

IMPOSTOS DIFERIDOS ORIGINADOS NA AVALIAÇÃO DOS ATIVOS BIOLÓGICOS PELO VALOR JUSTO EM CULTURAS TEMPORARIAS QUANDO HÁ MERCADO ATIVO EM MATO GROSSO

Antoniethy Barbara Pereira¹
Cleiton Franco²

RESUMO

A contabilidade brasileira mudou, e com isso o setor que mais movimentava a economia do país não poderia ficar fora destas adequações. Para que haja uma uniformidade nas demonstrações financeiras e contábeis, foram adotadas pela contabilidade brasileira, normas internacionais de contabilidade, que possibilita que todos os usuários da contabilidade, sejam eles internos ou externos, nacionais ou internacionais sejam capazes de compreender e utilizadas as informações da melhor forma. Na agropecuária, estas adequações vieram através da IAS 41, que trata da mensuração e reconhecimento dos ativos biológicos pelo valor justo. Em conjunto com a IAS 41 temos a IAS 12 que determina que os impostos sobre o lucro sejam evidenciados nas demonstrações contábeis, esta avaliação gera uma diferença temporal entre o resultado econômico e fiscal apurado pela empresa, causando passivos por impostos diferidos quando uma variação positiva de preços no ato da comercialização e ativos por impostos diferidos, quando há uma variação negativa de preços no ato da comercialização. Neste sentido, o objetivo deste trabalho é analisar os efeitos da utilização dos critérios estabelecidos para o reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos em relação aos impostos diferidos e verificar o tratamento dispensado a esses ativos e passivos pelas empresas que exploram a atividade de cultura temporária com mercado ativo no Estado de Mato Grosso. A metodologia utilizada foi de pesquisa bibliográfica exploratória, pois discute-se os resultados com outro autor da mesma linha de pesquisa. Como resultados destaca-se o aumento da transparência das demonstrações contábeis e financeiras das empresas do agronegócio mato-grossense, por demonstrar de forma confiável as variações patrimoniais que ocorrem durante todos os períodos.

Palavras-chave: Impostos Diferidos. Valor Justo. Culturas Temporárias. Mercado Ativo.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade hoje é vista muito além do ato de debitar e creditar, é vista como algo de função gerencial, algo que desenrole a linguagem dos negócios, sendo assim, tem como principal objetivo garantir que seus usuários tenham informações fidedignas, sendo estes usuários tanto internos quanto externos. (RECH et al., 2007, p. 1).

¹Acadêmica do curso de Ciências Contábeis da UNEMAT – Campus de Tangará da Serra, e-mail: antoniethy@hotmail.com

²Professor do curso de Ciências Contábeis da UNEMAT – Campus de Tangará da Serra, e-mail: cleitonfranco@unemat.br

Um destes usuários é o governo, que tem interesse direto nas operações da empresa e para tal, utiliza-se das informações obtidas pela contabilidade por meio de suas demonstrações, tendo estas como ponto de partida o governo pode calcular os impostos devidos pela empresa. No entanto as disposições fiscais aceitam ou exigem que, para fins de tributação, algumas dessas operações sejam avaliadas por valores bases ou períodos de apuração diferentes dos empregados na apuração do resultado contábil (RECH et al., 2007, p. 1).

No agronegócio, tem-se a possibilidade de obter bases diferenciadas de tributação gerando lucros tributáveis diferentes dos lucros contábeis, o que possibilita o diferimento de impostos e em consequência o retardamento de seu recolhimento, o que são incentivos por parte do governo para proporcionar ao setor maior estabilidade, incentivando a produção. Com a evidenciação dessa diferença de tratamento entre os critérios contábeis e fiscais para a apuração dos lucros, faz nascer um novo elemento na contabilização dessa atividade que são a mensuração e o reconhecimento de impostos diferidos (RECH et al., 2007, p. 2).

Além do tratamento contábil e fiscal diferenciado o agronegócio, possui também legislação específica quanto a sua mensuração no que diz respeito à metodologia de custo empregada para tal. A International Accounting Standards 41 – Agriculture (IAS 41) estabelece os critérios de reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos, determina que estes ativos sem sua fase de modificação até a colheita sejam mensurados pelo valor justo de mercado, e que, suas perdas e ganhos, ocorridos no processo de transformação devem ser evidenciados na demonstração do período em que ocorrem.

No Brasil os trabalhos abordam algumas aplicações a respeito do conceito de valor justo à exploração da atividade agropecuária. Os autores Pigatto, Costa e Lisboa (2000) analisam a aplicação dos conceitos de valor justo e a quais ativos as normas internacionais recomendam a sua aplicação, de forma ampla, com breve discussão sobre ativos biológicos. Scherer e Lisboa (2000) realizam uma análise da IAS 41 na fase de Exposure Draft. Rech et. al. (2006) identificam a aplicação do valor justo à pecuária de corte com um mercado ativo. Em outro artigo, Rech et. al. (2006) comparam a aplicação do custo histórico e valor justo, também na pecuária com presença de mercado ativo. Ainda Rech e Pereira (2012), abordam a aplicação de valor justo a ativos biológicos de natureza fixa sem mercado ativo, como é o caso de pomares. Rech, Pereira e Oliveira (2008) tratam da discussão sobre os efeitos de impostos diferidos e seus impactos sobre os ativos biológicos a valor justo na atividade pecuária em Mato Grosso. Silva Filho, Machado e Machado (2012) abordou a relevância do valor justo em relação ao

custo histórico na avaliação dos ativos biológicos, avaliando as empresas de capital aberto da BM&FBOVESPA.

O presente trabalho baseia-se no estudo de Rech, Pereira e Oliveira (2008), porém se diferencia no sentido de se caracterizar como um estudo dos impostos originados na avaliação dos ativos biológicos pelo valor justo na exploração da atividade agrícola da cultura temporária de soja com mercado ativo em Mato Grosso. Com o seguinte problema: Qual o impacto sobre as demonstrações contábeis e financeiras, no que diz respeito aos impostos diferidos de uma empresa agropecuária que reconhece seus ativos biológicos a valor justo?

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. EMPRESA AGRÍCOLA E CONTABILIDADE RURAL

Entende-se por empresa rural entidades que exercem atividades que dizem respeito a culturas agrícolas, criação de gado ou culturas florestais, com a finalidade de obtenção de renda. (CREPALDI, 2011, p. 3). Explorando assim a capacidade produtiva do solo, por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas, estas atividades por sua vez dividem-se em três grupos, sendo eles: atividade agrícola, atividade zootécnica e atividade agroindustrial (MARION, 2012, p. 2).

Corroborando com as ideias dos autores anteriores o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) (CPC 29, 2009, p. 3) entende por atividade agrícola a organização da mudança biológica e a colheita de ativos biológicos para venda ou para alteração em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais, por uma entidade. O referido pronunciamento compreende ainda a ideia de que a atividade agrícola aglomera uma série de atividades com características próprias como a capacidade de mudança, ou seja, a possibilidade do ativo se transformar biologicamente.

Como em todo ramo empresarial, a atividade agrícola também precisa de instrumentos que possibilitem a mensuração dos custos e receitas originados da produção, com o objetivo de um estudo patrimonial, para tal, usa-se a contabilidade que dentre seus vários ramos, destaca-se aqui, tanto por sua importância econômica quanto pelo poder de precisão nas informações a contabilidade rural, que apesar de se diferenciar dos outros ramos, segue os mesmos princípios contábeis (RECH et al., 2006, p. 4). Gomes (2002) caracteriza a contabilidade rural como “o ramo da contabilidade que tem como objetivo aplicar os princípios e normas básicas da

contabilidade, de forma adequada, sobre o patrimônio das entidades que se dedicam à atividade agropecuária”.

Em um contexto de mundo onde as inovações tecnológicas ganham força e presença diariamente, na atividade rural não seria diferente, nesta esfera a contabilidade exerce papel fundamental na mensuração dos custos, gastos e ganhos na produção agrícola, por meio de informações precisas, úteis ao planejamento estratégico dos empresários rurais, dando força às propriedades rurais para se tornarem empresas com capacidade para acompanhar a evolução do setor econômico de qualquer país (CREPALDI, 2011, p. 2).

De acordo com Crepaldi (2011) desde sua origem a contabilidade sempre foi reconhecida pelo seu potencial gerencial, seu poder de mensurar e de informar de forma objetiva e clara os eventos, atividades e transações que são planejados e executados nas empresas rurais. Esta por sua vez, tem a capacidade de informar os usuários toda evolução patrimonial, por isso torna-se imprescindível para que haja uma evolução que acompanhe o crescimento global.

Afim de que a contabilidade rural consiga usufruir de todo seu potencial, Crepaldi (2011) explica que o produtor deve possuir uma assessoria para que se possa melhor explorar o ciclo produtivo, já que com isso ele terá melhores condições de acompanhar todos os procedimentos que acontecem em sua propriedade. Assegura ainda que “a agricultura será tão mais próspera quanto maior for o domínio que o homem venha a ter sobre o processo de produção” (CREPALDI, 2011, p. 2).

2.2. CPC 29 – ATIVO BIOLÓGICO E PRODUTO AGRÍCOLA

Com a finalidade de atender as exigências das Leis 11.638/07 e 11.941/09, que determinam a adoção de procedimentos contábeis que compreendam as normas internacionais de contabilidade o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, instituiu o CPC 29 que foi criado com o objetivo de estabelecer regras contábeis para o tratamento dos ativos biológicos e produtos agrícolas até o ponto de colheita (FIORAVANTE et al., 2011, p. 70).

De acordo com o CPC 29 (2009), os ativos biológicos são animais ou plantas vivos, desde o nascimento ou plantio até o ponto de abate ou colheita. Após o processo de abate ou colheita, este passa a ser denominado como produto agrícola e, após ser transformado ou beneficiado, deverá compor a conta de estoques. Este não trata do processamento do produto agrícola, onde para isto deve ser aplicadas normas específicas.

No quadro a seguir são apresentados exemplos de ativos biológicos, produto agrícola e produtos resultantes do processamento após a colheita:

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

Fonte: CPC 29, 2009.

No que tange o reconhecimento ativo biológico o CPC 29 diz que a entidade deve reconhecê-los quando e tão somente quando: (a) controla o ativo como resultado de eventos passados; (b) for provável que benefícios econômicos futuros associados com o ativo fluirão para a entidade; e (c) o valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado confiavelmente (CPC 29, 2009, p. 5).

Dentre as inúmeras características que diferenciam os ativos biológicos, destaca-se a transformação física, tendo em vista que estes possuem vida, pois são mudanças qualitativas (amadurecimento, resistência da fibra etc.) e quantitativas (aumento de peso, comprimento e/ou diâmetro da fibra etc.), a preocupação é que esta característica possa causar incertezas na mensuração dos valores, deixando claro a importância da base de avaliação, tendo esta que procurar passar informações confiáveis para uma tomada de decisão precisa e racional (SILVA FILHO; MARTINS; MACHADO, 2012, p. 4).

Dessa forma de acordo com Souza et al. (2013) os ativos biológicos estão separados em (i) consumíveis, que são aqueles que para a sua utilidade faz-se necessário cessar a vida, como exemplo tem-se o gado de corte, plantação de soja e uma diversidade de hortaliças (alface, coentro etc.). Os de (ii) produção, que geram benefícios que se renovam preservando a sua continuidade, como exemplos, as galinhas poedeiras de ovos, o gado leiteiro, árvores de fruto (pitangueira, mangueira etc).

A mensuração do ativo biológico, salienta Marion (2012), deve ser realizada através do método do valor justo menos as despesas de venda no reconhecimento inicial e final de cada competência, salvo as exceções que dispõem no CPC 29. Cabe ressaltar que entende-se por valor justo o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo encerrado, com a

ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

Souza et al. (2013) destaca que o resultado apurado a valor justo, repercute diretamente no ativo não circulante, no patrimônio líquido e os correspondentes impostos diferidos devendo afetar o resultado do exercício, tendo assim que ser observadas a situação de mercado, já que ele é que determina a base pertinente para a mensuração do valor justo. O CPC 29, determina as condições específicas para que o mercado ativo possa ser caracterizado, sendo elas: (i) homogeneidade nos itens negociados dentro do mercado;(ii) os compradores e vendedores dispostos à negociação podem ser normalmente encontrados, a qualquer momento; e (iii) disponibilidade de preços para o público (CPC 29, 2009, p. 4).

2.3. IMPOSTOS DIFERIDOS – RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

Segundo a *Internacional Standards 12* (IAS 12), que trata sobre os Impostos Sobre a Renda, imposto diferidos deverão ser reconhecidos como:

É inerente no reconhecimento de um ativo ou passivo que a entidade que reporta espera recuperar ou liquidar o valor contábil desse ativo ou passivo. Se for provável que a recuperação ou liquidação desse valor contábil tornará futuros pagamentos de impostos maiores (menores) do que seriam se essa recuperação ou liquidação não tivesse consequências fiscais, esta Norma exige que uma entidade reconheça um imposto diferido passivo (imposto diferido ativo), com determinadas exceções. Um imposto diferido ativo será reconhecido para a compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados na medida em que seja provável que o lucro tributável futuro ficará disponível para compensar os prejuízos fiscais não utilizados e os créditos fiscais não utilizados.

Para Fabretti (2006) como um dos vários ramos contábeis, a Contabilidade Tributária deve evidenciar a situação do patrimônio e o resultado do exercício, de forma clara e precisa, e, de acordo com os julgamentos, princípios e normas básicas da Contabilidade. Entretanto, a legislação tributária, não raras vezes, desvirtua os resultados econômicos para, por determinação legal, adaptá-los à sua exigência e dar-lhes outro valor (resultado fiscal), que pouco tem a ver com o resultado contábil.

Como é de conhecimento, o resultado contábil muitas vezes é divergente do resultado fiscal, na legislação tributária e nos critérios contábeis tomados o reconhecimento e mensuração dos ativos da empresa, podem provocar diferenças no surgimento de receita e despesas, tributáveis ou dedutíveis, que possam ser atribuídas a este ou àquele exercício, por isso utiliza-se do diferimento dos impostos (RECH et al, 2007, p. 2).

Para Rech (2007) tais diferenças surgem em função do princípio da competência, que é adotado para a elaboração das demonstrações contábeis, a IAS 12 (IASB, 2008), ao tratar dessas

questões, estabelece que as diferenças temporárias tributáveis são produzidas entre o valor contábil líquido e o valor fiscal líquido de um ativo ou passivo e que num futuro resultarão em valores tributáveis para fins dos Impostos sobre Lucros.

A IAS 41, estabelece que as empresas de agronegócios devem mensurar os ativos biológicos pelo valor justo, o que faz com que o lucro apurado por elas passe a ocorrer em períodos diferentes do que normalmente é tributado, ou era reconhecido pelo método de avaliação pelo custo histórico, causando assim a diferença dos resultados fiscais e contábeis. (RECH et al, 2007, p. 5). Para Hendriksen e Van Breda (1999) estas diferenças se classificam em dois grupos: diferenças permanentes e diferenças temporárias. Respectivamente a primeira esta relacionada à políticas administrativas que não se relacionam com o lucro contábil, já a segunda pode resultar de diferenças que ocorrem no momento dos débitos e os créditos, que podem ser ajustadas no futuro, de modo que tais diferenças deixaram de existir.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) define as diferenças temporárias como “as diferenças entre a base fiscal de um ativo ou passivo e seu valor contábil no balanço patrimonial, que afetem ou possam vir a afetar a apuração dos tributos sobre os lucros”. (RESOLUÇÃO 998/04, CFC, 2006, p. 263). A IAS 12 determina normas para o reconhecimento e mensuração das diferenças temporárias, classificando-as em diferenças temporárias tributáveis e diferenças temporárias dedutíveis, sendo elas:

- a) Diferenças temporárias tributáveis são diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou do passivo seja recuperada ou liquidada; b) Diferenças temporárias dedutíveis são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou do passivo seja recuperada ou liquidada. (IAS 12, 2011).

Nestes casos, torna-se necessário o reconhecimento de um passivo ou ativo por impostos diferidos, para tal é necessário que a empresa tenha a expectativa de recuperar ou liquidar a quantia reconhecida. Esta preocupação é fundamental quando levamos em consideração o Princípio da Continuidade, já que não faria sentido reconhecer um passivo por impostos se a empresa não tivesse a intenção de operar por tempo suficiente para que o fato gerador fosse alcançado. (RECH et al, 2007, p. 6).

No reconhecimento dos impostos diferidos nas demonstrações contábeis a IAS 12 reconhece a adoção do método baseado no balanço patrimonial. Porém em seu parágrafo 17, aceita que algumas diferenças, como é o caso dos ativos biológicos avaliados pelo método do valor justo, consideradas tempestivas, devem ser reconhecidas como impostos diferidos. Sendo

assim, os impostos diferidos que vierem a surgir em função das diferenças reconhecidas no resultado do período apurado devem ser incluídos na demonstração de resultado desse mesmo período e os impostos diferidos devem ser incorporados ao patrimônio líquido.

Cabe ressaltar que na avaliação de ativos biológicos é mais comum que ocorram passivos por impostos diferidos, devido ao crescimento natural e a avaliação pelo valor justo, esta deverá ser evidenciada na demonstração de resultado. O que não exclui a possibilidade de essa entidades apresentarem ativos por impostos diferidos que devam atender as indicações estipuladas (RECH et al, 2007, p. 7).

Portanto, entende-se que os impostos diferidos que aparecem em função de diferenças reconhecidas no resultado do período devem ser incluídos na Demonstração do Resultado desse período e os impostos diferidos, resultados de transações ou eventos identificados no patrimônio líquido, devem ser incorporados ao patrimônio líquido (RECH et al, 2007, p. 7).

2.4. UTILIZAÇÃO E RECONHECIMENTO DO VALOR JUSTO NA AGRICULTURA

O tratamento contábil adotado por empresas do ramo agrícola é basicamente o mesmo de empresas de outros setores da economia. Um dos pontos relevantes para a discussão do valor justo na agricultura é adotar a aceitabilidade e a utilidade de se reconhecer a receita antes do ponto-de-venda. Este procedimento contábil consiste em aferir, ao final de determinados períodos ou em estágios distintos de desenvolvimento, o estoque a valor de efetivação. Neste caso, para se atingir o valor de mercado (valor justo) a parcela debitada ao Estoque seria creditada como uma receita na apuração do resultado, dando assim a formação de um lucro econômico. Para que isto aconteça obedecendo os princípios contábeis deve-se ainda fazer a provisão das despesas de venda que ocorrerão no ato da comercialização, ou seja, antecipando estas despesas para que o valor se aproxime o máximo possível do reconhecido na venda, para que o valor do Estoque seja líquido (MARION, 2012, p. 153).

Pode-se concluir que o valor justo teve seu nascimento em uma compreensão de avaliação mais próxima dos custos correntes, em que as informações sobre os riscos financeiros predominam sobre a percepção de entradas e saídas em valores nominais (históricos) da época das transações de compra e venda (KEHL, 2005, p. 14). Partindo deste mesmo ponto, Marion (2012) explica que é justificável o reconhecimento da Receita Econômica, pois, antes mesmo de realizar as primeiras vendas a empresa já estará aferindo a viabilidade do esforço despendido para a harmonização do produto final, assim a contabilidade evidencia se as despesas para que o produto alcançasse a maturação necessária foi compensatória.

Para compreender melhor a utilização do valor justo na agricultura vale ressaltar a diferenciação de valor de mercado e valor justo. Assim, observa-se que o termo valor justo é mais abrangente que o valor de mercados, já que ele incorpora outras técnicas de mensuração, quando os ativos não possuem valor de mercado, daí, o termo valor justo ser mais amplo, pois ele inclui o valor de mercado como primeira alternativa para avaliação de ativos, quando este valor não pode ser encontrado utiliza-se de outras alternativas de avaliação (BRITO, 2010, p. 29). O que não será discutido neste trabalho, pois trata-se de avaliação de mercado ativo.

Sendo assim, cabe ressaltar que para que o critério de mensuração pelo valor justo proposto pela IAS 41 seja válido, pressupõe-se a existência de um mercado ativo para o ativo biológico, instituindo que este deva possuir as condições a seguir: a) os itens negociados dentro do mercado são homogêneos; b) podem ser encontrados a qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; c) os preços estão disponíveis ao público (IAS 41 § 8).

3 METODOLOGIA

3.1. Caracterização da Pesquisa

Quanto à caracterização da pesquisa, optou-se por um estudo empírico-analítico, que, segundo Martins (2002), “[...] são abordagens que se apresentam com a utilização de técnicas de coleta, tratamento e análise de dados quantitativos”. A pesquisa englobará a caracterização dos ativos biológicos, bem como a mensuração através do método de valor justo.

A pesquisa bibliográfica exploratória caracteriza-se por melhor familiaridade com o problema a ser investigado, determinando uma visão mais abrangente sobre o assunto (GIL, 2002; BEUREN, 2006). A pesquisa comparativa caracteriza-se na discussão dos resultados encontrados com outro autor da mesma linha de pesquisa.

No sentido de realização da pesquisa exploratória se faz necessária à adoção de uma estratégia de desenvolvimento da pesquisa. Para o desenvolvimento deste trabalho, serão utilizados dados da cultura temporária de soja, levando em consideração o mercado ativo deste produto no Estado de Mato Grosso. Caracterizando a pesquisa bibliográfica, o andamento e resultados deste trabalho será discutido diretamente com os autores Rech, Pereira e Oliveira (2008) que estudaram impostos diferidos originados da avaliação dos ativos biológicos pelo valor justo na atividade de pecuária, sendo assim este trabalho diferencia-se por se tratar de um estudo relacionado as empresas agrícolas que cultivam a cultura temporária de soja.

3.2. Amostra e Coleta de Dados

Para o desenvolvimento deste trabalho será feita uma revisão da literatura acerca de ativos biológicos, evidenciação e mensuração dos impostos diferidos norma internacional IAS 12, bem como a IAS 41. Os dados foram coletados através dos apresentados pelo Instituto Mato-grossense de Economia Agropecuária – IMEA, para os períodos de 2011 e 2012 e estabelecida uma média estadual para Mato Grosso, considerando as cinco diferentes regiões. O objetivo é simular a área plantada nestas regiões e avaliar os custos de produção de uma propriedade da cultura temporária nesta que podemos chamar de macro região e analisar os efeitos da utilização dos critérios estabelecidos para o reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos em relação aos impostos diferidos e verificar o tratamento dispensado a esses ativos e passivos pelas empresas que exploram a atividade de culturas temporária com mercado ativo no Estado de Mato Grosso.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1. Simulação do efeito do reconhecimento dos ativos biológicos pelo valor justo nos impostos das empresas agrícolas de culturas temporárias

Visando apresentar a forma como são gerados os impostos diferidos pelos efeitos da mensuração dos ativos biológicos pelo valor justo, foi realizada uma simulação com valores de custos da produção de soja convencional e respectivos preços, extraídos do endereço eletrônico do Instituto Mato-grossense de Economia Agropecuária (IMEA) para os períodos de 2011 e 2012 e estabelecida uma média estadual para Mato Grosso, considerando cinco diferentes regiões. A simulação visa evidenciar os efeitos das variações patrimoniais provocadas pela alteração de preços das sacas de soja e das alterações físicas conforme sugerido pela IAS 41.

Para calcular o valor que deve ser apresentado como alteração do valor justo atribuído as alterações físicas, deve-se obter o valor atribuído ao ativo biológico no final do período deduzindo o valor de um ativo biológico com as mesmas características que possuía no início do período avaliado, porém agora, ao final do período subsequente ou do mesmo. A operação pode ser representada através da expressão matemática $\Delta = (y_t - x_t)$, onde “ Δ ” é o valor da variação física do ativo biológico. O valor da produção agrícola no instante “ t ” é representada pela variável “ y_t ”, que está sendo utilizada para fins de elaboração das demonstrações contábeis, e “ x_t ” é a representação do valor de mercado da produção agrícola no instante “ t ” que apresente as mesmas características que possuía “ y_t ” no início do período.

O valor representado pela alteração do método de valor justo, atribuído as alterações de preços de mercado, é calculado mediante a obtenção do valor de mercado atribuído a um ativo biológico no final do período equivalente (ciclo operacional), considerando as características iniciais do ativo, objeto de avaliação no início do período, deduzindo o valor que possuía o ativo biológico no início do período. Pode-se obter esse valor através da expressão matemática $\Omega = (xt - yt-1)$, onde “ Ω ” representa o valor da variação de preços do ativo biológico, “ xt ” é da produção agrícola em sacas de soja “ t ” que está sendo elaborado para fins das demonstrações contábeis e “ $yt-1$ ” é o valor do ativo biológico no início do período.

A variação patrimonial (v_p) ocorrida no período obtém-se da soma de $\Delta + \Omega$ deduzidas as despesas de comercialização (D_c) (neste caso representadas pelos gastos com transporte da produção, beneficiamento, armazenagem e impostos (com exceção do Imposto de Renda, tributado a base de 25%, sendo 15% e mais 10% de adicional), que pode ser representado pela expressão matemática de $V_p = [\Sigma(\Delta + \Omega) - D_c]$.

Nas operações de comercialização do ativo biológico, o lucro tributável contábil (L_{tc}) é obtido da dedução do custo de produção da cultura temporária de soja ($C_{prod} =$ insumos sementes, adubos e defensivos, salários e encargos, arrendamento da terra, depreciação das máquinas envolvidas na produção (tratores e colheitadeiras)), da variação patrimonial obtida. O que pode ser representado por $L_{tc} = V_p - C_{prod}$.

Na hipótese do lucro tributável contábil apresentar resultado positivo, tem-se uma situação onde há ocorrência de um passivo por impostos diferidos, tendo em vista que no momento da venda esse lucro será tributável para fins fiscais. Se o resultado do lucro tributável contábil apresentar ocorrência negativa (ou seja, prejuízo tributável) tem-se um ativo por impostos diferidos, tendo em vista que no futuro a empresa poderá compensar esse prejuízo e reduzir o lucro tributável para fins fiscais e reduzir o imposto a ser recolhido. Observar-se que para reconhecer tais ativos ou passivos por impostos diferidos deve se respeitar as condições previamente destacadas.

O valor do imposto diferido será obtido através da aplicação da alíquota do Imposto de renda (IR) ao lucro tributável, neste caso em especial, 25%. E pode-se representá-lo da seguinte forma $IR_{dif} = L_t \times IR_{Aliq}$.

Para demonstrar através da simulação de resultados, estabeleceu-se uma empresa que desenvolve o plantio de uma área de terras equivalente a 1.000 hectares de cultura temporária

de soja convencional, nos períodos de 2011 e 2012, apresentando uma produtividade de 50 sacas por hectare, totalizando uma produção de 50.000 sacas ao final do plantio e colheita. Os preços referentes ao período de 2011 são, conforme dados de cotações do IMEA para o início de 2011 de R\$ 49,00 e para o final de 2011, R\$ 41,80. Para o período de 2012, considera-se para o início do período R\$ 46,40 e para o final, R\$ 71,60. Quanto aos custos de produção, considerou-se em média 8% em relação ao valor em reais da produção. Após deduzidos os custos de produção e as despesas de comercialização, calcula-se o imposto de renda diferido a base da alíquota de 25%. As variações de preços para os cálculos são os estabelecidos na tabela 1, a seguir.

Tabela 1 – Simulação dos custos de produção total e variação de preços da soja convencional para os períodos de 2011 e 2012, considerando um mercado ativo, despesas de comercialização e imposto de renda diferido (25%).

Descrição	Demonstração da Variação do Preços						
	Inicial 2011	Final 2011	Variação de preços	Inicial 2012	Variação de preços	Final 2012	Variação de preços
Ativo Biológicos							
Produto Agrícola - Soja	2.450.000,00	2.090.000,00	- 360.000,00	2.320.000,00	230.000,00	3.580.000,00	1.260.000,00
(-) Custo de produção	1.447.686,67	1.531.650,00		1.611.773,33		1.592.886,67	
(-) Despesas de Comercialização	196.000,00	167.200,00	- 28.800,00	185.600,00	18.400,00	286.400,00	100.800,00
(=) Resultado antes do IR	806.313,33	391.150,00		522.626,67		1.700.713,33	
(-) Imposto de Renda Diferido	201.578,33	97.787,50	- 103.790,83	130.656,67	32.869,17	425.178,33	294.521,67
(=) Resultado depois do IR	604.735,00	293.362,50	- 311.372,50	391.970,00	98.607,50	1.275.535,00	883.565,00

Fonte: IMEA - Custos de produção soja convencional – 2011 e 2012

Na simulação apresentada, observa-se que as variações atribuídas as avaliações a valor justo dos ativos biológicos foram de R\$ 360.000,00 negativos comparando o período inicial e final de 2011. Na mudança de exercício a variação foi de R\$ 230.000,00 positivos na comparação feita entre o início de 2012 e o final de 2011 e de R\$ 1.260.000,00 positivos quando comparamos os períodos final e inicial de 2012.

4.2. Simulação do efeito contábil do reconhecimento dos ativos biológicos na DRE e no Balanço patrimonial pelo valor justo das empresas agrícolas de culturas temporárias com variação positivas de preços

Tabela – 2 – Simulação do efeito contábil nas DRE's econômicas (método de valor justo) dos períodos analisados, considerando uma variação positiva dos preços.

Simulação da variação positiva de preços - DEMONSTRAÇÕES DOS RESULTADOS DOS EXERCÍCIOS			
Ajuste a Valor Justo - Final do Período 2011		Comercialização - Final do Período 2012	
DRE - Econômica	2011	DRE - Fiscal	2012
Receita Ajuste Valor Justo	2.090.000,00	Receita de Venda	2.320.000,00
(-) Custo de produção	- 1.531.650,00	(-) Estoque a Valor Justo	- 2.090.000,00
(=) Lucro Bruto	558.350,00	(=) Lucro Bruto	230.000,00
(-) Desp. de Comercialização *	- 167.200,00	(-) Desp. de Comercialização *	- 18.400,00
Lucro Líquido	391.150,00	Lucro Líquido	211.600,00
(-) Imposto de Renda Diferido **	- 97.787,50	(-) Imposto de Renda Diferido **	- 52.900,00
(=) Resultado Econômico	293.362,50	(=) Resultado	158.700,00

* As despesas de comercialização envolvem transporte da produção, beneficiamento, impostos (com exceção do IR) e armazenagem. ** O valor do imposto corresponde a aplicação da alíquota de 15% sobre o lucro líquido e 10% sobre a parcela do lucro que exceder anualmente R\$ 240.000,00. Sendo que para fins de ilustração considera-se a alíquota cheia de 25%.

Fonte: IMEA – custos de produção e cotação de preços da soja convencional para os períodos analisados.

Considerando a possibilidade de haver variação positiva de preços, a tabela acima demonstra que na ocasião da venda, o valor provisionado anteriormente de Despesas de comercialização e Imposto de renda diferido, serão acrescentados ao valor reconhecido na venda, proporcionará um passivo diferido para a empresa no momento da venda. Na situação, o valor da reversão se dá através da diferença de preços identificada no final de 2011, por ocasião da primeira avaliação, e ao final do período de 2012, por ocasião da comercialização, onde os ativos biológicos (valores considerados para efeito de receita) foram avaliados no primeiro momento ao valor justo de R\$ 2.090.000,00 e posteriormente, na segunda avaliação, por ocasião da venda, por um valor de mercado valorizado, R\$ 2.320.000,00. Deduzidos os custos de produção (valor de estoque dos ativos biológicos avaliados a custo histórico) e as despesas de comercialização, encontrou-se na DRE Econômica o Lucro Líquido de R\$ 391.150,00. Aplicando sobre esta base de cálculo, neste caso especial, a alíquota de 25%, observa-se que o IR Diferido, ou seja, o imposto provisionado de R\$ 97.787,50. No momento da comercialização, ao final de 2012, os ativos biológicos foram reavaliados, para efeito de receita, ao valor justo de R\$ 2.320.000,00, enquanto os ativos biológicos para efeito de estoque, também foram reavaliados pelo valor de mercado, uma vez que não há uma segunda produção, apenas uma reavaliação. Por ocasião de um novo preço de venda, o resultado apresentado considerou uma variação positiva real de preços, encontrando-se um Lucro Líquido no final de 2012 (comercialização) de R\$ 230.000,00. Tendo como base estes valores, obteve-se um acréscimo ao IR Diferido no valor de R\$ 52.900,00, que representa a aplicação da alíquota de 25% sobre o Lucro Líquido apurado no ato da comercialização. Já para as Despesas de comercialização, o valor do acréscimo apresentado é representado pelo montante de R\$ 18.400,00, valor este resultante da diferença entre o provisionado de R\$ 167.200,00 e aplicação do valor em percentuais (8%) aplicados sobre o valor da receita, resultando em um acréscimo ao valor provisionado de R\$ 18.400,00. Em uma mesma linha de pesquisa, diferenciando-se apenas por se tratar de uma análise na atividade de pecuária, Rech (2007) corrobora com os resultados apresentados, onde coloca em sua pesquisa, que quando há variação positiva de preços, na avaliação a valor justo dos ativos biológicos, a empresa contabilizará um passivo por impostos diferidos.

Tabela – 3 Simulação do efeito contábil na DRE para fins fiscais e apuração do imposto de renda (método de custo a valor justo), considerando a cotação do preço da saca de soja em 2012.

DRE - Contábil do período desde o início até a comercialização	
Receita de Venda do Período	2.320.000,00
(-) Custo de Produção 2011	- 1.531.650,00
(-) Desp. Comercialização Prov. 2011	- 167.200,00
(-) Desp. Comercialização da Diferença de Valor 2012	- 18.400,00
(=) Lucro apurado por ocasião da venda (2012)	602.750,00
(-) IR apurado no lalur	- 150.687,50
(=) Lucro contábil na operação de Valor Justo	452.062,50

Considerando que os ativos biológicos foram avaliados a valor justo (CPC 29), o valor provisionado no final de 2011, admitido como passivo por impostos diferidos, somado ao valor realizado no início de 2012, quando confrontados com o resultado reconhecido no Balanço Patrimonial de 2012, confere com o resultado econômico.

Tabela – 4 Simulação do efeito contábil nos Balanços patrimoniais dos períodos analisados, considerando uma variação positiva dos preços.

Simulação da variação positiva de preços - BALANÇOS PATRIMONIAIS			
Balanço Patrimonial	2011	Balanço Patrimonial	2012
Ativo Circulante		Ativo Circulante	
Estoque		Disponível	1.983.712,50
Ativo Biológico - Soja	2.090.000,00	Ativo Biológico - Soja	
(-) Prov. Desp. Comercialização	- 167.200,00	(-) Prov. Desp. Comercialização	
(-) Prov. I.R.	- 97.787,50	(-) Prov. I.R.	
Total do Ativo	1.825.012,50	Total do Ativo	1.983.712,50
Passivo		Passivo	
Patrimônio Líquido		Patrimônio Líquido	
Capital Social	1.531.650,00	Capital Social	1.531.650,00
Resultado do Exercício	293.362,50	Resultado do Exercício	452.062,50
Total passivo	1.825.012,50	Total passivo	1.983.712,50

Fonte: IMEA – custos de produção e cotação de preços da soja convencional para os períodos analisados.

Para evidenciar o encontro entre o lucro econômico e o lucro fiscal, é apresentado acima os Balanços Patrimoniais dos períodos analisados, e verifica-se que o Imposto de renda devido pela comercialização do ativo biológico é o mesmo que já havia sido contabilizado como imposto diferido, isto pode ser identificado quando observamos que o saldo da conta de provisão (impostos diferidos) e a provisão da despesa de comercialização ficam zerados no momento do fechamento do período de 2012, ou seja, no ato da comercialização efetiva dos ativos biológicos (produto agrícola). O lucro contábil e lucro tributável também são os mesmos, comprovados pela análise da Tabela 3 e evidenciado no Balanço Patrimonial apresentado no final de 2012, que apresenta do saldo acumulado dos dois períodos analisados. No balanço apresentado no final do período de 2012, verifica-se que não é mais demonstrado os valores dos impostos diferidos (passivos por impostos diferidos), justamente por eles terem sido pagos no ato da comercialização, de forma cumulativa, ou seja, os passivos por impostos diferidos

apurados no final de 2011 e os efetivamente reconhecidos no final de 2012 em decorrência da comercialização.

4.3. Simulação do efeito contábil do reconhecimento dos ativos biológicos na DRE e no Balanço patrimonial pelo valor justo das empresas agrícolas de culturas temporárias com variação negativa de preços

Tabela – 5 – Simulação do efeito contábil nas DRE's econômicas (método de valor justo) dos períodos analisados, considerando uma variação negativa dos preços.

Simulação da variação negativa de preços - DEMONSTRAÇÕES DO RESULTADO DO EXERCÍCIO			
<i>Ajuste a Valor Justo - Início do Período 2011</i>		<i>Comercialização - Final do Período 2011</i>	
DRE - Econômica	2011	DRE - Fiscal	2011
Receita Ajuste Valor Justo	2.450.000,00	Receita de venda	2.090.000,00
(-) Custo de produção	- 1.447.686,67	(-) Estoque a valor justo	- 2.450.000,00
(=) Lucro Bruto	1.002.313,33	(=) Prejuízo	- 360.000,00
(-) Desp. de Comercialização *	- 196.000,00	(+) Reversão desp. Comerc.	28.800,00
(=) Lucro Líquido	806.313,33	(=) Prejuízo	- 331.200,00
(-) Imposto de Renda diferido **	- 201.578,33	(+) Reversão de IR diferido	82.800,00
(=) Resultado Econômico	604.735,00	(=) Resultado	- 248.400,00

* As despesas de comercialização envolvem transporte da produção, beneficiamento, impostos (com exceção do IR) e armazenagem. ** O valor do imposto corresponde a aplicação da alíquota de 15% sobre o lucro líquido e 10% sobre a parcela do lucro que exceder anualmente R\$ 240.000,00. Sendo que para fins de ilustração considera-se a alíquota cheia de 25%.

Fonte: IMEA – custos de produção e cotação de preços da soja convencional para os períodos analisados.

Considerando a possibilidade de haver variação negativa de preços, a tabela acima demonstra que na ocasião da venda, o valor provisionado anteriormente de Despesas de comercialização e Imposto de renda diferido, serão revertidos, ou seja, proporcionará um ativo diferido para a empresa no momento da venda. Na situação, o valor da reversão se dá através da diferença de preços identificada no início de 2011, por ocasião da primeira avaliação, e ao final do mesmo período, por ocasião da comercialização, onde os ativos biológicos (valores considerados para efeito de receita) foram avaliados no primeiro momento ao valor justo de R\$ 2.450.000,00 e posteriormente, na segunda avaliação, por ocasião da venda, por um valor de mercado reduzido, \$ 2.090.000,00. Deduzidos os custos de produção (valor de estoque dos ativos biológicos avaliados a custo histórico) e as despesas de comercialização, encontrou-se na DRE Econômica o Lucro Líquido de R\$ 806.313,33. Aplicando sobre esta base de cálculo, neste caso especial, a alíquota de 25%, observa-se que o IR Diferido, ou seja, o imposto provisionado é de R\$ 201.578,33. No momento da comercialização, ao final de 2011, os ativos biológicos foram reavaliados, para efeito de receita, ao valor justo de R\$ 2.090.000,00, enquanto os ativos biológicos para efeito de estoque, também foram reavaliados pelo valor de mercado, uma vez que não há uma segunda produção, apenas uma reavaliação. Por ocasião de um novo preço de venda, o resultado apresentado considerou uma variação negativa real de preços, encontrando-se uma diferença de R\$ 360.000,00, considerando o valor do estoque de

produto agrícola (ativos biológicos) de R\$ 2.450.000,00. Tendo como base estes valores, obteve-se a reversão de IR Diferido no valor de R\$ 82.800,00, que representa a diferença entre o valor provisionado de \$ 201.578,33 e \$ 118.778,33. Já para as Despesas de comercialização, o valor da reversão apresentado é representado pelo montante de R\$ 28.800,00, valor este resultante da diferença entre o provisionado de \$ 196.000,00 e \$ 167.200,00.

Tabela – 6 Simulação do efeito contábil na DRE para fins fiscais e apuração do imposto de renda (método de custo a valor justo), considerando a cotação do preço da saca de soja em 2012.

DRE - Contábil do período desde o início até a comercialização	
Receita de Venda do Período	2.090.000,00
(-) Custo de Produção 2011 (inicial)	- 1.447.686,67
(-) Desp. Comercialização Prov. 2011	- 196.000,00
(-) Desp. Comercialização da Diferença de Valor 2012	28.800,00
(=) Lucro apurado por ocasião da venda (2012)	475.113,33
(-) IR apurado no lalur	- 118.778,33
(=) Lucro contábil na operação de Valor Justo	356.335,00

Considerando o resultado final para efeito de apuração do lucro real, se pode observar que o lucro contábil apresenta o resultado idêntico a diferença entre o provisionado e o realizado, econômico e fiscal. Observando a tabela 6, por ocasião da comercialização, a receita é estabelecida tendo como base o valor de mercado, deduzidos os custos de produção (neste caso avaliado a custo histórico), deduzida a despesa de comercialização, prevista de \$ 196.000,00 na DRE econômica e a reversão positiva de \$ 28.800,00, resultando no lucro apurado. O imposto de renda neste momento, por ocasião da apuração do lucro real (LALUR), passa a ter uma nova base de cálculo de \$ 475.113,33, resultando no valor de imposto de renda de \$ 118.778,33, que passa a ser o valor da diferença entre o econômico e o fiscal, no caso \$ 201.578,33 e o valor da revertido de \$ 82.800,00, respectivamente. O lucro contábil encontrado na apuração de comercialização representa a diferença entre o resultado econômico de \$ 604.735,00 e o resultado fiscal de \$ -248.400,00 (TABELA 5), demonstrado no resultado apurado no LALUR no montante de \$ 356.335,00.

Tabela – 7 Simulação do efeito contábil nos Balanços patrimoniais dos períodos analisados, considerando uma variação negativa dos preços.

Simulação da variação negativa de preços - BALANÇOS PATRIMONIAIS							
Balanco Patrimonial		2011		Balanco Patrimonial		2011	
Ativo Circulante				Ativo Circulante			
Estoque				Disponível		1.804.021,67	
Ativo Biológico - Soja	2.450.000,00			Ativo Biológico - Soja			
(-) Prov. Desp. Comercialização	- 196.000,00			(-) Prov. Desp. Comercialização			
(-) Prov. I.R.	- 201.578,33			(-) Prov. I.R.			
Total do Ativo	2.052.421,67			Total do Ativo		1.804.021,67	
Passivo				Passivo			
Patrimônio Líquido				Patrimônio Líquido			
Capital Social	1.447.686,67			Capital Social		1.447.686,67	
Resultado do Exercício	604.735,00			Resultado do Exercício		356.335,00	
Total passivo	2.052.421,67			Total passivo		1.804.021,67	

Para evidenciar o encontro entre o lucro econômico e o lucro fiscal, assim como na variação positiva de preços, é apresentado acima os Balanços Patrimoniais dos períodos analisados, e verifica-se que o Imposto de renda devido pela comercialização do ativo biológico é o mesmo que já havia sido contabilizado como imposto diferido, isto pode ser identificado quando observamos que o saldo da conta de provisão (impostos diferidos) e a provisão da despesa de comercialização ficam zerados no momento do fechamento, que ocorre no final de 2011, ou seja, no ato da comercialização efetiva dos ativos biológicos (produto agrícola). O lucro contábil e lucro tributável também são os mesmos, comprovados pela análise da Tabela 6 e evidenciado no Balanço Patrimonial apresentado no final de 2011, que apresenta do saldo acumulado dos dois períodos analisados. No balanço apresentado no final do período de 2011, verifica-se que não é mais demonstrado os valores dos impostos diferidos (passivos por impostos diferidos), justamente por eles terem sido pagos no ato da comercialização, de forma cumulativa, ou seja, os passivos por impostos diferidos apurados no início de 2011 e os efetivamente reconhecidos no final de 2011 em decorrência da comercialização. Neste caso, como ocorre uma variação negativa de preços da mensuração a valor justo dos ativos biológicos, os impostos diferidos anteriormente (início de 2011) que foram calculados se baseando em um valor maior que o realmente apurado no ato da comercialização, são revertidos de forma positiva, ou seja, quando provisionados a maior e reconhecidos a menos, houve um crédito por ativos de impostos diferido, o que no Balanço Patrimonial é verificado diretamente no efeito sobre o Patrimônio Líquido e saldo de Disponível.

5 CONCLUSÃO

Apesar das críticas iniciais a obrigatoriedade do reconhecimento dos ativos biológicos das empresas agropecuárias pelo valor justo, nota-se que, tornou-se possível apresentar valores contábeis mais relevantes para os tomadores de decisão. Pois desta forma, a variação patrimonial ocorrida em todos os momentos do processo produtivo (da formação da lavoura até a comercialização da colheita) ficou demonstrada de forma mais evidente e satisfatória. Tornando a contabilidade uma ferramenta de gestão empresarial imprescindível para a realização de ações gerenciais. Estes valores são extremamente confiáveis e evidenciam de forma fiel a real situação econômica e financeira da empresa. Já que essa necessidade foi identificada pelo fato do custo histórico, chegar a ser defasado para a avaliação patrimonial.

A diferença encontrada na mensuração dos valores dos ativos biológicos a valor justo, entre o lucro econômico e o lucro fiscal (tributável), sendo temporal, provoca, quando a uma variação positiva da reavaliação dos ativos biológicos (produto agrícola), um passivo por impostos diferidos, tendo em vista que a variação positiva resultara em um ganho maior do que o avaliado no primeiro momento, ou seja, entende-se que o valor provisionado é menor que o valor realizado. Já quando esta variação de preços é negativa, ou seja, quando no primeiro momento espera-se que a comercialização do ativo biológico (produto agrícola) seja mais rentável que na real comercialização, a contabilização das variações constatará que estes valores provisionados a maior, serão revertidos positivamente para a empresa, ocasionando um ativo por impostos diferidos.

Reconhecer os valores que serão deduzidos da receita para alcançar o lucro, antes mesmo que ela aconteça de forma efetiva, ou seja, o diferimento dos impostos e despesas que impactam diretamente sobre a comercialização, aumenta de forma significativa a transparência das demonstrações contábeis e financeiras, levando a contabilidade a levantar a real situação patrimonial da empresa. Como resultado da pesquisa pode-se considerar que a forma de apresentação do resultado da atividade agrícola, por meio da adoção das IFRS, neste caso específico, da IAS 41, traz maior fidedignidade aos resultados contábeis, sem deixar que a legislação fiscal seja tratada de forma irrelevante. Assim as empresas agrícolas apresentam coerência fiscal e contábil, tornando sua relevância no cenário econômico nacional, transparente e organizado. O impacto das demonstrações econômicas e fiscais sobre o ponto de vista internacional, com relação as empresas agrícolas brasileiras, é favorável para que estas

atraiam cada vez mais investimentos para que o mercado nacional se torne cada vez mais rico e sustentável.

REFERÊNCIAS

BEUREN, I.M. et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. In: BEUREN, I.M. (Org.). 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios e normas fundamentais**. Brasília: CFC, 2006.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Contabilidade rural: uma abordagem decisorial**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CPC. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento Contábil 29: Ativo Biológico e Produto Agrícola**. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC.pdf>>. Acesso em 01/05/2013.

FABRETTI, Láudio C. **Contabilidade tributária**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FIORAVANTE, A. C. et al. **Manual de Normas Internacionais de contabilidade: IFRS versus Normas Brasileiras**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2002.

GOMES, A. R. **Contabilidade rural e agricultura familiar**. Rondonópolis: Departamento de Ciências Contábeis/ICHS/R-UFMT, 2002.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IASB - INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **NIC 12, Impostos sobre o lucro**. Disponível em: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/F871ED17-E471-42D0-8246-5A80D1DBF940/PTSummary_IAS12_pretranslation_LA.pdf>. Acesso em: 25/05/2013.

MARION J. C. **Contabilidade Rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda – pessoa jurídica**. 13ª. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, G.A. **Manual para elaboração de monografia e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

RECH, I. J.; PEREIRA, C. C.; PEREIRA, I. V.; CUNHA, M. F. IAS 41 - Agriculture: um estudo da aplicação da norma internacional de contabilidade às empresas de pecuária de corte. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, IV., 2006, São Paulo. **Anais ...** São Paulo: 2006. Disponível em: <www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/443.pdf>. Acesso em: 30/04/2013.

RECH, I. J.; PEREIRA, C. C.; PEREIRA, I. V.; CUNHA, M. F; OLIVEIRA, J. R. **Impostos Diferidos: Um estudo dos impostos originados da avaliação dos ativos biológicos pelo valor justo na atividade de pecuária.** Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/686.pdf>>. Acesso em: 20/05/2013.

Silva Filho, A. C. c.; Martins, v. g.; Machado m. a. v. Adoção do Valor Justo Para os Ativos Biológicos: Análise de sua Relevância e seus Impactos no Patrimônio Líquido. In: XXXIV Encontro da ANAPD, 2012, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro 2012.

YIN, R. **Estudo de caso: Planejamento e Métodos.** Porto Alegre: Bookman, 2001. 2ª edição.