixa
- b) Demonstração do Resultado do Exercício
- c) Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos
- d) As alternativas a e c

4. O Fluxo que foi criado em 1989 nos EUA foi:

- a) Demonstração dos Fluxos de Caixa
- b) Demonstração do Resultado do Exercício
- c) Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos
- d) As alternativas a e c

5. Lucro pelo Regime de Competência está ligado a:

- a) Demonstração dos Fluxos de Caixa
- b) Demonstração do Resultado do Exercício
- c) Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos
- d) As alternativas a e c

6. O Lucro poderá ser manipulado na:

- a) Demonstração dos Fluxos de Caixa
- b) Demonstração do Resultado do Exercício
- c) Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos
- d) As alternativas a e c

7. Os Emprestadores de dinheiro gostam mais da:

- a) Demonstração dos Fluxos de Caixa
- b) Demonstração do Resultado do Exercício
- c) Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos
- d) As alternativas a e c

8. O Investidor preferencialmente quer:
- () a) Demonstração dos Fluxos de Caixa
- () b) Demonstração do Resultado do Exercício
- () c) Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos
- () d) As alternativas a e c
9. Para se apurar lucro em uma empresa usa(m)-se:
- () a) Demonstração dos Fluxos de Caixa
- () b) Demonstração do Resultado do Exercício
- () c) Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos
- () d) As alternativas a e b
10. Modelos Diretos e Indiretos são peculiares de:
- () a) Demonstração dos Fluxos de Caixa
- () b) Demonstração do Resultado do Exercício
- () c) Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos
- () d) As alternativas a e c

Exercícios

1. Faça a análise da Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo Método Indireto.

O **método** chamado **indireto** começa com o Lucro Líquido à base do regime de competência e os ajustes das transações das receitas e despesas que não afetam o caixa, mas que refletirão no resultado econômico, fazendo assim uma reconciliação entre os dois fluxos no que tange às atividades operacionais, como pode ser visto:

Demonstração dos Fluxos de Caixa: Método Indireto – Cia. Exemplo	
Atividades Operacionais dos Fluxos de Caixa	
Lucro Líquido	\$ 64.747
Ajustamentos para reconciliar o Lucro Líquido para o...	
Caixa Líquido gerado na Atividade Operacional	
– Depreciação e Amortização	\$ 35.359
– Ganho na Venda de Caminhão e Máquinas	\$ (11.800)
– Perda na Venda do Rebanho Reprodutor	\$ 4.000
– Decréscimo nas Contas a Receber	\$ 2.400
– Decréscimo nas Contas a Pagar e Despesas Incorridas	\$ (1.534)
Caixa Líquido Gerado pelas Atividades Operacionais	\$ 93.172

Investimentos e Financiamentos da Demonstração dos Fluxos de Caixa	
Caixa Líquido Gerado pela Atividade Operacional	\$ 93.172
Caixa da atividade INVESTIMENTOS	
– Originado da Venda de Gado Reprodutor	\$ 9.500
– Originado da Venda de Máquinas	\$ 11.000
– Originado da Venda de Caminhão Rural	\$ 800
– Pagamento por Compra de Máquinas	\$ (47.500)
– Pagamento por Conta de Plano de Aposentadoria	\$ (1.950)
– Outros Pagamentos	\$ (1.060)
Caixa Líquido Gerado na Atividade Investimentos	\$ (19.210)
Caixa da atividade FINANCIAMENTOS	
Pagamento de Títulos de Curto Prazo	\$ (41.000)
Pagamento de Títulos de Longo Prazo	\$ (29.970)
Amortização de Financiamento	<u>\$ (13.000)</u>
Caixa Líquido usado em atividade de Financiamento	<u>\$ (83.970)</u>
Decréscimo Líquido no Caixa	\$ (10.008)
Caixa no Início do Período	\$ 33.000
Caixa no Final do Ano	\$ 22.992

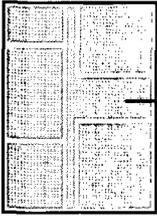
2. Uma outra abordagem – Projeção da DFC

Há os que tratam a DFC como uma ferramenta para administradores, investidores e credores para importantes tomadas de decisões. Administradores podem usar a DFC para ajudar a melhorar os ganhos e crescimento do negócio. Percebendo como os lucros de seus clientes estão aumentando, sua expansão e prosperidade, investidores e credores estão especialmente interessados em saber do potencial do retorno de seus créditos para aqueles clientes. Para tanto, dois fundamentais usos da DFC são possíveis: (a) *análise do desempenho* passado e (b) *análise de projeções para o futuro*. Há diversas outras abordagens disponíveis, porém o método apresentado neste estudo utiliza-se de índices de análise e modelos hipotéticos de análise da DFC.

Na análise do desempenho passado, a primeira meta é gerar informações adicionais para administradores, investidores e credores. Detalhes sumarizados proporcionam uma visão das atividades operacionais, investimentos e financiamentos para importantes decisões gerenciais. A análise do desempenho passado avalia as fontes do caixa, o uso do caixa e o crescimento e expansão do negócio.

No que se refere às previsões de fluxo de caixa operacional, diversas pesquisas contábeis têm sido realizadas. A maioria desses estudos utiliza-se de vários modelos matemáticos para as projeções anuais de fluxos futuros de caixa. Os autores, todavia, abordam as reconciliações com o lucro líquido apurado pelo regime de competência como um importante instrumento para projeções, baseando-se nos dados registrados no passado.

Faça uma projeção hipotética para a Boi Gordo e Animais Ltda. neste capítulo e depois analise os aspectos relevantes.



Apêndice

Plano de Contas Completo para uma Empresa Agropecuária

Apresentamos um Plano de Contas completo, para as empresas agropecuárias, aplicável a microcomputador.

O material apresentado a seguir divide-se em duas etapas distintas:

- Apresentação e Objetivos do Sistema Contábil.
- Plano de Contas.

1 Apresentação e objetivos do sistema

O presente trabalho tem como objetivo desenvolver um sistema contábil por processamento de dados, voltado especificamente para a área agropecuária.

Esse sistema contábil irá atender principalmente aos aspectos fiscais no que tange aos relatórios contábeis exigidos pela legislação do Imposto de Renda, Lei nº 6.404/76 e Lei nº 11.638/07 (Lei das Sociedades Anônimas), como também a outras legislações concernentes à área.

1.1 Relatórios

Os relatórios são apresentados em dois períodos:

1) Anual

- Balanço patrimonial
- Demonstrativo de resultado do exercício
- Demonstrativo de lucros e prejuízos acumulados

2) Mensal

- Diário geral
- Razão analítica das contas movimentadas
- Balancetes e uma demonstração parcial do resultado do período

1.2 Estoques

O sistema proposto não controlará os estoques. Portanto, os estoques serão controlados por processo extracontábil, de maneira permanente (inventário permanente), sendo seu resultado lançado na contabilidade. (Os resultados da contabilidade serão atualizados a cada movimentação do estoque.)

1.3 Abrangência do plano de contas

Este plano de contas abrange as seguintes áreas de atividade:

Agricultura

- temporária
- permanente

Pecuária

- bovina
 - de corte
 - de leite
- de outros animais

Outras atividades secundárias

- olaria
- cerâmica
- serraria etc.

1.4 Não abrangência do plano de contas

A – Atividade operacional

Este trabalho não abrange as seguintes áreas:

- reflorestamento
- agroindústria, parte da zootécnica

No que tange a reflorestamento, admitiremos a hipótese, em nosso sistema contábil, dessa atividade de forma secundária como: arborização de áreas residenciais e funcionais, reservas florestais formadas etc. Não trataremos, entretanto, do reflorestamento como atividade-fim na área de Incentivos Fiscais já que requer uma contabilidade peculiar, não se adequando ao nosso Plano de Contas.

Em termos de zootécnica, o nosso sistema contábil foi preparado para a pecuária (bovinocultura, suinocultura etc.), sendo possível colocá-la em operação em alguma atividade, na condição de secundária, como é o caso da avicultura. Entretanto, não se ajusta à atividade de pequenos animais, como a apicultura, sericicultura, piscicultura etc., bem como a algumas atividades especiais, como a criação de cavalos e outros.

B – Controles e cálculos

Também não serão evidenciados controles e relatórios individuais de:

- clientes e fornecedores
- fichas de estoques (tratamento)
- controle e cálculo do Ativo Não Circulante (tratamento)
- controle de financiamentos bancários
- livro de Apuração do Lucro Real (cálculo de Imposto de Renda)

1.5 Flexibilidade do plano de contas

O sistema contábil está calcado em um plano de contas desenvolvido especificamente para a área da agropecuária.

O plano de contas está previsto para abranger as principais movimentações de empresas de pequeno e médio porte, sendo bastante flexível em termos de inclusão de novas contas, exclusão de contas já existentes, ou até mesmo alteração dos títulos das contas cadastradas.

Portanto, o referido trabalho não esgota as contas possíveis de uma atividade agropecuária.

A – Contas comuns

A conta Caixa (111.1000) prevê um nível operacional apenas numa conta “Caixa Fazenda Y” com o código 111.1100. Logicamente, a contabilidade, de acordo com sua necessidade, inserirá, na mesma sequência numérica, outras contas, como, por exemplo:

111.1000 Caixa	}	consta no
111.1100 Caixa Fazenda Y		
111.1200 Caixa Fazenda M	}	acréscimos em virtude
111.1300 Caixa Esc. Central		
111.1400 Fundo Fixo		

Como se pode observar, as inclusões de novas subcontas no Caixa podem ir, no máximo, até 1900, pois a conta 111.2000 trata-se de Bancos conta Movimento. Havendo, todavia, necessidade de incluir mais subcontas, a codificação poderia ser com intervalo de 50, ou seja, 1150, 1200, 1250, 1300..., duplicando assim a potencialidade. Dessa forma, quanto maior for a necessidade de novas inserções, menor deverá ser o intervalo numérico, tornando-se, assim, bastante flexível.

O mesmo raciocínio da conta Caixa é válido para Bancos conta Movimento, Duplicatas a Receber, Adiantamentos, Participações em outras Empresas etc.

B – Contas específicas na agropecuária

A conta Estoques (114) dá destaque para animais, produtos agrícolas, insumos e outros materiais.

No que tange a animais, damos destaque para rebanho bovino em formação (114.1100), dividindo-o em categorias por idade anual.

Todavia, desejando o usuário distribuí-lo em faixas etárias menores, o plano de contas é plenamente flexível. Por exemplo, se o usuário desejar distribuir o rebanho semestralmente:

114.1100	Rebanho Bovino em Formação
114.1105	Bezerros de 0 a 6 meses
114.1110	Bezerros de 0 a 12 meses
114.1115	Bezerros de 7 a 12 meses

e assim sucessivamente

Observe que há uma flexibilidade de cem dígitos apenas para esse grupo, podendo-se chegar ao absurdo de se dividir em cem categorias.

Na conta Outros Rebanhos e Animais (114.1400), destacamos equinos, caprinos, ovinos e aves, dando um intervalo de dez dígitos (1410, 1420, 1430 e 1440), podendo-se acrescentar outros animais nos códigos subsequentes: 1450, 1460...

No que tange à parte agrícola (114.2000), diferenciamos a Cultura Temporária em Formação da Cultura Permanente (Colheita em Andamento) e os respectivos produtos colhidos – “Produtos Agrícolas”.

Em cada grupo exemplificamos alguns tipos de produtos agrícolas, como arroz, milho, soja, trigo e cebola para a Cultura Temporária, café, cana-de-açúcar, laranja e maçã para a Cultura Permanente.

Poderia o usuário não ter sequer um tipo dessas culturas e mesmo assim usar com eficiência esse plano de contas. Bastaria, para tanto, dar continuidade à codificação de dez em dez, como sugerido.

Assim, na Cultura Temporária, temos o código 114.2150 para cebola; poderia o usuário, tendo a cultura do feijão, por exemplo, codificá-la em 114.2160, e assim sucessivamente.

Vamos admitir que as culturas temporárias sejam superiores ao total de 10. Nesse caso, os intervalos no plano de contas poderiam ser diminuídos para de cinco em cinco, ou até mesmo de um em um. A rigor, o plano de contas suporta 100 tipos de culturas temporárias diferentes e mais 100 tipos de culturas permanentes diferentes. O mesmo raciocínio é válido para as culturas permanentes, constantes no Ativo Imobilizado. Veja que as culturas citadas são meramente exemplos, uma vez que a codificação é essencialmente elástica.

1.6 Fins gerenciais e indicadores financeiros

Embora o presente trabalho esteja voltado para fins fiscais, paralelamente serão fornecidas algumas informações gerenciais, bem como indicadores financeiros que ajudarão sensivelmente a tomada de decisões.

1.7 Avaliação dos estoques

Na atividade agropecuária, é facultativa a avaliação dos estoques a valores de custos ou a valores de mercado (preço de venda). Quando da avaliação a preço de mercado, reconhece-se a valorização do estoque como receita econômica do período.

Esse método, embora contabilmente seja o mais adequado, é normalmente rejeitado pelos agropecuaristas, já que provoca, ainda que em montantes de pequenas proporções, a antecipação do pagamento do Imposto de Renda (Antecipação de Lucro).

Dessa forma, visando ao máximo de economia fiscal às empresas agropecuárias, optaremos, para fins deste trabalho, pelo método de custo histórico como base de valor para avaliação dos estoques.

1.8 Apuração de custos

Basicamente há dois grupos de contas em termos de custos:

- 41 Custos dos produtos vendidos
- 42 Custos de produção

Fluxo contábil “custos de produção”

Todos os custos serão contabilizados na conta Custos de Produção – Resultado do Exercício, código “42”, diferenciando-se por natureza (insumos, mão de obra direta e custos indiretos de produção) e por atividade (pecuária, agricultura e outros).

De forma extracontábil, faz-se um controle de custos por cultura, rebanho e outros. Com base nesses dados (mapa extracontábil), transfere-se mensalmente ou a qualquer momento o saldo das contas de Custos de Produção para a conta Estoques, identificando-se (nos estoques) a cultura, a idade do rebanho etc.

Estando a safra colhida, no caso da agricultura, transfere-se o valor para a conta Produtos Agrícolas Temporários (114.2100) ou Permanentes (114.2400).

Por ocasião da venda, dá-se baixa nos estoques do produto ou animal estocado, transferindo-se para as contas Custos dos Produtos Vendidos (411) ou Custos dos Produtos Agrícolas Vendidos (412).

Dessa maneira, ao final de cada mês ou em períodos menores, ter-se-á o Custo de Produção com valor igual a zero, e o Estoque refletindo o seu valor real e o montante dos Custos do Produto ou Rebanho Vendido no Resultado do Exercício.

Tratando-se de gado de corte, o custo será transferido via estoque. Se gado de leite, o Custo de Produção será transferido diretamente para o Custo do Produto Vendido, já que o leite não permanece em estoque.

Dessa forma, havendo uma atividade mista (leite e corte), será feito um controle extracontábil para as transferências dos valores do custo de produção.

Se a atividade prevaiente for abate e houver receita de leite, poderá ser reduzida do Custo de Produção do Gado de Corte (Recuperação de Custo).

1.9 Fazenda × Escritório

Suponha-se que a atividade agropecuária tenha um escritório independente da fazenda. Dessa forma, todos os gastos administrativos na fazenda são contabilizados como custo de produção para posterior rateio.

Se, todavia, o escritório for dentro da própria fazenda, a contabilidade deverá estar atenta a certos itens classificados nos subgrupos de Custos Indiretos (Gastos Gerais), que deverão ser apropriados como despesas do período, como: salários e ordenados, despesas com veículos, despesas de comunicação, seguros diversos, despesas financeiras, despesas de viagens, outras despesas administrativas etc.

OBS.: Este sistema contábil desenvolvido pelos professores JOSÉ CARLOS MARION e RICARDO RINALDI BAUMGARTNER em conjunto com a JL ASSOCIADOS ASSESSORIA AGROPECUÁRIA E REPRESENTAÇÕES LTDA.

São Paulo, novembro de 1984.

2 Plano de contas

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
1	1	ATIVO
2	11	CIRCULANTE
3	111	DISPONÍVEL
4	111.1000	CAIXA
5	111.1100	Caixa Fazenda "Y"
4	111.2000	BANCOS CONTA MOVIMENTO
5	111.2001	Banco do Brasil S.A.
4	111.3000	BANCOS CÉDULA RURAL
5	111.3001	Banco do Brasil S.A.
4	111.4000	NUMERÁRIO EM TRÂNSITO
5	111.4001	Banco do Brasil S.A.
4	111.5000	APLICAÇÕES FINANCEIRAS
5	111.5100	Overnight
3	112	CRÉDITOS
4	112.1000	TÍTULOS/DUPL. A REC.
5	112.1001	Cliente "X"
4	112.2000	CHEQUES EM COBRANÇA
5	112.2001	Banco "X"
4	112.3000	(-) DUPL. DESCONTADAS
5	112.3001	Banco "X"
4	112.4000	(-) PROVISÃO CRÉD. LIQ. DUV.
5	112.4001	(-) Prov. Créd. Liq. Duv.

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
4	112.5000	APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS
5	112.5001	CDB
5	112.5002	RDB
3	113	OUTROS CRÉDITOS
4	113.1000	CAPITAL A LIBERAR
5	113.1001	Banco do Brasil S.A.
4	113.2000	ADIANTAMENTOS
5	113.2001	Adiantamentos a Fornecedores
5	113.2002	Adiantamentos a Funcionários
4	113.3000	EMPRESAS COLIGADAS
5	113.3001	Empresa "X"
4	113.4000	CRÉDITOS DE IMPOSTOS
5	113.4001	Crédito de ICMS
5	113.4002	IRF Aplicação Financeira
3	114	ESTOQUES
4	114.1100	REBANHO BOVINO EM FORMAÇÃO
5	114.1110	Bezerros de 0 a 8 meses
5	114.1120	Bezerras de 0 a 8 meses
5	114.1130	Novilhos de 9 a 18 meses
5	114.1140	Novilhas de 9 a 18 meses
5	114.1150	Novilhos de 19 a 36 meses
5	114.1160	Novilhas de 19 a 36 meses
4	114.1200	REBANHO BOVINO PARA CORTE
5	114.1210	Gado de Pisoteio
5	114.1220	Gado de Engorda – novilhos acima de 3 anos
5	114.1230	Gado de Engorda – novilhas acima de 3 anos
5	114.1240	Touros Descartados
5	114.1250	Matrizes Descartadas
4	114.1300	REBANHO BOVINO EM TRÂNSITO
5	114.1310	Reses em Trânsito
5	114.1320	Reses a Classificar

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	114.1330	Reses em Pastagens de Terceiros
5	114.1340	Reses em Confinamento
4	114.1400	OUTROS REBANHOS E ANIMAIS
5	114.1410	Equinos
5	114.1420	Caprinos
5	114.1430	Ovinos
5	114.1440	Aves
4	114.2100	CULTURA TEMPORÁRIA EM FORMAÇÃO
5	114.2110	Arroz
5	114.2120	Milho
5	114.2130	Soja
5	114.2140	Trigo
5	114.2150	Cebola
4	114.2200	PRODUTOS AGRÍC. (CULT. TEMP.) COLHEITA
5	114.2210	Arroz
5	114.2220	Milho
5	114.2230	Soja
5	114.2240	Trigo
5	114.2250	Cebola
4	114.2300	CULTURAS PERM. (COLH. EM ANDAMENTO)
5	114.2310	Café
5	114.2320	Cana-de-açúcar
5	114.2330	Laranja
5	114.2340	Maçã
4	114.2400	PRODUTOS AGRÍC. (CULT. PERM.) COLHEITA
5	114.2410	Café
5	114.2420	Cana-de-açúcar
5	114.2430	Laranja
5	114.2440	Maçã
4	114.3100	INSUMOS P/ PECUÁRIA E OUTROS ANIMAIS
5	114.3110	Sal

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	114.3120	Sêmen
5	114.3130	Suplementos minerais
5	114.3140	Medicamentos veterinários
5	114.3150	Rações para animais
5	114.3160	Outros
4	114.4100	INSUMOS PARA AGRICULTURA
5	114.4110	Sementes
5	114.4120	Inseticidas
5	114.4130	Adubos e Fertilizantes
5	114.4140	Herbicidas
5	114.4150	Formicidas
5	114.4160	Fungicidas
5	114.4170	Outros
4	114.5100	MATERIAIS DE CONSUMO DIVERSOS
5	114.5110	Material para Inseminação
5	114.5120	Material de Construção
5	114.5130	Combustíveis e Lubrificantes
5	114.5140	Peças e Acessórios para Veículos
5	114.5150	Material Elétrico e Hidráulico
5	114.5160	Material de Limpeza
4	114.6100	ESTOQUES DE PRODUÇÃO PRÓPRIA
5	114.6110	Madeira em Tora
5	114.6120	Madeira Serrada
5	114.6130	Produtos de Cerâmica
3	115	DESPESAS DE EXERCÍCIOS SEGUINTE
4	115.1100	VALORES DIFERIDOS
5	115.1110	Prêmios de Seguro a vencer
5	115.1120	Juros Passivos a amortizar
5	115.1130	Encargos Financeiros a apropriar
2	12	NÃO CIRCULANTE
3	121	Realizável a Longo Prazo
		Créditos
4	121.1000	TÍTULOS A RECEBER
5	121.1010	Cliente "X"

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
4	121.2000	(-) DUPL. DESCONTADAS
5	121.2010	Banco "X"
4	121.3000	(-) PROVISÃO P/ CRÉD. LIQ. DUVIDOSA
5	121.3010	(-) Prov. p/ créd. liq. duvidosa
		INVESTIMENTOS TEMPORÁRIOS
4	121.4000	TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS
5	121.4010	Cauções
		EMPRÉSTIMOS A TERCEIROS
4	121.5000	EMPRESAS COLIGADAS
5	121.5010	Empresa "X"
		OUTROS CRÉDITOS E VALORES
4	121.6000	CRÉDITOS DE IMPOSTOS
5	121.6010	Imposto "X"
3	122	INVESTIMENTO
4	122.1000	PARTICIPAÇÕES EM OUTRAS EMPRESAS (avaliado pelo método equiv. patrimonial)
5	122.1010	Empresa "X"
4	122.1100	ÁGIOS
5	122.1110	Empresa "X"
4	122.1200	(-) AMORTIZAÇÕES
5	122.1210	Empresa "X"
4	122.1300	(-) DESÁGIOS
5	122.1310	Empresa "X"
4	122.1400	(-) BAIXAS
5	122.1410	Empresa "X"
4	122.2000	PARTICIPAÇÕES EM OUTRAS EMPRESAS (avaliado ao custo)
5	122.2010	Empresa "X"
4	122.3000	(-) PROVISÃO PARA PERDAS
5	122.3010	Empresa "X"

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
4	122.4000	PARTICIPAÇÃO EM FUNDOS DE INVEST.
5	122.4010	FINAM
5	122.4020	FINOR
5	122.4030	FISET/TURISMO
5	122.4040	FISET/PESCA
5	122.4050	FISET/REFLORESTAMENTO
5	122.4060	EMBRAER
4	122.5000	OUTROS INVESTIMENTOS PERMANENTES
5	122.5010	Terrenos e Imóveis p/ Fut. Utiliz.
5	122.5020	Imóveis de Renda
5	122.5030	Aplicações em Ouro
5	122.5040	(-) Prov. para Perdas Permanentes
3	123	IMOBILIZADO
4	123.1000	TERRAS
5	123.1001	Área de Exploração
5	123.1002	Área de Reserva Florestal (Natural)
5	123.1003	Topografia de Divisas
4	123.1100	PASTAGENS ARTIFICIAIS FORMADAS
4	123.1200	PASTAGENS NATURAIS MELHORADAS
4	123.1300	OBRAS DE INFRAESTRUTURA
5	123.1301	Estradas Externas
5	123.1302	Estradas Internas
5	123.1303	Campo de Pouso
5	123.1304	Pontes
5	123.1305	Corredores
5	123.1306	Barragens, Açudes e Canais
5	123.1307	Picadas e Demarcações de Divisas
5	123.1308	Poços Artesianos
5	123.1309	Muros e Cercas de Ripa
4	123.1400	REDE DE COMUNICAÇÃO
5	123.1401	Rádios Transceptores e Acessórios

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	123.1402	Antenas
5	123.1403	Birutas e Balizamentos
4	123.1500	REDE DE ESGOTOS
5	123.1501	Fossas Assépticas
5	123.1502	Manilhas e Tubos
5	123.1503	Estação de Tratamento
4	123.1600	REDE HIDRÁULICA
5	123.1601	Caixas-d'água
5	123.1602	Bombas
5	123.1603	Rodas e Moinhos
5	123.1604	Aríetes
5	123.1605	Encanamentos
5	123.1606	Compressores
4	123.1700	REDE ELÉTRICA
5	123.1701	Cabos e Fios
5	123.1702	Para-raios
5	123.1703	Locomóvel
5	123.1704	Postes
5	123.1705	Instalações elétricas
4	123.1800	INSTALAÇÕES
5	123.1801	Mata-burros
5	123.1802	Mangueirões
5	123.1803	Galpões p/ Animais (estábulos)
5	123.1804	Maternidades de Porcos
5	123.1805	Cercas de Arame Farpado
5	123.1806	Cercas de Arame Liso
5	123.1807	Currais
5	123.1808	Curraletes
5	123.1809	Cochos Cobertos
5	123.1810	Porteiras
5	123.1811	Portões
5	123.1812	Bebedouros

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	123.1813	Balanças para Gado
5	123.1814	Salas e Troncos de Inseminação
5	123.1815	Aviários e Instalações de Granjas
4	123.1900	CONSTRUÇÕES CIVIS RESIDENCIAIS
5	123.1901	Conjuntos Habitac. de Madeira
5	123.1902	Conjuntos Habitac. de Alvenaria
5	123.1903	Alojamentos para Empregados
5	123.1904	Residências de Administradores
5	123.1905	Residências de Gerentes
5	123.1906	Residências de Hóspedes
4	123.2000	CONSTRUÇÕES CIVIS SOCIAIS
5	123.2001	Farmácia
5	123.2002	Enfermaria
5	123.2003	Escola
5	123.2004	Clube Social
5	123.2005	Igreja
4	123.2100	VEÍCULOS
5	123.2101	Caminhões
5	123.2102	Caminhonetes
5	123.2103	Jipe
5	123.2104	Embarcações Fluviais
5	123.2105	Aeronaves
5	123.2106	Carros, Carroças e Carretas
5	123.2107	Bicicletas
5	123.2108	Motocicletas
4	123.2200	MÁQUINAS E MOTORES
5	123.2201	Tratores de Esteiras
5	123.2202	Tratores de Rodas
5	123.2203	Máquinas e Motores de Serraria
5	123.2204	Máquinas e Motores de Olaria
5	123.2205	Máquinas e Motores de Oficina
5	123.2206	Motores e Grup. Geradores e Transformadores

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	123.2207	Máquinas de Beneficiamento
5	123.2208	Motoniveladoras
5	123.2209	Bate-estacas
4	123.2300	APARELHOS, EQUIPAMENTOS E FERRAMENTAS
5	123.2301	Arados, grades, plainas e perf.
5	123.2302	Arreios e pertences
5	123.2303	Apar., Equip. e Ferram. de Serrar
5	123.2304	Apar., Equip. e Ferram. de Olaria
5	123.2305	Apar., Equip. e Ferram. de Oficina
5	123.2306	Carrinhos Manuais
5	123.2307	Implementos Agrícolas Diversos
5	123.2308	Apar. e Equip. de Inseminação
5	123.2309	Reservatório
5	123.2310	Equip. contra Incêndio
5	123.2311	Apar. e Equip. de Laboratório
4	123.2400	MÓVEIS E UTENSÍLIOS
5	123.2401	Máq. de Calc. e Escrever – Fazenda
5	123.2402	Móveis de Escritório – Fazenda
5	123.2403	Mobiliário da Sede e Alojamentos
5	123.2404	Mobil. da Resid. do Adm. e Gerentes
5	123.2405	Armas
5	123.2406	Máq. de Calc. e Escrever – Escr. Central
5	123.2407	Móveis de Escritório – Escr. Central
4	123.2500	REBANHOS PERMANENTES “GADO PURO”
5	123.2501	Reprodutores
5	123.2502	Matrizes
4	123.2600	REBANHOS PERMANENTES “GADO MESTIÇO”
5	123.2601	Reprodutores
5	123.2602	Matrizes
4	123.2700	ANIMAIS DE TRABALHO
5	123.2701	Cavalos e Éguas

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	123.2702	Burros e Mulas
5	123.2703	Jumentos e Jumentas
5	123.2704	Animais de Reprodução
5	123.2705	Bois
4	123.2800	ANIMAIS E AVES DE CRIA
5	123.2801	Ovinos
5	123.2802	Caprinos
5	123.2803	Equinos
5	123.2804	Suínos
4	123.2900	CULTURAS PERMANENTES FORMADAS
5	123.2901	Arborização de Áreas Residenciais
5	123.2902	Reservas Florestais Formadas
5	123.2903	Café
5	123.2904	Dendê
5	123.2905	Guaraná
5	123.2906	Cana-de-açúcar
5	123.2907	Uva
5	123.2908	Laranja
5	123.2909	Cacau
4	123.3000	MINAS E JAZIDAS
5	123.3001	Minério "X" (Valor de Reserva)
5	123.3002	Projeto de Pesquisa
5	123.3003	Taxa de Licença no DNRM
5	123.3004	Levantamento Topográfico
5	123.3005	Demarcação de Áreas
4	123.3100	MARCAS, DIREITOS E PATENTES
5	123.3101	Marca de Gado
4	123.3200	DEPRECIAÇÃO ACUMULADA
5	123.3201	Deprec. de Obras de Infraestrutura
5	123.3202	Deprec. de Rede de Comunicação
5	123.3203	Deprec. de Rede de Esgotos

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	123.3204	Deprec. de Rede Hidráulica
5	123.3205	Deprec. de Rede Elétrica
5	123.3206	Deprec. de Instalações Pecuárias
5	123.3207	Deprec. de Constr. Cíveis Residenciais
5	123.3208	Deprec. de Constr. Cíveis Funcionais
5	123.3209	Deprec. de Constr. Cíveis Sociais
5	123.3210	Deprec. de Veículos
5	123.3211	Deprec. de Máquinas e Motores
5	123.3212	Deprec. de Móveis e Utensílios
5	123.3213	Deprec. de Aparelhos, Equip. e Ferramentas
5	123.3214	Deprec. de Rebanhos (gado de raça)
5	123.3215	Deprec. de Rebanhos (gado mestiço)
5	123.3216	Deprec. de Animais de Trabalho
4	123.3300	AMORTIZAÇÃO ACUMULADA
5	123.3301	Amortiz. de Marcas, Direitos e Patentes
5	123.3302	Amortiz. de Gastos p/ Req. Prop. Minas e Jazidas
4	123.3400	EXAUSTÃO ACUMULADA
5	123.3401	Exaustão de Minas e Jazidas
5	123.3402	Exaustão de Culturas Permanentes
5	123.3403	Exaustão de Reservas Florestais
5	123.3404	Exaustão de Pastagens Artificiais/Naturais
4		IMOBILIZAÇÃO EM CURSO
	123.3500	CONSTR. CIVIS FUNCIONAIS EM ANDAMENTO (Detalhes individualizados por tipo de construção, em ordem numérica a partir de 01)
4	123.3600	CONSTR. CIVIS RESIDENCIAIS EM ANDAMENTO (Detalhes individualizados por tipo de construção, em ordem numérica a partir de 01)
4	123.3700	CONSTR. CIVIS SOCIAIS EM ANDAMENTO (Detalhes individualizados por tipo de construção, em ordem numérica a partir de 01)

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
4	123.3800	OBRAS EM ANDAMENTO (Detalhes individualizados por tipo de construção, em ordem numérica a partir de 01)
4	123.3900	PASTAGENS ARTIFICIAIS EM FORMAÇÃO
5	123.3901	Aberturas de Picadas
5	123.3902	Levantamento Topográfico
5	123.3903	Estivas e Caminhos de Acesso
5	123.3904	Desbravamento Mecanizado
5	123.3905	Desbravamento Manual
5	123.3906	Transporte Interno
5	123.3907	Semeio Aéreo
5	123.3908	Semeio Mecanizado
5	123.3909	Semeio Manual
5	123.3910	Sementes
5	123.3911	Plantio e Mudas
5	123.3912	Combate à Formiga e Outros
5	123.3913	Erradicação de Plantas Tóxicas
5	123.3914	Demarcação de Pastos
5	123.3915	Replântio
5	123.3916	Roçada Química de Formação
5	123.3917	Roçada Manual de Formação
5	123.3918	Semeio e Sementes de Capineiras
5	123.3919	Semeio e Sementes de Legumes e Forragem
4	123.4000	PASTAGENS ARTIFICIAIS EM REFORMA
5	123.4001	Residuais da Formação
5	123.4002	Roçada Manual de Reforma
5	123.4003	Roçada Mecânica de Reforma
5	123.4004	Curva de Nível
5	123.4005	Correção de Solo e Corretivos
5	123.4006	Adubação e Adubos
5	123.4007	Replântio Aéreo
5	123.4008	Replântio Mecanizado
5	123.4009	Replântio Manual

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	123.4010	Sementes
5	123.4011	Replântio e Mudás
5	123.4012	Ressemeio e Sementes de Legumes e Forragem
5	123.4013	Redemarcação de Pastos
4	123.4100	PASTAGENS NATURAIS EM MELHORAMENTO
5	123.4101	Serviços Topográficos
5	123.4102	Desbravamento Químico
5	123.4103	Desbravamento Mecanizado
5	123.4104	Desbravamento Manual
5	123.4105	Transportes Internos
5	123.4106	Fiscalização Interna
5	123.4107	Licenciamento no IBDF
5	123.4108	Semeio Aéreo
5	123.4109	Semeio Mecanizado
5	123.4110	Semeio Manual
5	123.4111	Sementes
5	123.4112	Plantio e Mudás
5	123.4113	Análise e Proteção de Sementes
5	123.4114	Combate à Formiga e Outros
5	123.4115	Erradicação de Plantas Tóxicas
5	123.4116	Redemarcação de Pastos
4	123.4200	FLORESTAMENTO E REFLOREST. EM FORMAÇÃO
5	123.4201	Canteiros
5	123.4202	Sementes e Mudás
5	123.4203	Plantio
5	123.4204	Transporte de Mudás e Pessoal
5	123.4205	Embalagens para Mudás
5	123.4206	Projetos Florestais
5	123.4207	Licença do IBDF
5	123.4208	Fiscalização de Projetos
5	123.4209	Salário, Prêmio s/ Prod. e Gratificação

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
4	123.4300	ARBORIZAÇÃO EM ÁREAS RESID. EM FORMAÇÃO
5	123.4301	Canteiros
5	123.4302	Sementes e Mudanças
5	123.4303	Plantio
5	123.4304	Transporte de Mudanças e Pessoal
5	123.4305	Embalagens para Mudanças
5	123.4306	Projetos Florestais
5	123.4307	Licença do IBDF
5	123.4308	Fiscalização de Projetos
5	123.4309	Salário, Prêmio s/ Prod. e Gratificação
5	123.4310	Encargos Sociais
4	123.4400	CULTURA DO CAFÉ EM FORMAÇÃO
5	123.4401	Abertura de Picadas
5	123.4402	Levantamento Topográfico
5	123.4403	Estivas e Caminhos de Acesso
5	123.4404	Desdobramento
5	123.4405	Canteiros
5	123.4406	Sementes e Mudanças
5	123.4407	Plantio
5	123.4408	Adubos
5	123.4409	Materiais Diversos
5	123.4410	Capinas
5	123.4411	Seguros
5	123.4412	Combate à Formiga
5	123.4413	Tratamento Fitossanitário
5	123.4414	Replantio
5	123.4415	Irrigação
5	123.4416	Energia Elétrica
5	123.4417	Mão de obra
5	123.4418	Encargos Sociais
5	123.4419	Depreciação de Tratores

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	123.4420	Depreciação de Máquinas e Motores
5	123.4421	Desbrotas
4	123.4500	CULTURA DE DENDÊ EM FORMAÇÃO
5	123.4501	Abertura de Picadas
5	123.4502	Levantamento Topográfico
5	123.4503	Estivas e Caminhos de Acesso
5	123.4504	Desdobramento
5	123.4505	Canteiros
5	123.4506	Sementes e Mudas
5	123.4507	Plantio
5	123.4508	Adubos
5	123.4509	Materiais Diversos
5	123.4510	Capinas
5	123.4511	Seguros
5	123.4512	Combate à Formiga
5	123.4513	Tratamento Fitossanitário
5	123.4514	Replanteio
5	123.4515	Irrigação
5	123.4516	Energia Elétrica
5	123.4517	Mão de obra
5	123.4518	Encargos Sociais
5	123.4519	Depreciação de Tratores
5	123.4520	Depreciação de Máquinas e Motores
5	123.4521	Desbrotas
4	123.4600	CULTURA DO GUARANÁ EM FORMAÇÃO
5	123.4601	Abertura de Picadas
5	123.4602	Levantamento Topográfico
5	123.4603	Estivas e Caminhos de Acesso
5	123.4604	Desdobramento
5	123.4605	Canteiros
5	123.4606	Sementes e Mudas
5	123.4607	Plantio

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	123.4608	Aubos
5	123.4609	Materiais Diversos
5	123.4610	Capinas
5	123.4611	Seguros
5	123.4612	Combate à Formiga
5	123.4613	Tratamento Fitossanitário
5	123.4614	Replatio
5	123.4615	Irrigação
5	123.4616	Energia Elétrica
5	123.4617	Mão de obra
5	123.4618	Encargos Sociais
5	123.4619	Depreciação de Tratores
5	123.4620	Depreciação de Máquinas e Motores
5	123.4621	Desbrotas
4	123.4700	CULTURA DE CANA-DE-AÇÚCAR EM FORMAÇÃO
5	123.4701	Abertura de Picadas
5	123.4702	Levantamento Topográfico
5	123.4703	Estivas e Caminhos de Acesso
5	123.4704	Desdobramento
5	123.4705	Canteiros
5	123.4706	Sementes e Mudas
5	123.4707	Plantio
5	123.4708	Aubos
5	123.4709	Materiais Diversos
5	123.4710	Capinas
5	123.4711	Seguros
5	123.4712	Combate à Formiga
5	123.4713	Tratamento Fitossanitário
5	123.4714	Replatio
5	123.4715	Irrigação
5	123.4716	Energia Elétrica
5	123.4717	Mão de obra
5	123.4718	Encargos Sociais

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	123.4719	Depreciação de Tratores
5	123.4720	Depreciação de Máquinas e Motores
5	123.4721	Desbrotas
4	123.4800	CULTURA DA UVA EM FORMAÇÃO
5	123.4801	Abertura de Picadas
5	123.4802	Levantamento Topográfico
5	123.4803	Estivas e Caminhos de Acesso
5	123.4804	Desdobramento
5	123.4805	Canteiros
5	123.4806	Sementes e Mudas
5	123.4807	Plantio
5	123.4808	Adubos
5	123.4809	Materiais Diversos
5	123.4810	Capinas
5	123.4811	Seguros
5	123.4812	Combate à Formiga
5	123.4813	Tratamento Fitossanitário
5	123.4814	Replantio
5	123.4815	Irrigação
5	123.4816	Energia Elétrica
5	123.4817	Mão de obra
5	123.4818	Encargos Sociais
5	123.4819	Depreciação de Tratores
5	123.4820	Depreciação de Máquinas e Motores
5	123.4821	Desbrotas
4	123.4900	CULTURA DA LARANJA EM FORMAÇÃO
5	123.4901	Abertura de Picadas
5	123.4902	Levantamento Topográfico
5	123.4903	Estivas e Caminhos de Acesso
5	123.4904	Desdobramento
5	123.4905	Canteiros
5	123.4906	Sementes e Mudas

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	123.4907	Plantio
5	123.4908	Adubos
5	123.4909	Materiais Diversos
5	123.4910	Capinas
5	123.4911	Seguros
5	123.4912	Combate à Formiga
5	123.4913	Tratamento Fitossanitário
5	123.4914	Replantio
5	123.4915	Irrigação
5	123.4916	Energia Elétrica
5	123.4917	Mão de obra
5	123.4918	Encargos Sociais
5	123.4919	Depreciação de Tratores
5	123.4920	Depreciação de Máquinas e Motores
5	123.4921	Desbrotas
4	123.5000	CULTURA DO CACAU EM FORMAÇÃO
5	123.5001	Abertura de Picadas
5	123.5002	Levantamento Topográfico
5	123.5003	Estivas e Caminhos de Acesso
5	123.5004	Desdobramento
5	123.5005	Canteiros
5	123.5006	Sementes e Mudas
5	123.5007	Plantio
5	123.5008	Adubos
5	123.5009	Materiais Diversos
5	123.5010	Capinas
5	123.5011	Seguros
5	123.5012	Combate à Formiga
5	123.5013	Tratamento Fitossanitário
5	123.5014	Replantio
5	123.5015	Irrigação
5	123.5016	Energia Elétrica
5	123.5017	Mão de obra

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	123.5018	Encargos Sociais
5	123.5019	Depreciação de Tratores
5	123.5020	Depreciação de Máquinas e Motores
5	123.5021	Desbrotas
4	123.5100	CÓDIGOS RESERVADOS P/ OUTRAS CULTURAS
4	123.5200	idem
4	123.5300	idem
4	123.5400	idem
4	123.5500	idem
4	123.5600	idem
4	123.5700	idem
4	123.5800	idem
4	123.5900	idem
4	123.6000	IMPORTAÇÃO EM ANDAMENTO
5	123.6001	Importação de Equipamentos
5	123.6002	Importação de Máquinas
5	123.6003	Importação de Sementes (Cult. Permanente)
4	123.6100	ADIANTAMENTO P/ INVERSÕES FIXAS
5	123.6101	Fornecedor "A"
5	123.6102	Fornecedor "B"
4	123.6200	ALMOXARIFADO DE INVERSÕES FIXAS
5	123.6201	Materiais de Construção
5	123.6202	Material Elétrico
5	123.6203	Material Hidráulico
3	124	INTANGÍVEL
4	124.100	Marcas e Patentes
5	124.1001	Marcas Adquiridas
5	124.1002	Patentes
5	_____	_____
5	_____	_____

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
4	124.2000	Fundo de Comércio Adquirido
5	_____	_____
5	_____	_____
4	124.3000	Investimentos em Projetos Científicos
5	_____	_____
5	_____	_____
4	124.4000	Franquias
5	_____	_____
5	_____	_____
4	124.5000	Direitos Autorais
5	_____	_____
5	_____	_____
4	124.6000	Outros Intangíveis
5	_____	_____
5	_____	_____
4	124.7000	Amortização Acumulada
5	_____	_____
5	_____	_____
1	2	PASSIVO
2	21	CIRCULANTE
3	211	OBRIGAÇÕES COM TERCEIROS
4	211.1000	FORNECEDORES
5	211.1001	Fornecedor "X"
4	211.2000	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS
5	211.2001	Banco "X"
5	211.2500	(-) Encargos Financeiros a Transcorrer
4	211.3000	SALÁRIOS A PAGAR
5	211.3001	Salários a Pagar – Escritório
5	211.3002	Salários a Pagar – Fazenda
5	211.3003	Salários não Reclamados – Escritório
5	211.3004	Salários não Reclamados – Fazenda

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
4	211.4000	ENCARGOS SOCIAIS A RECOLHER
5	211.4001	INSS a Recolher – Fazenda
5	211.4002	INSS a Recolher – Escritório
5	211.4003	FGTS a Recolher – Fazenda
5	211.4004	FGTS a Recolher – Escritório
5	211.4005	Contrib. Sindical a Recolher – Escritório
5	211.4006	Contrib. Sindical a Recolher – Fazenda
5	211.4007	Imposto de Renda na Fonte – Escritório
5	211.4008	Imposto de Renda na Fonte – Fazenda
5	211.4009	Seguro de Vida em Grupo – Escritório
5	211.4010	Seguro de Vida em Grupo – Fazenda
4	211.5000	ENCARGOS TRIBUTÁRIOS
5	211.5001	Imp. de Renda na Fonte – Terc. – Escrit.
5	211.5002	Imp. de Renda na Fonte – Terc. – Fazenda
5	211.5003	ISS a Recolher – Escritório
5	211.5004	ISS a Recolher – Fazenda
5	211.5005	Prorural a Recolher
5	211.5006	PIS Faturamento – Fazenda
5	211.5007	ICMS a Recolher – Fazenda
5	211.5008	IPI a Recolher – Fazenda
5	211.5009	Provisão p/ Imposto de Renda
5	211.5010	Imposto Territorial Rural a Pagar
4	211.6000	CONTAS A PAGAR
5	211.6001	Consumo de Luz
5	211.6002	Consumo de Água
5	211.6003	Conta de Telefone e Telex
5	211.6004	Aluguéis e Condomínios
5	211.6005	Serviços de Empreitada a Pagar
5	211.6006	Farmácia da Fazenda
5	211.6007	Armazém (supermercado) – Fazenda
5	211.6008	Açougue/Frigorífico – Fazenda
4	211.7000	PROVISÕES
5	211.7001	Férias – Escritório

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	211.7002	Férias – Fazenda
5	211.7003	13º Salário – Escritório
5	211.7004	13º Salário – Fazenda
5	211.7005	FGTS s/ 13º Salário – Escritório
5	211.7006	FGTS s/ 13º Salário – Fazenda
5	211.7007	Dividendos Propostos
5	211.7008	Gratificações e Participações
5	211.7009	Gratificação e Participação a Administr.
5	211.7010	Participação de Partes Beneficiárias
4	211.8000	OUTRAS OBRIGAÇÕES
5	211.8001	Retenções Contratuais
5	211.8002	Comissões a Pagar
5	211.8003	Dividendos a Pagar
5	211.8004	Juros de Empréstimos e Financiamentos
5	211.8005	Auditoria Externa
5	211.8006	Arrendamento Mercantil a Pagar
5	211.8007	Honorários a Pagar
3	212	OBRIGAÇÕES COM COLIGADAS E CONTROLADAS
4	212.1000	EMPRESAS CONTROLADAS (Detalhes por nome de empresa, em ordem numérica a partir de 01)
5	212.1001	Controlada “X”
4	212.2000	EMPRESAS COLIGADAS (Detalhes por nome de empresa, em ordem numérica a partir de 01)
5	212.2001	Coligada “X”
2	22	PASSIVO NÃO CIRCULANTE
3	221	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
4	221.1000	EMPRÉSTIMO EM MOEDA NACIONAL (Detalhes por nome de instituição ou projeto, em ordem numérica a partir de 01)
5	221.1001	Banco “X”
5	221.1500	(-) Encargos Financeiros a Transcorrer

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
4	221.2000	EMPRÉSTIMOS EM MOEDA ESTRANGEIRA (Detalhes por nome de instituição ou projeto, em ordem numérica a partir de 01)
5	221.2001	Banco "X"
4	221.3000	FINANCIAMENTO DE EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS (Detalhes por nome de instituição ou projeto, em ordem numérica a partir de 01)
5	221.3001	Banco "X"
5	221.3500	(-) Encargos Financeiros a Transcorrer
4	221.4000	TÍTULOS A PAGAR (Detalhes por nome do credor, em ordem numérica a partir de 01)
5	221.4001	Credor "X"
5	221.4500	(-) Encargos Financeiros a Transcorrer
4	221.5000	EMPRÉSTIMOS RURAIS (Detalhes por nome de instituição bancária ou por cédula, em ordem numérica a partir de 01)
5	221.5001	Banco "X"
4	221.6000	OUTRAS EXIGIBILIDADES A LONGO PRAZO
5	221.6001	Retenções contratuais
5	221.6002	Provisão p/ Imposto de Renda Diferido
5	221.6003	Provisão p/ Resgate de Partes Benef.
5	221.6004	Provisão para Riscos Fiscais e Outros
2	23	RESULT. EXERC. FUTUROS
3	231	RECEITAS E DESPESAS DIFERIDAS
4	231.1000	RECEITAS DE EXERCÍCIOS FUTUROS (Detalhes por natureza de receitas em ordem numérica)
5	231.1001	Receita "X"
4	231.2000	(-) CUSTOS E DESPESAS DAS REC. DIFERIDAS (Detalhes por natureza de receitas em ordem numérica)
5	231.2001	Custo ou Despesa "X"

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
2	24	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
3	241	CAPITAL
4	241.1000	CAPITAL SOCIAL (AUTORIZADO)
5	241.1001	Ações Ordinárias
5	241.1002	Ações Preferenciais Classe "A"
5	241.1003	Ações Preferenciais Classe "B"
4	241.2000	CAPITAL A SUBSCREVER
5	241.2001	(-) Ações Ordinárias a Subscrever
5	241.2002	(-) Ações Pref. Classe "A" a Subscrever
5	241.2003	(-) Ações Pref. Classe "B" a Subscrever
4	241.3000	CAPITAL A INTEGRALIZAR
5	241.3001	(-) Ações Ordinárias a Integralizar
5	241.3002	(-) Ações Pref. Classe "A" a Integralizar
5	241.3003	(-) Ações Pref. Classe "B" a Integralizar
3	242	RESERVAS
4	242.1000	RESERVA DE CAPITAL
5	242.1001	Correção Monetária do Capital Integr.
5	242.1002	Ágio na Emissão de Ações
5	242.1003	Alienação de Partes Beneficiárias
4	242.2000	AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL
5	242.2001	de Ativos
5	242.2002	de Passivos
4	242.3000	RESERVAS DE LUCROS
5	242.3001	Reserva Legal
5	242.3002	Reservas Estatuárias para...
5	242.3003	Reservas Estatuárias para...
5	242.3004	Reservas para Contingências
5	242.3005	Reservas de Lucros a Realizar
5	242.3006	Reservas de Lucros para Expansão
5	242.3007	Reserva Espec. p/ Divid. Obrig. não Distr.
5	242.3008	Reserva Espec. de Lucros – Ajuste p/ Invest.

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
3	243	LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS
4	243.1000	LUCROS ACUMULADOS
5	243.1001	Lucros Acumulados
4	243.2000	(-) PREJUÍZOS ACUMULADOS
5	243.2001	Prejuízos Acumulados
4	243.3000	AÇÕES EM TESOURARIA
5	243.3001	Ações Resgatadas
1	3	RECEITAS
2	31	RECEITAS OPERACIONAIS BRUTAS
3	311	RECEITAS DE VENDAS – PECUÁRIA E OUTROS ANIMAIS
4	311.1000	VENDAS DE GADO
5	311.1100	Vendas de Gado Bovino
5	311.1200	Vendas de Gado Suíno
5	311.1300	Vendas de Gado Ovino
4	311.2000	PRODUTOS PECUÁRIOS E ANIMAIS
5	311.2100	Leite
5	311.2200	Sêmen
5	311.2300	Lã
5	311.2400	Ovos
3	312	RECEITAS DE VENDAS AGRÍCOLAS
4	312.1000	CULTURA TEMPORÁRIA
5	312.1050	Milho
5	312.1100	Soja
5	312.1150	Trigo
5	312.1200	Cebola
4	312.2000	CULTURA PERMANENTE
5	312.2050	Café
5	312.2100	Cana-de-açúcar
5	312.2150	Laranja
5	312.2200	Maçã

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
3	313	RECEITAS DE VENDAS DE OUTROS PRODUTOS AGROPECUÁRIOS
4	313.1000	MADEIRAS
5	313.1100	Madeira Bruta
5	313.1200	Madeira Serrada
5	313.1300	Produtos de Carpintaria
4	313.2000	OLARIA
5	313.2100	Tijolos
5	313.2200	Telhas
4	313.3000	OUTRAS RECEITAS
5	313.3100	Arrendamento de Pasto
5	313.3200	Arrendamento de Implementos Agrícolas
3	314	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS LÍQUIDAS
4	314.1000	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS LÍQUIDAS
5	314.1100	SUPERVENIÊNCIAS ATIVAS
5	314.1200	(-) INSUBSISTÊNCIAS ATIVAS
2	32	(-) DEDUÇÕES DE RECEITAS OPERACIONAIS BRUTAS
3	321	(-) DEDUÇÕES
4	321.1000	(-) DEDUÇÕES DE GADO E PRODS. PECUÁRIOS
5	321.1100	Vendas Canceladas
5	321.1200	Abatimentos sobre Vendas
5	321.1300	Descontos Concedidos
5	321.1400	ICM
5	321.1500	PIS
5	321.1600	Cofins
5	321.1700	Funrural
4	321.2000	(-) DEDUÇÕES DE VENDAS DE PRODS. AGRÍC.
5	321.2100	Vendas Canceladas
5	321.2200	Abatimentos sobre Vendas
5	321.2300	Descontos Concedidos
5	321.2400	ICM

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	321.2500	PIS
5	321.2600	Cofins
5	321.2700	Funrural
4	321.3000	(-) DEDUÇÕES DE VENDAS/OUTROS PRODS. AGRÍCOLAS
5	321.3100	Vendas Canceladas
5	321.3200	Abatimentos Concedidos
5	321.3300	Descontos Concedidos
5	321.3400	ICM
5	321.3500	PIS
5	321.3600	Cofins
5	321.3700	Funrural
1	4	CUSTOS E DESPESAS
2	41	CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS
3	411	CUSTO DOS PRODS. PECUÁRIOS
4	411.1000	GADO
5	411.1100	Bovino
5	411.1200	Suíno
5	411.1300	Ovino
4	411.2000	CUSTO DOS PRODUTOS PECUÁRIOS E ANIMAIS
5	411.2100	Leite
5	411.2200	Sêmen
5	411.2300	Lã
5	411.2400	Ovos
3	412	CUSTO DOS PRODUTOS AGRÍC. VENDIDOS
4	412.1000	CULTURA TEMPORÁRIA
5	412.1100	Arroz
5	412.1200	Milho
5	412.1300	Soja
5	412.1400	Trigo
5	412.1500	Cebola

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
4	412.2000	CULTURA PERMANENTE
5	412.2100	Café
5	412.2200	Cana-de-açúcar
5	412.2300	Laranja
5	412.2400	Maçã
3	413	OUTROS PRODUTOS
4	413.1000	OUTROS PRODUTOS AGROPECUÁRIOS VEN- DIDOS
5	413.1100	Madeiras
5	413.1200	Olaria
5	413.1300	Outros Animais
5	413.1400	Outras Receitas
4	413.2000	CUSTOS DE ALUGUEL
5	413.2100	Aluguéis de Pastos
5	413.2200	Aluguéis de Implementos Agrícolas
2	42	CUSTOS DE PRODUÇÃO
3	421	INSUMOS
4	421.1000	INSUMOS NA PECUÁRIA
5	421.1001	Sal
5	421.1002	Sais Minerais
5	421.1003	Rações e Farelos
5	421.1004	Outros Alimentos
5	421.1005	Vacinas
5	421.1006	Vermífugos
5	421.1007	Outros Antepastos
5	421.1008	Remédios Curativos
4	421.2000	NA AGRICULTURA
5	421.2001	Sementes
5	421.2002	Mudas
5	421.2003	Adubos e Fertilizantes
5	421.2004	Inseticidas e Formicidas
5	421.2005	Herbicidas

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	421.2006	Fungicidas, Espalhantes e Outros
5	421.2007	Embalagens
4	421.3000	INSUMOS DE OUTROS PRODS. AGROPECUÁRIOS
5	421.3001	A destacar
3	422	MÃO DE OBRA DIRETA
4	422.1000	MÃO DE OBRA DIRETA NA PECUÁRIA E OUTROS ANIMAIS
5	422.1001	Salários
5	422.1002	13º Salário
5	422.1003	Férias
5	422.1004	Gratificações
5	422.1005	Indenizações
5	422.1006	Aviso-prévio
5	422.1007	INSS
5	422.1008	FGTS
5	422.1009	Assistência Médica e Social
5	422.1010	Serviços Profissionais
5	422.1011	Mão de obra Avulsa
4	422.2000	NA AGRICULTURA
5	422.2001	Salários
5	422.2002	13º Salário
5	422.2003	Férias
5	422.2004	Gratificações
5	422.2005	Indenizações
5	422.2006	Aviso-prévio
5	422.2007	INSS
5	422.2008	FGTS
5	422.2009	Assistência Médica e Social
5	422.2010	Serviços Profissionais
5	422.2011	Mão de obra Avulsa
4	422.3000	DE OUTROS PRODS. AGROPECUÁRIOS
5	422.3001	Salários

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	422.3002	13º Salário
5	422.3003	Férias
5	422.3004	Gratificações
5	422.3005	Indenizações
5	422.3006	Aviso-prévio
5	422.3007	INSS
5	422.3008	FGTS
5	422.3009	Assistência Médica e Social
5	422.3010	Serviços Profissionais
5	422.3011	Mão de obra Avulsa
3	423	CUSTOS INDIRETOS (GASTOS GERAIS)
4	423.1100	SALÁRIOS, ORDENADO E ENC. SOC. (PESS. ADM.)
5	423.1101	Salários
5	423.1102	13º Salário
5	423.1103	Férias
5	423.1104	Gratificações
5	423.1105	Indenizações
5	423.1106	Aviso-prévio
5	423.1107	INSS
5	423.1108	FGTS
5	423.1109	Assistência Médica e Social
5	423.1110	Serviços Profissionais
5	423.1111	Mão de obra Avulsa
4	423.1200	GASTOS COM PESSOAL
5	423.1201	Recrutamento e Seleção
5	423.1202	Cursos de Treinamento
5	423.1203	Escola Rural
5	423.1204	Promoções Sociais Internas
4	423.1300	CONSUMO MATERIAIS DE USO GERAL – ADM. FAZENDA
5	423.1301	Materiais de Higiene, Limp. e Cons. Const.
5	423.1302	Material de Copa e Cozinha

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	423.1303	Reposição de Roupas de Cama e Mesa
5	423.1304	Material de Expediente
4	423.1400	CONSUMO MATERIAL DE COZINHA E ALOJAMENTOS
5	423.1401	Gêneros Alimentícios em Geral
5	423.1402	Utensílios de Copa e Cozinha
5	423.1403	Material de Combustão
5	423.1404	Material de Higiene e Limpeza
5	423.1405	Roupas de Cama e Mesa
5	423.1406	Cultura de Hortaliças
5	423.1490	(-) Reembolso de Alimentação e Alojamento
4	423.1500	AMBULATÓRIO E FARMÁCIA
5	423.1501	Utensílios e Instrumentos de Enfermaria
5	423.1502	Rouparia
5	423.1503	Material para Enfermagem
5	423.1504	Medicamentos
5	423.1505	Material de Higiene e Limpeza
5	423.1590	(-) Reembolso de Medicamentos
4	423.1600	DESPESAS DAS OFICINAS MECÂNICA E ELÉTRICA
5	423.1601	Ferramentas
5	423.1602	Combustíveis e Lubrificantes
5	423.1603	Material de Limpeza
5	423.1604	Material de Conservação em Geral
5	423.1605	Material de Soldagem
5	423.1606	Material de Pintura
5	423.1607	Material de Proteção contra Incêndio
4	423.1700	DESPESAS COM GADO E OUTROS ANIMAIS TRABALHO
5	423.1701	Vacinas e Medicamentos
5	423.1702	Mineralização e Rações
5	423.1703	Manutenção de Pastagens

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	423.1704	Manut. de Cercas, Currais, Porteiras e Mata-burros
5	423.1705	Arreios e Pertences
4	423.1800	DESPESAS COM VEÍCULOS
5	423.1801	Combust. e Lubrif. para Veículos
5	423.1802	Combust. e Lubrif. para Aeronaves
5	423.1803	Consertos, Reparos e Lavagens de Veículos
5	423.1804	Peças e Acessórios para Veículos
5	423.1805	TRU
5	423.1806	Seguros Obrigatórios e Desp. de Licenc.
5	423.1807	Manutenção de Aeronaves
4	423.1900	DESPESAS COM TRATORES, MÁQUINAS PESADAS E EQUIPAMENTOS
5	423.1901	Combust. e Lubrif. para Tratores
5	423.1902	Consertos e Reparos de Tratores
5	423.1903	Peças e Acessórios de Tratores
5	423.1904	Consertos e Rep. de Outros Equip. da Fazenda
4	423.2000	MANUTENÇÃO E REP. EM GERAL DA FAZENDA
5	423.2001	Manutenção de Obras de Infraestrutura
5	423.2002	Manutenção de Rede de Comunicações
5	423.2003	Manutenção de Rede de Esgotos
5	423.2004	Manutenção de Rede Hidráulica
5	423.2005	Manutenção de Rede Elétrica
5	423.2006	Manutenção de Constr. Cíveis e Residenc.
5	423.2007	Manutenção de Constr. Funcionais
5	423.2008	Manutenção de Móveis e Utens. – Fazenda
5	423.2009	Manut. e Rep. de Equip. Móv. e Utens. Terceiros
5	423.2010	Manutenção de Pastagens
4	423.2100	DESPESAS DA CASA DE FORÇA
5	423.2101	Óleo Diesel
5	423.2102	Lubrificantes de Mot. e Grupos Geradores

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	423.2200	DESPESAS DE COMUNICAÇÕES
5	423.2201	Telefones, Portes e Telegramas
5	423.2202	Malotes
4	423.2300	SEGUROS DIVERSOS
5	423.2301	Seguro de Veículos
5	423.2302	Seguro de Aeronaves
5	423.2303	Seguro de Máquinas e Equipamentos
5	423.2304	Seguro de Mercadorias
5	423.2305	Seguro de Construções e Instalações
5	423.2306	Seguro de Pessoal
4	423.2400	IMPOSTO E TAXAS
5	423.2401	Imposto Territorial e Rural
5	423.2402	Taxas do Dentel
4	423.2500	DESPESAS FINANCEIRAS – FAZENDA
5	423.2501	Imposto s/ Operac. Financ. – Fazenda
5	423.2502	Juros de Mora
5	423.2503	Despesas Bancárias
4	423.2600	DESPESAS DE VIAGENS
5	423.2601	Passagens Aéreas
5	423.2602	Passagens Rodoviárias
5	423.2603	Hotel, Diárias e Pernoites
5	423.2604	Lanches e Refeições em Viagens
5	423.2605	Travessia de Balsas
5	423.2606	Combustíveis e Lubr. em Viagens
5	423.2607	Reembolso Quilometragens – Veíc. Terc.
5	423.2608	Representações
5	423.2609	Condução Urbana (táxi, ônibus, metrô)
5	423.2610	Fretamento de Táxi Aéreo
5	423.2611	Outras Despesas de Viagens
4	423.2700	OUTRAS DESPESAS ADMINISTRATIVAS – FAZENDA
5	423.2701	Honorários por Serviços Prestados

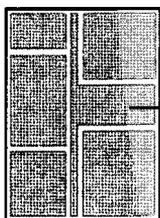
NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	423.2702	Serviços Avulsos de Terceiros
5	423.2703	Auditoria Externa
5	423.2704	INSS de Autônomos
5	423.2705	Jornais, Revistas e Livros Técnicos
5	423.2706	Filmes e Revelações
5	423.2707	Placas e Letreiros
5	423.2708	Adm. e Fisc. Sudam / Finam ou Sudene / Finor
5	423.2709	Brindes, Presentes de Donativos
5	423.2710	Exposição e Feiras
4	423.2800	DEPRECIACÕES DA FAZENDA
5	423.2801	Deprec. de Obras de Infraestrutura
5	423.2802	Deprec. de Rede de Comunicação
5	423.2803	Deprec. de Rede de Esgotos
5	423.2804	Deprec. de Rede Hidráulica
5	423.2805	Deprec. de Rede Elétrica
5	423.2806	Deprec. de Constr. Cíveis e Residenciais
5	423.2807	Deprec. de Constr. Cíveis Funcionais
5	423.2808	Deprec. de Veículos e Aeronaves
5	423.2809	Deprec. de Máquinas e Motores
5	423.2810	Deprec. de Apar., Equip. e Ferramentas
5	423.2811	Deprec. de Móveis e Utensílios – Fazenda
5	423.2812	Deprec. de Touros
5	423.2813	Deprec. de Matrizes
5	423.2814	Deprec. de Cultura Permanente – CAFÉ
5	423.2815	Deprec. de Cultura Permanente – LARANJA
5	423.2816	Deprec. de Cultura Permanente – GUARANÁ
5	423.2817	Deprec. de Cultura Permanente – MAÇÃ
4	423.2900	AMORTIZAÇÕES
5	423.2901	Amortiz. Marcas, Direitos e Patentes
5	423.2902	Amortiz. Gastos p/ Regist. e Prosp. Minas
5	423.2903	Amortiz. de Gastos de Implant. e Pré-oper.
5	423.2904	Amortiz. de Gastos c/ Estudos, Proj. e Detalhes

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	423.2905	Amortiz. de Pesq. e Desenv. de Produtos
5	423.2906	Amortiz. de Gastos de Impl. de Sist. e Métodos
5	423.2907	Amortiz. de Gastos de Reorganização
5	423.2908	Amortiz. de Corretivos
4	423.3000	EXAUSTÕES
5	423.3001	Exaustão de Minas e Jazidas
5	423.3002	Exaustão de Pastagens
5	423.3003	Exaustão de Árvores e Adornos
5	423.3004	Exaustão de Reflorestamento
5	423.3005	Exaustão de Palmito
2	43	DESPESAS
3	431	DESPESAS DE ADMINISTRAÇÃO – ESCRITÓRIO
4	431.1000	DESPESAS COM PESSOAL
5	431.1010	Salários e Ordenados
5	431.1020	Férias e 13º Salário
5	431.1030	INPS
5	431.1040	FGTS
5	431.1050	Assistência Médica e Social
5	431.1060	Seguro Acidente de Trabalho
5	431.1070	Auxílio-Maternidade
5	431.1080	Outros Encargos
5	431.1090	Recrutamento e Seleção de Pessoal
5	431.1100	Outras Despesas com Pessoal
4	431.2000	UTILIDADES E SERVIÇOS DE TERCEIROS
5	431.2010	Serviços de Terceiros
5	431.2020	Honorários de Autônomos
5	431.2030	INPS de Autônomos
5	431.2040	Aluguéis e Condomínios
5	431.2050	Consumo de Luz e Água
5	431.2060	Desp. de Comunic. (telef., portes, telex, malote)
5	431.2070	Material de Expediente

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	431.2080	Xerox e Autenticações
5	431.2090	Material de Limpeza e Conservação
5	431.2100	Material de Copa e Cozinha
5	431.2110	Lanches e Refeições
5	431.2120	Condução Urbana (ônibus, metrô, táxi)
5	431.2130	Jornais, Revistas e Livros Técnicos
5	431.2140	Despesas Legais e Judiciais
5	431.2150	Donativos e Contribuições
5	431.2160	Fretes e Carretos
4	431.3000	HONORÁRIOS
5	431.3010	Honorários da Diretoria
5	431.3020	Honorários do Conselho de Administração
5	431.3030	Honorários do Conselho Fiscal
4	431.4000	IMPOSTOS E TAXAS
5	431.4010	Imposto Predial e Territorial
5	431.4020	PIS – Folha de Pagamento
5	431.4030	Contribuição Sindical e Patronal
5	431.4040	Taxas e Emolumentos
3	432	DESPESAS COMERCIAIS
4	432.1000	DESPESAS DE VENDAS
5	432.1010	Comissões sobre Vendas
5	432.1020	Propaganda e Publicidade
5	432.1030	Provisão para Devedores Duvidosos
3	433	ENCARGOS FINANCEIROS LÍQUIDOS
4	433.1000	DESPESAS FINANCEIRAS
5	433.1010	Juros s/ Desconto de Duplicatas
5	433.1020	Juros s/ Empréstimos Bancários
5	433.1030	Juros s/ Financiamentos
5	433.1040	Juros s/ Empréstimos Rurais
5	433.1050	Impostos s/ Operações Financeiras
5	433.1060	Despesas Bancárias

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
5	433.1070	Juros s/ Empréstimos Estrangeiros
5	433.1080	Varição Cambial
5	433.1090	Descontos Concedidos
4	433.2000	RECEITAS FINANCEIRAS
5	433.2010	Descontos Obtidos
5	433.2020	Juros Ativos
5	433.2030	Receitas de Tít. Vinc. ao Merc. Aberto
5	433.2040	Receitas s/ Outros Invest. Temporários
3	434	OUTRAS RECEITAS E DESPESAS OPERACIONAIS
4	434.1000	OUTRAS REC. OPERACIONAIS – DIVERSAS
5	434.1010	Venda de Sucatas
5	434.1020	Subvenções para Custeio
5	434.1030	Dividendos e Result. da Equiv. Patrimonial
4	434.2000	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS
5	434.2010	Prejuízo de Partic. em Outras Sociedades
3	435	RECEITAS E DESPESAS NÃO OPERACIONAIS
4	435.1000	RECEITAS NÃO OPERACIONAIS
5	435.1010	Lucros na Baixa de Bens do Ativo Imobiliz.
5	435.1020	Lucro na Venda de Gado Descartado
5	435.1030	Indenização de Seguros
5	435.1040	Ganhos na Alienação de Investimentos
4	435.2000	DESPESAS NÃO OPERACIONAIS
5	435.2010	Prejuízos na Baixa de Bens do Ativo Imobiliz.
5	435.2020	Prejuízos na Venda de Gado Descartado
5	435.2030	Morte de Animais de Trabalho
5	435.2040	Mercadorias, Mat. e Medicam. Deteriorados
5	435.2050	Prov. p/ Perdas Prováveis na Realiz. Invest.
3	436	PROVISÃO PARA IMPOSTOS
4	436.1000	PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA
5	436.1010	Imposto de Renda do Exercício

NV	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DA CONTA
3	437	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
3	437.1000	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍ- QUIDO
3	438	RESULTADOS
4	438.1000	RESULTADO DO PERÍODO
5	438.1010	Lucro do Período
5	438.1020	Prejuízo do Período



Bibliografia

ANCELES, Pedro Einstein dos Santos. *Tributação da Renda e do Patrimônio Rural*. Escola de Administração Fazendária (Esaf), 1999.

CABRA, Hector Horário Murcia. *Administración de empresas agropecuarias. Temas de Orientación Agropecuaria*. Bogotá, 1974.

D'AURIA, Francisco. *Contabilidade rural*. 4. ed. São Paulo: Nacional, 1956.

FRÚGOLI, Lourenço E. *Administração contábil e financeira na empresa agropecuária*. Fundap. Secretaria da Agricultura do Estado de São Paulo, 1977.

GASPAR, Luiz Carlos. *Contabilização e controle do rebanho*. Apostila. Fazenda Guará Agroindustrial, 1981.

HAREAU, Fernando. *Contabilidade agropecuaria*. 3. ed. Buenos Aires: Hemisfério Sul, 1977.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1982.

_____; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. São Paulo: Atlas, 1981.

_____; MARION, José C. *Dicionário de termos contábeis*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

JACINTO, Roque. *Contabilidade industrial*. São Paulo: Brasiliense, 1981.

JAMES, Sydney C. *Farm accounting and business analysis*. Iowa: State University Press/Ames, 1974.

JEFFREY, A. G. *Contabilidade agropecuaria*. 2. ed. Zaragoza: Acribia, 1986.

LEITE, Nilza Teixeira. *Contabilidade rural*. Apostila. Faculdade de Agronomia e Zootecnia "Manuel Carlos Gonçalves". Departamento de Ciências Sociais Rurais, 1979.

LOPES DE SÁ, A. *Dicionário de contabilidade*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

MANUAL DE CONTABILIDADE RURAL. Editado pelo Cebrae, 1977. CEAG-MG.

MARION, José Carlos. *Contabilidade básica*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

- MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- _____. *Contabilidade da pecuária*. São Paulo: 8. ed. Atlas, 2006.
- _____. *Informações objetivas*. Temática Contábil. Boletins nºs 31, 32 e 33/83 (com republicações atuais).
- _____. *Depreciação na agropecuária – XII Jornada de Contabilidade, Economia e Administração do Cone Sul – 14 a 17 de novembro de 1984*. Porto Alegre.
- _____. *Custo de suínos e análise de balanços na agropecuária*. São Paulo: New University, 1985.
- NEVES E VICECONT, Silvério; PAULO E. V. *Imposto de renda pessoa jurídica*. Frase, 1998.
- RAMOS, Alkíndar de Toledo. *O problema da amortização dos bens depreciáveis e as necessidades administrativas das empresas*. Boletim nº 54, FEA/USP.
- REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999.
- ROCHI, Carlos Antonio de. *Custo unitário de produção pecuária (cálculo e aplicações)*. *Revista Paulista de Contabilidade*, nº 460. Sindicato dos Contabilistas de São Paulo.
- SANTIAGO, Alberto Alves. *Pecuária de corte no Brasil central*. Secretaria da Agricultura do Estado de São Paulo, Instituto de Zootécnica.
- TENÓRIO e MAIA, IGOR e JOSÉ MOTTA. *Dicionário de direito tributário*. 3. ed. Consulex, 1999.
- TIBAU, Arthur Oberlaender. *Pecuária intensiva*. 4. ed. São Paulo: Nobel, 1978.
- VALLE, Francisco. *Manual de contabilidade agrária*. São Paulo: Atlas, 1983.
- _____; ALOE, Armando. *Contabilidade agrícola*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1976.

Outras obras do autor publicadas pelo GEN | Atlas

- *Análise das demonstrações contábeis*
- *Contabilidade básica (texto e exercícios)*
- *Contabilidade empresarial (texto e exercícios)*

Coautoria

- *Administração de custos na agropecuária*
- *Contabilidade avançada*
- *Contabilidade comercial (texto e exercícios)*
- *Contabilidade da pecuária*
- *Contabilidade geral para concurso público*
- *Curso de contabilidade para não contadores (texto e exercícios)*
- *Introdução à teoria da contabilidade*
- *Manual de contabilidade para pequenas e médias empresas*
- *Metodologias de ensino na área de negócios*
- *Normas e práticas contábeis (coordenador)*



atlas

CONTABILIDADE RURAL

Este texto, utilizando-se de uma abordagem atual, prática e objetiva, vem preencher uma lacuna na bibliografia de Contabilidade Rural, no Brasil, e atender à necessidade de um texto com conteúdo programático adequado ao ensino e à prática profissional. Em primeiro lugar, trata da Contabilidade Agrícola, destacando as diferenças básicas na contabilização das culturas temporárias e permanentes, bem como é analisado o tratamento contábil que deve ser dado ao desmatamento e preparo do solo para o cultivo. Um dos pontos altos aqui abordados é o tratamento da depreciação na agropecuária. Além disso, o Autor introduz um plano de contas para empresas agrícolas e faz comentários sobre o funcionamento das principais contas. Em segundo lugar, discorre sobre a Contabilidade de Pecuária e trata pormenorizadamente do método de custo, do custo na pecuária, bem como do método do valor de mercado. Em terceiro lugar, trata do Imposto de Renda aplicado à atividade rural. Em resumo, o conteúdo deste livro é o seguinte:

- conceitos básicos da atividade rural: agrícola, zootécnica e agroindustrial;
- ano agrícola X exercício social; forma jurídica de exploração na agropecuária;
- fluxo contábil na atividade agrícola: culturas temporárias, permanentes, correção monetária;
- novos projetos agropecuários e gastos com melhorias;
- depreciação na agropecuária; casos de exaustão e amortização;
- planificação contábil e operacionalização do plano de contas; inventário periódico e permanente; sistema auxiliar de contas;
- contabilidade da pecuária; classificação do gado no balanço patrimonial;
- método de custo X método a valor de mercado;
- Imposto de Renda – pessoa jurídica.

APLICAÇÃO

Livro-texto para a disciplina *Contabilidade rural/Contabilidade agropecuária/Contabilidade agrícola* do curso de graduação em Ciências Contábeis. Pela atualidade dos assuntos tratados, é recomendado como manual de consulta para contadores, envolvidos na contabilização e preparação da documentação para o Imposto de Renda, e outros profissionais que exercem atividades agropecuárias.

