



Apostila de Contabilidade Agropecuária

Julho de 2010

1. CONCEITO DE PRODUTOR RURAL

Produtor rural é a pessoa física - pessoa natural - ou pessoa jurídica - união de indivíduos através de trato reconhecido por lei, com personalidade jurídica distinta de seus membros - que explora a terra visando a produção vegetal, criação de animais - produção animal - e também a industrialização desses produtos primários - produção agroindustrial.

Valemo-nos a seguir de conceitos de alguns autores da área:

Conforme Marion (17): "Empresas rurais: são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo através do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas".

Outra definição concisa, mas precisa, é citada por-. Góxens Duch (O7): "Empresas agrícolas são as delicadas à cultivação da terra, exploração de animais e indústrias derivadas dos produtos obtidos de ambas".

As pessoas físicas individualmente poderão também constituir urna pessoa jurídica distinta. No entanto, no Brasil, prevalece a exploração na forma de pessoa física, por ter tratamento fiscal mais simplificado na legislação do Imposto de Renda.

As pessoas físicas enquadradas como pequenos e médios produtores rurais não precisam para fins de Imposto de Renda, fazerem escrituração regular em livros contábeis, podendo apenas utilizarem uma escrituração simplificada através do livro caixa.

Somente as pessoas físicas consideradas como grandes produtores rurais serão equiparados a pessoa jurídica para fins fiscais e ficam obrigadas a escrituração integral fiscal e contábil.

Toda a concepção desse trabalho foi direcionada àqueles pequenos e médios produtores que mantêm uma escrituração simplificada do livro caixa e pretendem melhorar seus controles de custos e receitas por atividade e controles patrimoniais, e também àqueles que ainda não possuem um controle elementar, e que por valor patrimonial ou volume econômico das operações justificaria fazê-lo.

2. CLASSIFICAÇÃO DAS ATIVIDADES RURAIS

As atividades rurais podem ser divididas invés de grandes grupos:

I) Produção vegetal - atividade agrícola; II) Produção animal - atividade zootécnica,
III) Indústrias rurais - atividade agroindustrial.

I) A atividade agrícola, divide-se em dois sub-grupos:

a) Culturas hortícolas e forrageiras:

- cereais (feijão, soja, arroz, milho, trigo...)
- hortaliças (verduras, tomate, pimentão);
- tubérculos (batata, cenoura, mandioca);
- bulbos (cebola, alho, ...);
- plantas oleaginosas (mamona, amendoim, girassol, menta...);
- fibras (algodão, linho...);
- especiarias (cravo, pimenta...);
- floricultura, forragem e plantas industriais.

b) Arboricultura:

- florestamento (eucalipto, pinho...)
- pomares (maçã, laranja, manga...)
- vinhedos, olivais, seringais, etc.

II) Atividade Zootécnica (criação de animais) - apicultura (criação de abelhas);

- avicultura (criação de aves);
- sericultura (criação do bicho-da-seda);
- cunicultura (criação de coelhos);
- ranicultura (criação de rãs);

- piscicultura (criação de peixes);
- pecuária (criação de gado);
- outros pequenos animais

III) Atividade Agroindustrial

- beneficiamento de produtos agrícolas (arroz, café, milho, conservas...
- transformação de produtos agrícolas (cana-de-açúcar em álcool e aguardente, oleicultura, vinicultura, moagem de trigo e milho),
 - transformação de produtos zootécnicos (mel, laticínios, casulos de seda, adubos orgânicos).

3. A CONTABILIDADE RURAL

A contabilidade quando é estudada de forma genérica, para uso em qualquer empresa, é dita contabilidade geral ou financeira. Quando concebida, dirigida e adequada a um segmento específico de determinada produção ou atividade, é denominada em consonância com essa atividade.

Assim, temos:

- ▶ Contabilidade Agrícola - aplicada às empresas agrícolas;
- ▶ Contabilidade Zootécnica - aplicada às empresas que exploram a zootécnica;
- ▶ Contabilidade da Pecuária - aplicadas às empresas pecuárias;
- ▶ Contabilidade Rural - aplicadas às empresas Rurais,;
- ▶ Contabilidade Agropecuária é a contabilidade geral aplicada às empresas agropecuárias;
- ▶ Contabilidade Agroindustrial é a contabilidade geral aplicada às empresas agroindustriais.

Nos ocuparemos da Contabilidade Rural por ser específica e ao mesmo tempo abrangente, possibilitando uma visão global maior da contabilidade de unidades de produção de um segmento primário e primordial de economia brasileira.

Outros aspectos também foram considerados:

- ▶ na grande maioria dos produtos rurais há uma diversificação e conjugação de atividades agrícolas e zootécnicas,
- ▶ no Brasil, concentra-se um dos maiores rebanhos bovinos do mundo, constituindo-se em atividade de grande expressão econômica.

Desta forma, desenvolveu-se uma Contabilidade Rural com Plano de Contas adequado a produtores rurais que têm produção agrícola e produção pecuária.

A seguir será discorrido sobre algumas particularidades da Contabilidade Rural que merecem tratamento destacado.

Não se abordará questões óbvias e comuns a qualquer contabilidade como é o caso de uma conta caixa, bancos, despesas com energia elétrica, etc. Será comentado questões que suscitem dúvidas no momento de contabilizá-las.

Quando necessário, fez-se comentários à atividade rural em si, para a partir daí, entrar-se nas questões propriamente ditas.

Embora no conjunto, fazem parte da Contabilidade Rural, se interagem e se complementam, fez-se uma divisão didática na exposição dos temas em dois grupos:

- Tópicos sobre a Contabilidade Agrícola;
- Tópicos sobre a Contabilidade da Pecuária.

4. TÓPICOS SOBRE A CONTABILIDADE AGRÍCOLA

4.1 Determinação do exercício social

Um dos questionamentos freqüentes que faz o contabilista ao iniciar uma contabilidade rural é quanto ao término do exercício social. Ao contrário do que ocorre com a maioria das empresas ao

fazerem o exercício social coincidir com o ano civil, esta prática não é adequada para as empresas rurais.

As empresas comerciais, industriais ou de serviços, de maneira geral, têm sua receita e despesa constantes durante os meses do ano, não havendo dificuldade quanto a fixação do encerramento do exercício social para a apuração de resultado. Qualquer mês escolhido refletirá o resultado distribuído de maneira quase uniforme no decorrer dos últimos 12 meses. Como dezembro é o último mês do ano civil e geralmente ocorre interrupção ou redução das atividades por férias coletivas, propicia condições adequadas para o inventário de mercadorias e conseqüente apuração de resultado.

No entanto na atividade rural a concentração da receita normalmente ocorre, durante ou logo após a colheita. Devido a sua produção sazonal, concentrada em determinado período, muitas vezes em alguns dias do ano, nada mais justo que após seu término, proceder em seguida a apuração do resultado, tão importante para a tomada de decisão, sobretudo a respeito do que fazer no novo ano agrícola (ano agrícola é o período compreendido pela plantação, colheita e normalmente a comercialização da safra agrícola).

Por outro lado, fazer-se a apuração dos resultados antes da colheita, com a cultura em formação, seria quase impossível determinar com probidade o valor econômico desta cultura.

Como exemplo, unia cultura de milho com 1 m de altura, há dois meses da colheita ou um pomar de maçãs na floração.

Também na atividade pecuária o período adequado para encerramento do exercício social não é o ano civil. O ideal é realizá-lo logo após o nascimento dos bezerros, que de maneira geral, se concentra em determinado período do ano. Outro critério válido é fixá-lo com base no mês em que se concentra a venda das rezes para o frigorífico.

Nas propriedades rurais em que há atividades diversificadas, agrícolas e pecuárias, adequado será adotar como término do exercício social o mês seguinte ao da ocorrência da colheita ou receita pecuária de maior representatividade econômica para a propriedade.

4.2 Culturas temporárias

Com relação a contabilidade agrícola devemos considerar basicamente o tipo de cultura existente: cultura temporária ou cultura permanente.

Culturas temporárias são aquelas sujeitas ao replantio após a colheita. São arrancadas do solo para que seja feito novo plantio, como é o caso do arroz, feijão, milho e outros cereais.

Estas plantações são contabilizadas no Ativo Circulante, na conta "Cultura em Formação" e sub-conta com o nome específico da cultura.

Todos os custos como sementes, fertilizantes, mudas, inseticidas, depreciação de tratores, mão-de-obra, mudas, demarcações, serviços profissionais e demais gastos com a cultura serão registrados nesta rubrica.

Vale observar que se tratando de uma única cultura - o que é raro de ocorrer - todos os custos se tomam diretos à cultura, sendo apropriados diretamente. Entretanto, existindo várias culturas, há a necessidade do rateio dos custos indiretos, proporcionais a cada cultura.

Outro conceito que é conveniente deixar claro neste instante, é quanto a diferenciação entre custo e despesa na agricultura. Por custo na agricultura, devemos considerar todo gasto identificável direta ou indiretamente com a cultura como sementes, adubos, depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na cultura, fertilizantes e outros.

Aqueles gastos não identificáveis com a cultura, ou seja, que não contribuíram para a produção rural em si, e por isso não acumulados no estoque, deverão ser apropriados como despesa do período.

São as despesas comerciais, administrativas e financeiras. Ressalta-se porém que ocorrendo quaisquer dessas despesas, como exemplo juros sobre empréstimo bancário para custeio exclusivo da plantação de cebola, estes encargos deverão ser contabilizados no Ativo Circulante, em "Cultura Temporária - Cebola".

Desta forma, todos os custos com a cultura temporária, desde a preparação do solo para o plantio, até a finalização da colheita, serão registrados no Ativo Circulante, sub-grupos "Estoques".

Com a conclusão da colheita, o saldo da conta "Cultura Temporária" transfere-se para uma nova conta do Ativo, do grupo Estoque, com o título de "Produtos Agrícolas" (milho, feijão, cebola ...)

Todos os custos após a colheita para acabamento do produto, para deixá-lo em condições de ser comercializado e custos de manutenção de estocagem, serão somados à conta "Produtos Agrícolas". Poderá ocorrer que os produtos agrícolas estando prontos para a venda totalmente acabados, resolva o produtor rural armazená-los temporariamente visando alcançar uma melhora nos preços. Nesta hipótese estes gastos devem ser considerados como despesa operacional e não como custo do produto.

Por ocasião da venda, transfere-se proporcionalmente da conta "Produtos Agrícolas" para uma conta de resultados, "Custo do Produto Vendido" (maçã, feijão, cebola ...) e a partir desse momento é possível apurar mediante o confronto das Receitas de Vendas e o Custo do Produto Vendido, o Lucro Bruto.

4.3 Culturas permanentes

Culturas permanentes ou perenes, são aquelas que duram mais de um ano e proporcionam mais de uma colheita.

É o caso da cana-de-açúcar, citricultura (laranjeira, limeira... cafeicultura, frutas arbóreas (maçã, pêra, uva, goiaba ...) e outros.

Neste tipo de plantação os custos para a formação da cultura serão considerado Ativo Não Circulante - Imobilizado. Todos os custos com adubação, formicidas, mão-de-obra, seguro da cultura, sementes, mudas, produtos químicos, depreciação de equipamentos utilizados na cultura, etc, são acumulados na conta "Cultura Permanente em Formação" (maçã, uva, araucária, etc.).

Quando a cultura estiver formada, fato que pode levar até alguns anos, como é o caso de certas qualidades de macieiras, 04 anos para a 1ª florada e produção, transfere-se o valor acumulado na conta "Cultura Permanente em Formação" para a conta "Cultura Permanente Formada", identificando-se com unia sob conta a cultura específica.

Por fazer parte do imobilizado desde a formação, a cultura deverá ser corrigida monetariamente e, também a partir da primeira produção deverá ser reconhecido o efeito da depreciação da cultura.

Quanto a colheita ou produção da cultura permanente, assemelha-se seu tratamento contábil a "Produtos em Processo" como temos na indústria.

Todos os gastos corria a colheita serão registrados no Ativo Circulante, sub-item "Estoques" e "Colheita em Andamento".

Compreende como gastos com a colheita, tudo o que for aplicado na cultura após a sua formação, visando uma boa colheita. Assim, engloba-se nesse conceito, mão-de-obra de capina, aplicação de produtos químicos, formicidas, seguro de safra, depreciação da cultura formada e outros gastos necessários até a última etapa da colheita.

Conclusa a colheita, transfere-se o total acumulado em "Colheita em Andamento" para a conta "Produtos Agrícolas". Se houver ainda, mais algum custo como beneficiamento, acondicionamento ou outro processo do gênero aplicado aos produtos, também insere-se nesta conta.

Por ocasião das vendas, se dará baixa em "Produtos Agrícolas", transferindo-se proporcionalmente para "Custo de Produtos Vendidos" (Uva, maçã, laranja,...

Dois outros aspectos econômicos devem ser reconhecidos na escrituração contábil da cultura permanente: o aumento da vida útil e as perdas extraordinárias.

Gastos na cultura como reposição de árvores velhas ou doentes, e outros tratamentos culturais que beneficiarão mais de uma colheita, devem ser adicionados ao valor da cultura para serem depreciados até o término da sua vida útil.

Por outro lado também as perdas e estragos decorrentes de eventos da natureza como granizo, geadas, secas e inundações e outras perdas involuntárias, que prejudicam a capacidade produtiva da cultura, parcial ou totalmente em casos extremos, deverão ser reconhecidos, baixando-se no Ativo Permanente e classificando-se como despesa não operacional no Resultado do Exercício.

4.4 A Depreciação na atividade rural

A depreciação na atividade rural é a apropriação ao resultado, da perda de eficiência ou da capacidade de produção de bens tangíveis, componentes do Ativo Permanente que servem à produção de vários ciclos de produção e não se destinam à venda. É o caso das culturas permanentes, máquinas e equipamentos, tratores, gados reprodutores, animais de trabalho e outros bens que são de propriedade da empresa.

Para se estipular o percentual mensal ou anual desta perda, leva-se em consideração o tempo de vida útil do bem.

Agrônomos e veterinários, técnicos agrícolas e outros profissionais da área, são os mais indicados para estimarem a vida útil de culturas permanentes e animais, considerando fatores como solo, clima, raças, qualidade da cultura, etc. Máquinas, tratores e outros implementos agrícolas, o próprio fabricante poderá informar a vida produtiva provável.

A legislação fiscal, em especial a do imposto sobre a renda, não fixa taxas de depreciação para bens rurais, deixando livre ao contribuinte a determinação destes prazos, exigindo, no entanto, que fundamente como estipulou os prazos.

A tabela a seguir, demonstra a estimativa de vida útil de alguns itens principais do Ativo Não Circulante de empresas rurais.

Tabela 1 - Estimativa de Duração de Construção e Melhoramentos

Tabela 1

ESTIMATIVA DE DURAÇÃO DE CONSTRUÇÕES E MELHORAMENTOS		
CONSTRUÇÕES E MELHORAMENTOS	Duração em Anos	Taxa de Depreciação
CONSTRUÇÕES		
Parede de tijolos, cobertura de telha	25	4%
Parede de madeira, cobertura de telha	15	6,67%
Piso de tijolos, cimentado	25	4%
MELHORAMENTOS		
Instalações elétricas, telefônicas com postes de madeira	30	3,33%
Instalações elétricas, telefônicas com postes de concreto ou ferro	50	2,0%
Cercas de pau-a-pique	10	10%
Cercas de arame	10	10%
Rede de água	10	10%
Cercas elétricas	10	10%
VIDA PRODUTIVA MÉDIA DE ALGUNS ANIMAIS		
Animais de criação		
Bovinos reprodutores	08	12,5%
Matrizes	10	10%
Suínos	04	25%

Animais de Trabalho		
Burro de tração	12	8,33%
Cavalo de sela	08	12,5%
Boi de carro	05	20%
DURAÇÃO MÉDIA DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS		
Tratores (Imp. Renda = 4 anos)		
De roda	10	10%
De esteira	10	10%
Microtrator	07	14,28%

Tabela 1 (continuação)

VEÍCULOS	Duração em Anos	Taxa de Depreciação
Caminhão	05	20%
Carroça	10	10%
Carro de bois	10	10%
Carreta de trator	15	6,67%
IMPLEMENTOS		
Ancinho	12	8,33%
Ardo de disco e aiveca	15	6,67%
Carreta com pneus	15	6,67%
Semeadeira de linhas	15	6,67%
Plaina	15	6,67%
Colheitadeira	10	10%
Grade de dentes e rolos	20	5%
Colheitadeira de forragem	10	10%
Ceifadeira	12	8,33%
Plantadeira	10	10%
Debulhadeira	10	10%
Motores elétricos	15	6,67%
Serraria	20	5%
Pulverizador	10	10%
Polvilhadeira	10	10%
Ordeneira	10	10%
Carrinho de terreiro	08	12,5%
Roçadeira	10	10%
Encerado	06	16,67%
Secador de cereais	10	10%

Saco de colheita	03	33,33%
Adubadeira	08	12,5%
Jacá	02	50%
Riscador	06	16,67%
Rodo	02	50%
Arreio	06	16,67%

Tabela 1 (continuação)

Relação estimada entre a vida útil esperada e uso pelo tipo de máquina								
Horas por ano	Trator		Máquina p/ aração Vida em		Máquinas para Plantio		Máquinas para Colheita	
	Anos	Horas	Anos	Horas	Anos	Horas	Anos	Horas
50	-	-	-	-	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	-	-	-	-	-	-

Tabela 1 (continuação)

Relação estimada entre a vida útil esperada e uso pelo tipo de máquina				
Horas	Trator	Máquina p/ aração	Máquinas para Plantio	Máquinas para Colheita

por ano			Vida em					
	Anos	Horas	Anos	Horas	Anos	Horas	Anos	Horas
50	-	-	-	-	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	-	-	-	-	-	-

4.5 Depreciação de Implementos Agrícolas

A depreciação é usada para estimar a perda de valor de todo bem com vida útil superior a um ciclo produtivo. Somente têm depreciação os bens que possuem vida útil limitada; portanto, a terra não tem depreciação.

Mas, como calcular esse valor? O método mais simples de calcular a depreciação de um bem consiste na sua desvalorização, durante a sua vida útil, de forma constante. É o chamado método linear. A seguinte fórmula pode ser aplicada:

Em que:

Vi é o valor inicial do bem; ou seja, o valor pelo qual ele foi adquirido, ou até mesmo o seu valor atual.

$$\text{Depreciação} = \frac{\text{Vi} - \text{Vf}}{\text{n}}$$

Vf = é valor final ou valor de sucata do bem; ou seja, ao término da vida útil, qual o seu valor?

Tratando-se de uma máquina (trator, por exemplo), qual seria o valor pago pelo ferro velho? Esse valor, pago pelo ferro velho, seria o valor de sucata.

n = é o número de períodos de vida útil estimada do bem. Caso tenha se considerado o valor atual, deverão ser considerado como vida útil os anos restantes (vida total menos anos já utilizados).

Vejamos um exemplo:

Como calcular a depreciação de um determinado implemento?

Vamos considerar que o produtor adquiriu esse implemento, que tem uma vida útil estimada em 5 anos, por R\$2.000,00. Depois de 5 anos, esse implemento será vendido, como sucata, por R\$100,00.

A depreciação será, então, calculada assim:

$$\text{Depreciação} = \frac{\text{Vi} - \text{Vf}}{\text{n}}$$

$$\text{Depreciação} = \frac{\text{R\$ 2000,00} - \text{R\$ 100,00}}{5 \text{ Anos}}$$

Depreciação = R\$ 380,00 por ano ou R\$ 31,80 por mês.

Ou seja, a depreciação anual do implemento comprado por R\$2.000,00, cuja vida útil é de 5 anos, será de R\$ 380,00. Esse valor deverá ser considerado no custo de produção.

Apesar desse método ser simples e claro, fica evidente que ele não consegue resolver a problemática da depreciação em implementos agrícolas, isso porque, as máquinas agrícolas diferentemente, das empresas “normais” (Contabilidade Geral), não trabalham todo o ano, eles trabalham, apenas em períodos pré determinados. Por esse motivo, o método mais correto para depreciação de implementos agrícolas é o método por horas de trabalho.

Pegasse o valor do equipamento e divide pelo tempo de horas em que esse equipamento trabalha (constante no manual do fabricante), com isso, é possível realizar uma depreciação mais eficaz. Da seguinte forma.

$$\text{Depreciação} = \frac{\text{Valor do Equipamento}}{\text{Número de horas estimado de trabalho}}$$

Vamos considerar que o produtor adquiriu um trator por R\$ 58.000,00 cujo o tempo de trabalho dele é de 8.000 horas.

$$\text{Depreciação} = \frac{\text{R\$ 58.000,00}}{8.000 \text{ horas}}$$

Depreciação = R\$ 7,25 por hora

Com isso, foi possível encontrar qual será o valor a ser depreciado desse trator por hora de trabalho.

4.5 A Exaustão na atividade rural

"A exaustão corresponde à perda do valor, decorrente da exploração de direitos cujo objeto sejam numerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração."

Enquanto as propriedades físicas se deterioram física ou economicamente, os recursos naturais se esgotam. O esgotamento é a extinção dos recursos naturais e a exaustão é a extinção do custo ou do valor desses recursos naturais (florestas, minas, etc.).

Na proporção em que são extraídos os recursos naturais, registra-se a exaustão deste recurso.

Para cálculo do valor exaurido, calcula-se primeiramente o percentual do volume extraídos durante o período, em relação a quantidade total existente no início do período base que compunha a reserva florestal ou mineral. Em seguida, aplica-se este percentual encontrado sobre o valor da reserva registrada no Ativo, sendo o resultado encontrado a cota de exaustão do período.

Exemplos de culturas que têm seu custo de formação, apropriados ao resultado pelo critério da exaustão, são as florestas artificiais de eucaliptos, de pinos, a cana-de-açúcar, as pastagens artificiais, etc. No caso de um canavial, uma vez formado, dependendo da região, poderá proporcionar três a quatro cortes. Admitindo-se que seja de 3 anos, a cota de exaustão anual, será obtida aplicando-se o percentual de 33,33% sobre o valor da cultura formada.

Uma vez que a legislação não fixa expressamente taxas de exaustão, há os que defendem para certas culturas taxas de exaustão decrescentes, como é o caso do PLANALSUCAR, que estabeleceu os seguintes percentuais/ano:

- 1° corte - 35,4%
- 2° corte - 25,1 %
- 3° corte - 21,4%;
- 4° corte - 18,1%

O procedimento adequado é procurar registrar na contabilidade a verdadeira cota de exaustão do período, valendo-se de avaliações de técnicos da área, de forma que a contabilidade efetivamente tanto no Ativo Permanente como nas Demonstrações de Resultado, reflita de forma mais correta possível o verdadeiro patrimônio e desempenho do empreendimento.

4.6 A amortização na atividade rural

A ocorrência da amortização se dá nos casos de aquisição de direitos sobre bens de terceiros. Corresponde à perda do valor do capital aplicado em Ativos Intangíveis de duração limitada. Como exemplo, a aquisição de direitos de extração de madeira em florestas de propriedade de terceiros ou de exploração de pomar alheio, por prazo determinado, a preço único e prefixado.

Outros gastos que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, registrados no Ativo Diferido, também deverão ser amortizados. É o caso de gastos com melhoras no solo que propiciam incremento na capacidade produtiva, tais como: desmatamento, destacamento, corretivos, etc.

A cota de amortização do período é obtida, dividindo-se o valor do direito ou do gasto em melhoramento, pelo número de períodos de duração deste direito ou melhoramento.

Conforme a legislação do Imposto de Renda, nos casos de itens do Ativo Diferido, este prazo não poderá ser inferior a cinco anos. Já a lei das Sociedades por Ações estabelece o limite máximo de dez anos para estas amortizações.

4.7 Inventário periódico e Inventário permanente

Uma das grandes dificuldades verificada nas empresas em geral, para conhecer os resultados de determinado período, é a determinação do custo das mercadorias ou dos produtos vendidos.

No caso de uma empresa comercial é necessário conhecer o estoque inicial, as compras do período e o estoque final. As compras e o estoque inicial são fáceis de determinar. O problema reside no estoque final.

Há duas formas de se conhecer o estoque: pelo inventário periódico levantado no final de cada exercício ou pelo controle permanente do estoque - inventário permanente.

O inventário permanente é atualizado permanentemente a cada operação e reflete a qualquer momento, e sobretudo na apuração de resultados do exercício social, o valor de cada componente do estoque (cultura em formação, colheita em andamento, etc.).

Antes de darmos seqüência, e já que estamos tratando de estoques, é interessante uma analogia, devido às semelhanças da Contabilidade Rural com a Industrial, pois ambas têm uma produção em andamento.

Na indústria temos a "Matéria-Prima", e na agricultura os "Insumos" (sementes, adubos, inseticidas, etc.).

"Produtos em Elaboração", na indústria, equivalem a "Cultura Temporária em Formação" ou a "Colheita em Andamento" da cultura permanente estoque - inventário permanente. Na indústria, "Produtos Acabados", assemelha-se a "Produtos Agrícolas" na empresa rural.

Sem qualquer dúvida, na agricultura ou pecuária, o melhor método de inventário é o permanente. (") A qualquer momento possibilita, e sobretudo por ocasião da apuração dos resultados do exercício social, a determinação correta - pelo custo histórico - dos bens componentes do estoque (em especial de itens de difícil avaliação como "Cultura em Formação" ou o custo da "Colheita em Andamento").

Desta forma, por ocasião da ocorrência dos gastos, e tanto quanto possível, é aconselhável que se vá apropriando adequadamente a contas específicas patrimoniais ou de resultado.

O Regulamento do Imposto de Renda, para as empresas rurais, disciplina que poderão ser avaliados a preços correntes de mercado os estoques de produtos agrícolas, manas e extrativos, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade.

Porém, mesmo a preços de mercado, as culturas em formação seriam difíceis de avaliá-las. E também, a avaliação a preços de mercado importaria numa superavaliação do estoque final, reduzindo o custo e aumentando o lucro, ocasionando uma antecipação posto de renda. Há a possibilidade de ocorrer o inverso.

5. TÓPICOS SOBRE A CONTABILIDADE PECUÁRIA

5.1 Introdução

Por constituir-se a pecuária bovina no Brasil, como já citado, numa atividade de grande relevância econômica e também por estar presente em grande parte das propriedades rurais, apresentamos a seguir, características da atividade pecuária e alguns entendimentos contábeis.

Em se tratando de contabilidade pecuária no Brasil, há dois métodos de avaliação do estoque vivo (plantel):

- valores de custo, e
- valores de mercado.

Apresenta-se a metodologia desses dois métodos, seus efeitos fiscais e gerenciais.

Faz-se necessário, preliminarmente, alguns comentários sobre a atividade pecuária bovina.

5.2 Classificação do Gado

Existem três etapas distintas, na pecuária bovina 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.
- 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.

Pela combinação dessas três etapas, há a possibilidade de encontrarmos seis alternativas de produção:

- * cria,
- * recria,
- * cria-recria;
- * cria-recria-engorda,
- * recria-engorda,
- * engorda.

Adotou-se para análise o tipo de atividade cria-recria-engorda (Sistema Integrado). Assim, tratar-se-á o bezerro desde o seu nascimento, até a venda para o abate, quando adulto e gordo.

Um primeiro aspecto a ser apreciado é quanto a classificação do gado no Balanço Patrimonial.

O gado bovino que será comercializado pelo produtor rural, em forma de bezerro, novilho magro e gordo, deverá ser classificado como estoque vivo.

O gado destinado à procriação (Touros e Matrizes) ou ao trabalho, que não será vendido, será classificado no Ativo Permanente.

5.3 Classificação Fiscal

A legislação fiscal normatiza a seguinte classificação:

Ativo Circulante

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

Ativo Não circulante

Imobilizado

- Gado Reprodutor - representado por touros puros de origem, touros puros de cruza, vacas puras de origem, vacas puras de cruza e gado destinado à inseminação artificial,
- Gado de Renda - representado por bovinos, suínos, ovinos e eqüinos utilizados para a produção de bens que constituem objeto de suas atividades. (caso típico é o gado leiteiro);
- Animais de Trabalho - compreendem eqüinos, bovinos, muares, asininos destinados ao trabalho agrícola, sela e transporte.

5.4 Classificação do Gado Para Corte e Para Produção

No caso da pecuária bovina de corte, por ocasião do nascimento dos bezerras deve-se classificá-los no Ativo Circulante, como se todos se destinassem à venda.

Após um certo período de experimentação faz-se uma reclassificação, transferindo-se para o Permanente aqueles considerados aptos para a reprodução e que serão efetivamente utilizados.

Tal avaliação considera fertilidade, ardor sexual, carcaça, peso, etc., e varia com o política de produção do produtor rural. Alguns transferem para o Permanente as fêmeas e alguns machos.

Na transferência do Circulante para o Permanente, se o plantei estiver avaliado a preço de custo, é necessário corrigi-lo, monetariamente desde o nascimento, até a data da transferência.

5.5 Curto e Longo Prazo na Pecuária

Ainda no aspecto de classificação contábil, pode surgir neste momento a dúvida do porquê contabilizar como Circulante, no sub grupo Estoques Vivos, ou Estoque em Formação, produtos

com ciclo operacional elevado, normalmente corri período superior a três anos, que conforme a Lei das Sociedades nas Ações seriam classificados como Realizável a Longo Prazo.

Ocorre que o mesmo dispositivo legal, estabelece que nos casos em que o ciclo operacional tiver duração maior que o exercício social (um ano) a classificação no Circulante ou Realizável a Longo Prazo terá por base o prazo desse ciclo.

Desta forma, o curto prazo para a pecuária será Igual ao seu ciclo operacional (em média três a quatro anos). Assim, os estoques constarão no Ativo Circulante e não no Realizável a Longo Prazo. A mesma regra é válida para as exigibilidades do Passivo.

5.6 Variação Patrimonial Líquida

Segundo Iudícibus: Variação Patrimonial significa a mudança dos valores do patrimônio da empresa pela alteração de um ou mais itens patrimoniais.

Essa variação origina-se com a ocorrência de uma mudança no valor de item patrimonial, decorrente de uma variação econômica do valor do bem, porém não financeira. Ou seja, há uma diferença entre o valor que ele está escriturado e o valor praticado no mercado.

Há dois fatores preponderantes para essa variação. Primeiro, o gado através de seu crescimento natural, ganha peso e envergadura com o passar do tempo, ficando o Ativo a constante aumento de valor econômico real. Segundo, na pecuária pelo ciclo operacional extenso, a rotatividade do estoque é lenta, acarretando os efeitos da inflação com a perda do poder aquisitivo da expressão monetária que está registrado. Desta forma, é essencial que se reconheça essa modificação.

A variação patrimonial poderá ser positiva, nos casos em que há ganho econômico, como por exemplo, o nascimento de um bezerro. Ou negativa, com a morte de um novilho por doença. O resultado entre as variações patrimoniais positivas e negativas dará a variação patrimonial líquida, que será destacada nas contas de resultado do exercício.

5.7 Superveniências Ativas e Insubstituições Ativas

São formas de variação patrimonial, sendo as Superveniências Ativas, os acréscimos ganhos em relação ao Ativo da empresa. Esses acréscimos ocorrem com o nascimento de animais e ganhos que ocorrem com o crescimento natural do gado. São as já mencionadas, variações patrimoniais positivas.

As Insubstituições Ativas, significam reduções do Ativo da empresa, decorrentes de perdas, fatos fortuitos, anormais e imprevistos. E o caso de mortes, desaparecimento de animais do rebanho. São variações patrimoniais negativas.

5.8 Método de Custo e o Método do Valor de Mercado

Para a apuração dos resultados anuais por ocasião do Balanço Patrimonial, conforme a legislação fiscal, o rebanho bovino poderá ser inventariado pelo preço real de custo (método de custo)¹ ou pelo preço corrente de mercado (método do valor de mercado).

O método de custo é semelhante ao de uma empresa industrial. Todos os custos com a formação do rebanho são acumuladas ao plantel e destacado no "Estoque".

Quando ocorrer a venda do plantel, transfere-se da conta "Estoque" para "Custo do Gado Vendido". Assim, apuração do lucro será no momento da venda.

Considerando porém que o ciclo operacional da pecuária bovina de corte é extenso, o valor dos estoques mesmo que recebam custos periodicamente, tendem a se desatualizar em função da perda do poder aquisitivo da moeda - a inflação. Além disso, com o passar do tempo o "Estoque em Formação" vai ganhando peso e envergadura, produzindo ganhos econômicos superiores aos custos.

Desta forma, por ocasião da venda seria apurado um lucro elevado naquele exercício, não refletindo ser um resultado acumulado de vários exercícios. Além do que, pela desatualização do

valor contábil do rebanho com o tempo, seria difícil a partir destes dados estipular o melhor momento para a venda, fundamental para a maior lucratividade.

Devido as deficiências do método do custo histórico como base de valor, é admissível o método de avaliação a valores de mercado.

Como geralmente os preços de mercado são superiores ao preço de custo, se reconhece um ganho econômico periodicamente (uma vez por ano), em virtude do crescimento natural do rebanho. Por esse critério o gado fica destacado na conta "Estoque" pelo seu valor de mercado e no resultado é reconhecido um ganho econômico do período, apurado pela diferença encontrada entre o valor de mercado atual e o valor pelo custo histórico.

No exercício seguinte o rebanho registrado no Estoque pelo valor de mercado, será movimente avaliado com o novo preço de mercado. O acréscimo no preço de mercado de um ano para o outro será adicionado ao 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.

Esse método é mais adequado, pois reconhece a cada exercício o ganho econômico. Entretanto, ao reconhecer ao valor real do rebanho, cria um ganho econômico tributável antecipadamente sem a realização efetiva da receita, que só ocorreria por ocasião da venda.

Para sanar tais problemas Marion sugere duas alternativas:

A primeira seria adotar o custo histórico como base de valor, sem ferir os princípios legais e fiscais vigentes no País, e fazer um Controle Auxiliar de Custos Extracontábil com correção monetária dos Estoques, com fins exclusivamente gerenciais.

Auxiliar de Custos Extracontábil com correção monetária dos Estoques, com fins exclusivamente gerenciais.

Outra alternativa, seria uma uniformização na avaliação das empresas pecuárias e agrícolas, pelos seguintes critérios:

a) avaliar os estoques (rebanhos) no Ativo Circulante a valores correntes de mercado, inclusive o bezerro por ocasião do seu nascimento,

b) avaliar o Ativo Permanente considerando o Custo Histórico Corrigido com a possibilidade de Reavaliação;

c) demais itens do Ativo Circulante e do Realizável a Longo Prazo, como são valores de menor significância em relação ao Ativo, aplicar a avaliação do Custo Histórico como base de valor.

Também sugere Marion que a legislação fiscal deveria ser aprimorada e que esses ganhos com a avaliação a preços de mercado na pecuária - hipótese ainda hoje não prevista - deveriam atualizar os Estoques e em contrapartida ficarem registrados como "Reserva de Lucros e Realizar", no Patrimônio Líquido.

Por ocasião a venda efetiva - Princípio da Realização da Receita essa reserva seria transferida como lucro realizado em termos financeiros e naquele momento sofreria a tributação.