

IMPACTOS FISCAIS NA ADOÇÃO DO VALOR JUSTO COMO RECONHECIMENTO DOS ATIVOS BIOLÓGICOS

MEDEIROS, Joelma.¹
SOUZA, Roberto Manoel Rosa.²
PONCIANO, Suzana Aparecida Burin³

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo apresentar os impactos fiscais causados com a adoção do valor justo como forma de reconhecimento dos ativos biológicos em consonância com o CPC 29, e as determinações previstas no disposto da lei Nº 12.973/2014, que entrou em vigor em 01/01/2015. A metodologia da pesquisa é classificada em bibliográfica, exploratória e qualitativa. O artigo faz uma análise da forma de reconhecimento, classificação, mensuração e evidenciação dos ativos biológicos por meio da lei 12.973/2014 e o (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) CPC 29. Com resultado da pesquisa observou-se que os ganhos ou perdas decorrentes da avaliação a valor justo de um ativo, podem ter um impacto significativo nas empresas que por sua vez observarem o disposto na Lei acima citada não tributando de imediato o IRPJ (Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas) e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), deve-se então controlar esse aumento ou diminuição de valor do ativo que no momento do seu reconhecimento gera uma conta de receita ou custo em uma subconta vinculada ao mesmo ativo, garantindo assim que não exista o desembolso por pagamento de impostos antes mesmo da operação da venda, desta forma cabe aos profissionais contábeis à missão de aplicar de forma adequada o novo método de mensuração.

PALAVRAS-CHAVE: Ativos Biológicos. Valor justo. Impactos fiscais

TAX IMPACTS ON VALUE OF ADOPTION FAIR RECOGNITION AS OF BIOLOGICAL ASSETS

ABSTRACT

This article aims to present the tax impacts on adoption of the fair value in recognition of biological assets presented on the provisions of Law 12,973 / 2014, which has been in force since 01.01.2015. The research is classified in literature, exploratory and qualitative methodology. The article analyzes the form of recognition, classification, measurement and disclosure of biological assets through the law 12/973/2014 and the CPC 29 (Accounting Pronouncements Committee). In conclusion of this article it was noted the gains or losses of an asset evaluated by the fair value not to be immediately taxed on income tax (Income Tax of Legal Entities) and CSLL (Social Contribution on Net Income). This asset value's increase or decrease must be controlled in a subaccount linked to the asset, ensuring that a tax loss for the company won't be applicable. So, it is the duty of accounting professionals to enforce in a suitable form the new measurement method.

KEYWORDS: Biological assets. Fair value. Fiscal impacts.

1. INTRODUÇÃO

A globalização é um fenômeno que aconteceu na década de 90 e atinge todos os setores da sociedade no âmbito mundial, proporcionando uma abertura dos mercados, causando reflexos com interferência nas ações sociais, econômicas e culturais dos países. Esse processo desencadeou uma necessidade de informações que refletissem a situação econômico-financeira das organizações, que participavam deste processo de comercialização nos mercados internacionais, através de parcerias, participações societárias, e assim, exigindo da contabilidade informações ágeis e confiáveis, numa linguagem que possibilite o entendimento dos usuários e auxiliando nas tomadas de decisões.

A padronização dos procedimentos contábeis a nível internacional vem no sentido de facilitar o entendimento das informações geradas pela Contabilidade e fomentar os negócios internacionais através do ingresso de capitais e expansão dos negócios das organizações. Nessa perspectiva, em 2001 o *International Accounting Standards Board* (IASB) publicou a primeira norma internacional voltada para o setor agrícola, a *International Accounting Standards 41-Agriculture* (IAS 41), onde introduziu o valor justo como base de mensuração dos ativos biológicos e dos produtos agrícolas. Ressalta-se que, antes da aprovação da IAS 41, a maioria dos países mensuravam os ativos biológicos e produtos agrícolas com base no seu custo histórico (ELAD; HERBOHN, 2011).

Tendo em vista a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 29, correlacionado ao IAS 41, na qual também adota o valor justo como base de mensuração para os ativos biológicos e produtos agrícolas. Salienta-se que, até a aprovação de tal pronunciamento (CPC 29), não era requerida uma base de mensuração específica para os ativos biológicos ou produtos agrícolas no Brasil. Assim a grande maioria das empresas contabilizava tais ativos, também com base no custo histórico (FIORAVANTE *et al*, 2010). Os Ativos biológicos são um dos principais itens de estudo para as

¹Acadêmica do 8º período do curso de Ciências Contábeis da Faculdade Assis Gurgacz (FAG). E-mail: joelma_zuk@hotmail.com

²Acadêmico do 8º período do curso de Ciências Contábeis da Faculdade Assis Gurgacz (FAG). E-mail: robertomrs@hotmail.com

³Especialista orientador da Faculdade Assis Gurgacz (FAG) do Curso de Ciências Contábeis. E-mail: suzana_burin@yahoo.com.br

empresas brasileiras que atuam neste segmento, ou seja, na transformação biológica de animais vivos ou plantas para a venda. A mensuração dos ativos biológicos durante o período de crescimento, produção e procriação é o grande desafio a ser vencido pelas empresas.

Esse trabalho evidenciará os aspectos de reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos que eram praticados pelas normas brasileiras de contabilidade antes da adoção dos padrões internacionais e após essa padronização. O custo histórico era o critério contábil adotado pelas empresas. Por exemplo: uma empresa de reflorestamento não poderia reconhecer quaisquer resultados até que fosse feito o primeiro desbaste e a sua respectiva venda. Conforme estabeleceram às normas – IAS (*International Accounting Standard*) 41 e CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 29 – os ativos biológicos são inicialmente mensurados a valor justo, e não mais a valor histórico. Isto quer dizer também que a cada encerramento de exercício a empresa deve avaliar os seus ativos utilizando a mesma metodologia do valor justo, de modo a reconhecer o valor do ajuste diretamente no resultado do exercício. Essa nova forma de reconhecimento e mensuração dos Ativos Biológicos traz reflexos direto no valor do Patrimônio Líquido apresentado nas Demonstrações Contábeis das empresas que exploram essa atividade.

Assim, o estudo tem como questionamento:

Quais os impactos fiscais no reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos a valor justo de acordo com o CPC 29 e a Lei 12.973/2014?

Os reflexos causados pela adoção dos IFRS para este segmento que exploram as atividades agrícolas foram bastante significativos, nos aspectos que tangem o reconhecimento e mensuração desses ativos biológicos, justificando desta forma o estudo proposto.

O Objetivo Geral deste trabalho é analisar os reflexos da adoção do valor justo para mensuração dos ativos biológicos, no patrimônio líquido das organizações. E os objetivos específicos são: Demonstrar os critérios de mensuração para os ativos biológicos conforme CPC 29; Verificar o momento de aplicação do valor justo no reconhecimento dos ativos biológicos; Demonstrar o impacto fiscal no valor justo; Lei 12.973/2014.

A pesquisa abordará a convergência das novas legislações e normatização no que refere as práticas contábeis brasileiras, com enfoque maior no reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos quanto ao valor justo e seus impactos fiscais. De acordo com Gressler (2014p. 111), a “justificativa posiciona o projeto no contexto científico e tecnológico”, considerando a importância para a área de estudo e visando apresentar uma análise quanto ao impacto fiscal como critério de reconhecimento e mensuração do valor justo nos ativos biológicos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Os padrões em referência as novas práticas contábeis são o IAS e IFRS, que vêm sendo traduzidos e adaptados pelo CPC para aplicação voluntária antecipada ou obrigatória. A partir de 2010, a maioria dos padrões foi adotada pelas empresas, fato que pode ter acarretado num momento de transição no qual as entidades divulgaram seus resultados com tratamentos diferentes: com as aplicações das normas brasileiras e sob a égide dos IFRS (SANTOS 2011).

2.1 ATIVIDADE RURAL

A atividade rural é uma das mais antigas desenvolvidas pelo homem com relevante papel desde sua origem. Por volta do século XX era predominantemente desenvolvido num contexto familiar, com características extrativistas, porém a evolução tecnológica, tanto em aspectos culturais quanto genéticos foram inevitáveis, transformando-se assim uma atividade de larga escala, com um mercado mais organizado, novas fontes de financiamentos, tecnologia de ponta para máquinas e equipamentos agrícolas, gerando uma nova forma de organização empresarial. Compreendendo a atividade rural em uma série de atividades, como por exemplo, a agropecuária, silvicultura, floricultura, cultura aquática (incluindo a criação de peixes), agricultura dentre outras existentes dentro dessas diversidades. Segundo Marion (2002, p. 24), “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”. Representando o trabalho e técnicas utilizadas para a obtenção de produtos agrícolas. Já para Crepaldi (2012, p.1), “A agricultura representa toda a atividade de exploração da terra, seja ela o cultivo de lavoura e floresta ou a criação de animais, com vistas à obtenção de produtos que venham a satisfazer às necessidades humanas.”

Para o CPC 29, a atividade agrícola é o gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos, para venda ou conversão em produtos agrícolas. A transformação biológica compreende os processos de crescimento, degeneração, produção e procriação, que causam mudanças qualitativas ou quantitativas nos ativos biológicos. Já para Marion (2002, p. 24) empresas agropecuárias 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”.

2.2 AGROPECUÁRIA

A atividade agropecuária se distingue das demais atividades pela sua característica de combinar esforço humano e da natureza, ou seja, ao produzir plantas e animais vivos as transformações biológicas é o fator que determina a

diferença da agropecuária para as outras atividades produtivas, no qual apresenta mudanças decorrentes de crescimento, degeneração e procriação destes ativos. Para Crepaldi (2012, p. 231), “Quando se refere às atividades da pecuária, logo se faz associação com gado (bois e vacas); entretanto, elas se referem à criação de gado em geral, ou seja, animais que vivem em coletividade (rebanho) querem sejam bois e vacas, búfalos, carneiros, ovelhas e, entre outros, as aves que incluem frango, pato, marreco, faisão, peru etc.” A produção pode ser desenvolvida de duas formas básicas, a intensiva e a extensiva, são diferenciadas de acordo com o nível de tecnologia investida, pois para a intensiva, são apresentados maiores cuidados com a saúde, alimentação garantindo assim um aumento significativo da produtividade. Já na extensiva, os animais são criados soltos em uma grande extensão de terra, sem muitos cuidados, porém são fatores que implicam em uma baixa produtividade.

A pecuária consiste principalmente no contexto doméstico, onde são realizadas aplicações de técnicas com finalidades de subsistência e comercialização, pois são responsáveis pela produção de matéria-prima para a indústria como, por exemplo, a indústria têxtil onde se utilizam o couro, lã, ossos, chifres entre outros. Já para a alimentação são fornecidos carne, leite, ovos, etc. Conforme Reche, (2006) a contabilização de grande parte das operações na atividade possuem uma base conceitual não muito diferente dos demais setores produtivos, pois as operações de compra e venda que ocorrem não se diferenciam dos outros setores. No entanto as características peculiares dos ativos biológicos não são encontradas em atividades industriais, comerciais ou de prestação de serviços. Pois nessas atividades, os ativos sofrem transformações por meio do esforço de máquinas ou de pessoas e podem ser devidamente controlados durante o processo de produção, diferentemente dos ativos biológicos.

2.3 AGRONEGÓCIO

O Agronegócio é a relação comercial e industrial, onde envolve a cadeia produtiva agrícola e animal. A definição de agronegócio foi conceituada pela primeira vez, na década de 50, onde os pesquisadores Davis e Goldberg, da Universidade de Harvard, tornaram a ideia de compra e venda entre fazendeiros e empresários algo mais comum e frequente. “Definiram o agronegócio como o conjunto de todas as operações e transações envolvidas desde a fabricação dos insumos agropecuários, das operações de produção nas unidades agropecuárias, até o processamento, distribuição e consumo dos produtos agropecuários “*in natura*” ou industrializados” (PINAZZA; ARAÚJO, 1993). No âmbito brasileiro, além de moderno, eficiente e competitivo, o agronegócio é uma atividade próspera, segura e rentável, vista como uma excelente oportunidade de investimento. Com um clima diversificado, chuvas regulares, energia solar abundante e quase 13% de toda a água doce disponível no planeta, o Brasil tem 388 milhões de hectares de terras agricultáveis férteis e de alta produtividade, dos quais 90 milhões ainda não foram explorados.

Para Callado *et al* (2007), a crescente necessidade de uma maior eficiência nos processos produtivos dentro do âmbito do agronegócio brasileiro, devido ao aumento da concorrência, torna evidente a importância de possuir um sistema de controle que possa fornecer informações essenciais para o entendimento e aperfeiçoamento das atividades realizadas pelas empresas que exploram essa atividade.

2.4 ATIVOS BIOLÓGICOS

Nota-se que busca por soluções quanto às práticas contábeis realizadas, em diversos países do mundo vêm atendendo a uma linguagem universal, onde são atribuídas ao cenário da globalização econômica, passando assim a ter uma série de mudanças na legislação e normatização quanto essas práticas onde possa permitir uma maior comparabilidade e confiabilidade das informações. Esse processo de convergência, segundo Martins e Paulo (2010, p.31) reflete uma “evidente necessidade de se ter um conjunto de demonstrações financeiras elaboradas a partir de uma mesma linguagem contábil, que seja compreensível em diferentes mercados” e aliada a isto, a exigência de que estas demonstrações sejam confiáveis e úteis.

Tendo em vista essa nova convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 29, correlacionado ao IAS 41, na qual se refere aos ativos biológicos e também adota o valor justo como base de mensuração para os ativos biológicos e produtos agrícolas. Salienta-se que até a aprovação de tal pronunciamento (CPC 29), não era requerida uma base de mensuração específica para os ativos biológicos ou produtos agrícolas no Brasil. Assim, a grande maioria das empresas contabilizava tais ativos também com base no custo histórico (FIORAVANTE *et al*, 2010).

A atividade agrícola é o gerenciamento da transformação biológica de um produto ou animal vivo, no qual definimos como ativo biológico, ativos esses que de acordo com Williams e Wilmshurst (2008 p. 4), quem primeiro definiu esses ativos, do ponto de vista contábil, foram Goyen e Roberts em 1991 que os denominou de “ativos vivos não humanos que, devido à capacidade de crescimento, produção, reprodução e degeneração, contêm benefícios econômicos e potencial de serviços que estão sujeitos às variações contínuas durante sua vida”. No Brasil e em muitos outros países, esses ativos não possuíam uma definição específica. Eram caracterizados de acordo com a atividade desenvolvida. No entanto a partir da adoção das normas internacionais IFRS e a edição do CPC 29 esses ativos passam a serem

reconhecidos como ativos biológicos, ativos esses que são animais ou plantas vivos, desde o nascimento ou plantio até o ponto de abate ou colheita.

O CPC 29 de 2009 define um ativo biológico como sendo um animal e/ou planta, vivos, o pronunciamento exemplifica o processo produtivo de tais ativos, onde são apresentados os ativos biológicos, o produto agrícola e por fim o produto processado após a colheita, conforme quadro abaixo:

Quadro 1 – Ativos biológicos, produto agrícola e produtos resultantes do processamento depois da colheita:

Ativos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes do processamento após a colheita
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Árvores de uma plantação	Madeira	Madeira serrada, cellulose
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

Fonte: CPC 29

O quadro 1, apresenta componentes referente aos ativos biológicos e produtos agrícolas os quais são designados ao processamento, seja ele industrial e/ou biológico.

2.4.1 Mensurações de um ativo biológico

Quanto a base de mensuração contábil dos ativos biológicos, é importante ressaltar que anteriormente já havia certa discussão entre seus usuários devido à discordância a respeito da avaliação desses ativos, pois procura-se estabelecer uma medida que vise aproximar ao máximo a informação contábil à realidade econômica do que se pretende demonstrar. Em relação à correta mensuração, Iudícibus (2010) afirma que as discussões surgem a respeito dos vários métodos de avaliação de ativos. Tradicionalmente, o método de mensuração amplamente utilizado pela contabilidade é o custo histórico, no entanto, ao longo dos últimos anos, estudos apontam para alternativas de mensuração de ativos e passivos, dentre elas a mensuração pelo *fair value* (valor justo) (IUDÍCIBUS, 2010; COUTINHO *et al*, 2007). O reconhecimento dos ativos biológicos só pode ser feito pelos seus usuários quando os mesmos obtiverem o controle desse ativo como resultado de eventos passados, quando forem provável que o ativo trará benefícios econômicos futuros e quando o valor justo ou custo desse ativo puder ser mensurado de forma confiável (CPC 29, 2009).

Os ativos relacionados a uma planta ou animal vivo, possuem algumas características próprias, como ciclo de vida, amadurecimento, reprodução, abate, plantio, rebrota, colheita, entre outros (KPMG, 2010, p.26). De acordo com a publicação da KPMG (2010), durante a vida de um ativo biológico (planta e/ou animal vivo) torna-se difícil à mensuração do seu valor justo quando não estão prontos para colheita e abate, como por exemplo, no decorrer da fase de desenvolvimento e maturação. Nesse período é difícil encontrar um mercado ativo que permita verificar preços e transações ainda que exista o contrato futuro, o valor deste pode não refletir a realidade atual do ativo.

2.4.2 Custo histórico

Historicamente, a mensuração de um ativo de origem animal ou vegetal, era avaliada da mesma maneira que os demais ativos contábeis, com base no seu custo incorrido, prática essa que era reconhecida tradicionalmente pelo princípio contábil do custo histórico como base de valor. Porém esse critério era alvo de constantes críticas pelos seus usuários, pois o mesmo deixaria de retratar importantes variações patrimoniais nas entidades, onde ignorava seus valores econômicos crescentes e só se reconhecia o efetivo ganho ou perda no momento da venda, deixando assim de representar a realidade da empresa. Um exemplo simples seria uma floresta ou um rebanho de gado que está em fase de crescimento em um período de dois anos, só se poderia obter o valor econômico no momento do corte ou abate, desprezando assim o fato, de que desde a semente plantada ou o nascimento do filhote, havia um contínuo crescimento de valor até o momento da venda, (AZEVEDO, 2010).

No entanto uma das principais vantagens destacadas pelos seus defensores do custo histórico é a confiabilidade através da verificação dos dados apresentados. Os custos históricos representam quanto a entidade efetivamente pagou por determinado ativo. Portanto, os ativos são mensurados pelos valores pagos na época da aquisição, tendo assim uma relação direta com o Fluxo de Caixa. Os defensores argumentam que o custo histórico é mais objetivo, verificável e representa o valor com que o ativo foi adquirido. Entretanto, o mesmo carrega o fato de que o valor pode deixar de ter representatividade com o passar do tempo, sejam pela alteração na expectativa de benefícios econômicos futuros, seja por causa da redução da vida útil do ativo, ou ainda pela obsolescência (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2007; IUDÍCIBUS, 2010).

2.4.3 A lei 12.973/2014

Apresentou aos seus usuários o fim das RTT (Regime Tributário de Transição), acompanhando assim as mudanças conforme as normas internacionais (IRFS), estando em vigor desde 1º de janeiro de 2015, onde destacou várias outras alterações na legislação, e principalmente na tributação federal. Uma das novidades que vem tirando o sono dos empresários é o novo conceito de receita bruta, o tema apresenta várias discussões e vem dividindo opiniões dentre seus usuários, pois segundo a advogada Andrea Bazzo Lauletto descreve em seu artigo “Os Impactos e as Preocupações Fiscais com a Aplicação dos Ajustes Contábeis de Avaliação a Valor Justo (“AVJ”) de Ativos e Passivos” (2014), que o consultor tributário do Centro de Orientação Fiscal (Cenofisco), Lázaro Rosa da Silva, considera que as alterações na definição de receita bruta impactara diretamente na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), “Há reflexos da mudança, no que diz respeito à receita bruta, para as empresas tributadas pelo lucro real e pelo lucro presumido. Contudo, vários aspectos ainda precisarão ser definidos pela Receita Federal do Brasil (RFB)”.

O especialista salienta que as receitas provenientes do reconhecimento do valor justo deverão, compor a receita bruta quando esse procedimento for aplicado nas contas do ativo, “devendo os respectivos registros contábeis ser efetuados em subconta vinculada distinta”. Os artigos 13º e 14º da lei 12.973/2014 são os que vem tratar dos impactos fiscais decorrentes dos ganhos ou perdas na avaliação a valor justos desses ativos.

Desta forma, dispõe o:

Art. 13. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

§ 2º O ganho a que se refere o § 1º não será computado na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 3º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no caput, o ganho será tributado.

§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º, o ganho não poderá acarretar redução de prejuízo fiscal do período, devendo neste caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho.

Art. 14. A perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo somente poderá ser computada na determinação do lucro real a medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado, e desde que a respectiva redução no valor do ativo ou aumento no valor do passivo, seja evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º A perda à que se refere este artigo não será computada na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 2º Na hipótese de não ser evidenciada por meio de subconta na forma prevista no caput, a perda será considerada indedutível na apuração do lucro real.

2.4.4 Valor justo

Lopes (1999) acredita que, apesar do valor justo não ser perfeitamente objetivo e verificável, pode ser o mais relevante para o usuário. Reforçando essa afirmativa, Barth (2006) salienta que, apesar da mensuração a valor justo não ser totalmente confiável, pois é obtida muitas vezes, através de estimativa ou de cotações no mercado, ainda é a melhor forma de se retratar o verdadeiro valor econômico dos itens patrimoniais, tornando-os mais relevantes. Com opinião mais conservadora, Landsman (2005) destaca que deve-se levar em conta o equilíbrio entre relevância e confiabilidade nas informações com base no valor justo, visto que alguns ativos não podem ser avaliados com tanta precisão. Em sentido contrário, há também diversas críticas referentes à contabilidade a valor justo.

Elad (2004) argumenta que uma das maiores preocupações com o uso do valor justo está relacionada ao reconhecimento dos ganhos e perdas ainda não realizadas no resultado contábil, fazendo com que o lucro torne-se muito volátil. Além disso, outros autores acreditam que o valor justo traz maior possibilidade de manipulação contábil,

gerenciamento de resultado, assimetria de informações e imperfeições de mercado, uma vez que, ao mensurar certos ativos com base em estimativas proporciona mais oportunidade aos gestores de gerenciar resultados (DOWLING, GODFREY, 2001; WATTS, 2003; HERBOHN; HERBOHN, 2006).

Com opinião semelhante Petterson *et al* (2009) e Poon (2004) ressaltam que, ao adotar o valor justo como base de avaliação de ativos, o que não produz uma base de mensuração própria, poderá gerar dificuldade no entendimento e subjetividade em sua implantação, o que conseqüentemente, prejudicaria a comparabilidade das informações, assim como sua confiabilidade.

O Comitê de pronunciamento contábil (CPC 29) descreve que o tratamento contábil divulgado aos usuários, traz a obrigatoriedade da avaliação e a divulgação dos ativos biológicos a valor justo.

O pronunciamento CPC 29 ainda destaca que:

Valor justo é o pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizam uma transação compulsória. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009).

De acordo com o CPC 29 os ativos biológicos devem ser mensurados a valor justo diminuído os gastos de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência. No entanto, se o valor justo não puder ser determinado pelo mercado e as alternativas para estimá-los não serem claramente confiáveis. Nessa hipótese, o ativo biológico deve ser mensurado ao custo, menos qualquer depreciação e perda por irrecuperabilidade acumuladas. O comitê de pronunciamento técnico relaciona as principais formas de determinação do valor justo, conforme hierarquia abaixo:

- a) O preço do ativo em um mercado ativo;
- b) Uma referência de preço obtida em uma transação recente caso não haja mercado ativo;
- c) Preços de mercado ativo similares, ajustados para refletir as diferenças;
- d) *Benchmarks*, processos e ideias inovadoras e procedimentos de operação mais eficazes que conduzam a um desempenho superior;
- e) Valor presente do fluxo de caixa futuro que se espera ser obtido do ativo.

2.4.4.1 Avaliação a valor justo

Foi atendendo ao um novo conceito de padrão internacional de contabilidade que os processos contábeis aplicados as empresas em suas demonstrações financeiras, com a lei 11.638, de dezembro de 2007, vem para modificar a lei das S.A (Sociedades por Ações), migrando assim a um novo padrão de contabilidade padrão esse chamado de contabilidade IFRS, porém segundo Lauletta (2014 p.01) “a introdução da Avaliação a valor justo nos registros contábeis impacta a demonstração de resultados e o patrimônio líquido de uma companhia, que passam a evidenciar também a essência econômica dos atos refletidos”, ela também descreve que também deve ser tratados os ajustes da avaliação a valor justo a um dos pontos diferentes da contabilidade internacional, gerando assim um obrigação ainda maior quando a forma adequada de se aplicar esse novo método de mensuração, onde deve se atentar as tributações das receitas e/ou ganhos de forma inadequada ou indevida, no qual pode causar algum impacto na apuração de IRPJ e as demais contribuições.

Sendo assim o artigo 13º da lei 12.973/14 destaca que para os ganhos decorrentes da avaliação a valor justo de um ativo não ser tributada pelo IRPJ de forma imediata, deve-se então controlar esse aumento de valor do ativo em uma subconta vinculada ao mesmo. O diferimento ocorre também quando houver a realização dos ativos igualmente para as contas de depreciação, exaustão e amortização, desta forma gera uma obrigatoriedade as empresas o controle desses ativos em uma conta que demonstre qual montante está sendo movimentado no período, para que assim o mesmo possa gerar a tributação no momento em que realmente se concretize uma movimentação econômica e financeira. Desta forma a lei busca privilegiar e garantir com que a tributação ocorra em rendas realizadas e não apenas nas estimadas pelos usuários, porém para que tais ajustes e/ou deduções sejam realizados deve-se observar de forma minuciosa o registro desses valores em uma subconta.

2.4.4.2 Tributos afetados a partir da lei nº 12.973/2014

O IRPJ (Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas) e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) são tributos federais onde a partir do ano-calendário de 1996, as pessoas jurídicas, independentemente da forma de constituição e da natureza da atividade exercida, passaram a pagar o imposto de renda a alíquota de 15% (quinze por cento), incidente sobre a base de cálculo apurada na forma do lucro real, presumido ou arbitrado. Sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, o adicional incidirá a alíquota de 10% (dez por cento), aplica-se inclusive na exploração da atividade rural e, também nas hipóteses de incorporação, fusão e cisão (RIR/1999, art. 542).

Aplicam-se a CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), e no que couberem referente à administração, ao lançamento, a consulta, a cobrança, as penalidades, as garantias e ao processo administrativo, observadas, quanto a base de cálculo e as alíquotas, as normas específicas previstas na legislação da referida contribuição. A CSLL será determinada mediante a aplicação da alíquota de 9% (nove por cento) sobre o resultado ajustado, presumido ou arbitrado (Lei nº 10.637, de 2002, art. 37).

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa busca uma análise no reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos, praticados pelas normas brasileiras de contabilidade antes da adoção dos padrões internacionais e após essa padronização IFRS. Para tanto tal estudo, no âmbito da contabilidade faz com que seja necessária uma análise mais ampla do assunto apresentado, pois há uma complexidade e dificuldade para obter a melhor forma de mensuração e adoção desses ativos. E para que os objetivos sejam atingidos é necessário estabelecer os métodos científicos, ou seja, os caminhos a serem percorridos para que isso aconteça.

Para que os objetivos traçados sejam alcançados, optou-se pela metodologia de uma pesquisa bibliográfica, com caráter exploratório e abordagem qualitativa. De acordo com Martins e Theóphilo (2009, p.54), a pesquisa bibliográfica “trata-se de estratégia de pesquisa necessária para a condução de qualquer pesquisa científica [...] ou como parte indispensável de qualquer trabalho científico, visando a plataforma teórica do estudo”.

A pesquisa tem caráter exploratório, pois busca em um levantamento bibliográfico analisando-se qual o melhor critério de reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos antes e depois da adoção dos padrões internacionais. Segundo Gil (2002, p.134), “a pesquisa exploratória tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, tornando-se mais fácil seu entendimento”.

Ainda, a pesquisa foi fundamentada pelo Método de pesquisa qualitativa, a fim de avaliar e demonstrar os reflexos da adoção do valor justo para mensuração dos ativos biológicos, no patrimônio líquido das organizações. Para Beuren (2006, p.80), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

Na pesquisa foram analisados artigos, livros e revistas de contabilidade dos anos de 1999 a 2014, os quais abordavam assuntos sobre o tema apresentado, no qual foram exploradas suas ideias quanto ao critério que melhor representa avaliação e mensuração dos ativos biológicos. Juntamente com o Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC 29) e a IAS 41 (*International Accounting Standards*), como cada uma tratava o valor justo como forma de mensuração e adoção dos ativos biológicos. Demonstrar-se-á assim uma melhor compreensão e entendimento sobre os reflexos do reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos a valor justo, tanto no patrimônio líquido quanto nos resultados de empresas que exploram atividade rural.

Para atingir os objetivos da pesquisa as etapas traçadas são:

- a) Seleção dos artigos - Obteve-se como base para seleção dos artigos o Google acadêmico, Scielo, Anpad (Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Administração) e Revistas Brasileira de Contabilidade e Revista Brasileira de Finanças, no qual foram pesquisados por palavras chaves, títulos que apresentavam ligamentos com o tema em estudo e leituras dos resumos apresentados nos artigos que abordavam sobre os critérios de mensuração dos ativos biológicos, antes e depois da convergência das novas legislações e normatização quanto às práticas contábeis brasileiras.
- b) Leitura dos artigos selecionados - Foram desenvolvidas, repetidas vezes, leituras dos artigos selecionados, para que obtivesse o melhor entendimento do assunto abordado na visão dos autores.
- c) Fichamento - Durante a leitura dos artigos selecionados, foram feitas algumas seleções relevantes do conteúdo apresentado para a pesquisa, além disso, foram desenvolvidas pesquisas mais profundas nos artigos originais para atingir os objetivos apresentados, garantindo assim um enriquecimento metodológico na pesquisa.
- d) Considerações finais - Após a leitura dos artigos, o fichamento, a análise e o confronto das ideias dos autores, buscou-se á identificar inicialmente os impactos do ajuste a valor justo dos ativos biológicos na estrutura patrimonial.

4. ANÁLISES E DISCUSSÕES

A pesquisa foi realizada com o objetivo de demonstrar os impactos fiscais causados com avaliação a valor justo nos ativos biológicos. Para atingir tal objetivo observou-se a forma de classificação, reconhecimento contábil e sua mensuração, garantido assim com que sua contabilização seja feita de maneira correta e adequada beneficiando as empresas que se utilizam do disposto na Lei. Para exemplificar o estudo apresentado utilizou-se de lançamentos contábeis para empresas que atuam com a atividade pecuária de matrizes reprodutoras e optantes pelo lucro real anual, apresenta ganho ou perda na seguinte situação, conforme exemplo abaixo:

Exemplo 1: Registro contábil pelo Ganho

Dados do exemplo: Para simplificar o entendimento dos conteúdos ora estudados, criamos situações fictícias para demonstrar a forma de escrituração para garantir a postergação do recolhimento dos tributos.

Avaliação a valor justo – Ganho Arts. 41 e 42

- 1) Aquisição de Matrizes reprodutoras em 02/02/2015 por R\$ 100.000,00, classificado como propriedade para investimento;
- 2) Matriz reprodutora é mensurada, após o reconhecimento inicial, pelo valor justo;
- 3) Valores justos em 31/12/2015 e 31/12/2015 é de R\$ 120.000,00;
- 4) A partir de 02/01/2016 a matriz passa a ser ocupada pelo proprietário;
- 5) Taxa de depreciação 10% ao ano; não há valor residual;
- 6) Alienação das matrizes em 02/01/2017 por R\$ 90.000,00;
- 7) Valores realizados por depreciação e alienação são dedutíveis;
- 8) Pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual

Quadro 1- Lançamentos contábeis em 2015

1. Aquisição de matrizes 02/02/2015		Demonstração do Lucro Real de 2015 - LALUR	
D- Matrizes (AC)	100.000,00	Lucro líquido antes do IRPJ	20.000,00
C – Bancos (AC)	100.000,00	(+) Adições	0,00
		(-) Exclusões	20.000,00
		(=) Lucro real antes comp. Prej	0,00
2. Avaliação a valor justo 31/12/2015			
D - Matrizes (Subconta cfe. lei 12.973) (AC)	20.000,00	(-) Compensação de prej. Fiscais	0,00
C - Ganho avaliação valor justo (R)	20.000,00	(=) Lucro real	0,00

Fonte: Dados da pesquisa

Para o quadro1, houve uma aquisição de matrizes reprodutoras em 02/02/2015 conforme lançamento 1 e avaliada a valor justo em uma subconta conforme Lei 12.973/14 em 31/12/2015 com um ganho de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) registrado no lançamento 2. No momento do encerramento do exercício em que ocorre a apuração do IRPJ e da CSLL através do LALUR (livro de apuração do lucro real) observamos que a conta do ganho já é computada como um ganho (receita) para empresa devido à avaliação do ativo a valor justo, porém a subconta em que registramos as matrizes, é uma conta de exclusão, conforme previsto na Lei 12.973/14, zerando dessa forma o lucro da empresa e postergando o recolhimento do IRPJ e da CSLL.

Quadro 2- Lançamentos contábeis em 2017

Depreciação de 2017		Demonstração do Lucro Real de 20167- LALUR	
		Lucro líquido antes do IRPJ	(12.000,00)
D- Despesa Depreciação	12.000,00	(+) Adições	2.000,00
C - Matrizes Deprec. Acum.	10.000,00	(-) Exclusões	0,00
C - Matrizes Deprec. Acum. (Subconta)	2.000,00	(=) Lucro real antes comp. Prej	(10.000,00)
		(-) Compensação de prej. Fiscais	0,00
		(=) Lucro real	(10.000,00)

Fonte: Dados da pesquisa

No quadro 2 ano de 2017, as matrizes já estão prontas para reproduzir surtindo nesse momento a necessidade de depreciar o bem. Considerando que as matrizes tem vida útil de 10 anos e não possuem valor residual, o lançamento da depreciação é feito de acordo com o valor de aquisição e seu ganho do período. Para a conta das matrizes (100.000,00*10% = 10.000,00), e também para a subconta em que fora apropriado o ganho através do valor justo em 31/12/2015 (20.000,00*10%=2.000,00) gerando uma despesa total de R\$ 12.000,00. Para o encerramento do exercício

no LALUR, considerando que não houve outros lançamentos, a empresa obtém um prejuízo de R\$ 12.000,00 referente a depreciação registrada, porém a depreciação registrada na subconta, deverá ser levado como uma adição do período reduzindo o prejuízo para R\$ 10.000,00.

Quadro 3 - Lançamentos contábeis em 2018

Depreciação de 2018		Demonstração do Lucro Real de 2018 – LALUR	
		Lucro líquido antes do IRPJ	(12.000,00)
D- Despesa Depreciação	12.000,00	(+) Adições	2.000,00
C - Matrizes Deprec. Acum.	10.000,00	(-) Exclusões	0,00
C - Matrizes Deprec. Acum. (Subconta)	2.000,00	(=) Lucro real antes comp. Prej	(10.000,00)
		(-) Compensação de prej. Fiscais	0,00
		(=) Lucro real	(10.000,00)

Fonte: Dados da pesquisa

Para o quadro 3 ano de 2018, a situação se repete visto que não houve nova avaliação.

Quadro 4 - Lançamentos contábeis em 2019

Alienação das matrizes em 02/01/2019		Demonstração do Lucro Real de 2019 - LALUR	
D- Bancos	90.000,00	Lucro líquido antes do IRPJ	(6.000,00)
C - Receita de venda das Matrizes	90.000,00	(+) adições	16.000,00
		(-) Exclusões	0,00
D - Custo da Matriz vendida	96.000,00	(=) Lucro real antes comp. Prej	10.000,00
D - Matrizes Deprec. Acum.	20.000,00	(-) Compensação de prej. Fiscais	0,00
D - Matrizes Deprec. Acum. (Subconta)	4.000,00	(=) Lucro real	10.000,00
C – Matrizes	100.000,00	IRPJ a pagar	R\$ 1.500,00
C - Matrizes (Subconta cf lei 12.973)	20.000,00	CSLL a Pagar	R\$ 900,00

Fonte: Dados da pesquisa

Nota-se que no quadro 4 ano de 2019 foi o momento em que efetivamente ocorreu a movimentação financeira e econômica da empresa, a partir de então podemos apurar o lucro da operação. A venda foi efetuada pelo valor de R\$ 90.000,00 conforme registro contábil no quadro acima, após a baixa do custo a empresa incorre em um prejuízo fiscal R\$ 6.000,00. No momento da apuração do Lucro Real, o saldo do prejuízo (-6.000,00) será levado, porém nesse momento a empresa deverá adicionar ao demonstrativo, a mensuração do valor justo efetuado em 31/12/2015 e que na mesma época foi excluído do LALUR no valor R\$ 20.000,00, excluídas a depreciação efetuada posteriormente na mesma subconta que por sua vez eram adicionadas ao lucro em cada ano (20.000,00 – 4.000,00), gerando nesse caso um lucro real de R\$ 10.000,00, que por sua vez será a base de cálculo para o IRPJ e a CSLL.

Exemplo 2: Registro contábil pela perda

Dados do exemplo:

Avaliação a valor justo – Perda Art. 46 e 47

1. Aquisição de Matrizes reprodutoras em 02/02/2015 por R\$ 100.000,00, classificado como propriedade para investimento;
2. Matriz reprodutora é mensurada, após o reconhecimento inicial, pelo valor justo;
3. Valores justos em 31/12/2015 e 31/12/2016 é de R\$ 80.000,00;
4. A partir de 02/01/2017 a matriz passa a ser ocupada pelo proprietário;
5. Taxa de depreciação 10% ao ano; não há valor residual;
6. Alienação das matrizes em 02/01/2019 por R\$ 90.000,00;

7. Valores realizados por depreciação e alienação são dedutíveis;
8. Pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual

Quadro 1- Lançamentos contábeis em 2015

1. Aquisição de matrizes em 02/02/2015		Demonstração do Lucro Real de 2015 - LALUR	
D- Matrizes	100.000,00	Lucro líquido antes do IRPJ	(20.000,00)
C – Bancos	100.000,00	(+) adições	20.000,00
		(-) Exclusões	0,00
2. Avaliação a valor justo em 31/12/2015		(=) Lucro real antes comp. Prej	0,00
D - Perda Avaliação a valor justo	20.000,00	(-) Compensação de prej. Fiscais	0,00
C - Matrizes (Subconta)	20.000,00	(=) Lucro real	0,00

Fonte: Dados da pesquisa

Para o quadro1, houve uma aquisição de matrizes reprodutoras em 02/02/2015 conforme lançamento 1 e avaliada a valor justo em uma subconta conforme Lei 12.973/14 em 31/12/2015 com uma perda de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) registrado no lançamento 2. No momento do encerramento do exercício em que ocorre a apuração do IRPJ e da CSLL através do LALUR (livro de apuração do lucro real) observamos que a conta da perda já é computada como um prejuízo para empresa devido à avaliação do ativo a valor justo, porém a subconta em que registramos as matrizes, nesse caso passa a ser uma adição ao período conforme previsto na Lei 12.973/14, zerando dessa forma o prejuízo da empresa e postergando o recolhimento do IRPJ e da CSLL.

Quadro 2- Lançamentos contábeis em 2017

Depreciação de 2017		Demonstração do Lucro Real de 2017 - LALUR	
		Lucro líquido antes do IRPJ	(8.000,00)
D- Despesa Depreciação	8.000,00	(+) Adições	
D - Matrizes Deprec. Acum.(subconta)	2.000,00	(-) Exclusões	(2.000,00)
C - Matrizes Deprec. Acum.	10.000,00	(=) Lucro real antes comp. Prej	(10.000,00)
		(-) Compensação de prej. Fiscais	0,00
		(=) Lucro real	(10.000,00)

Fonte: Dados da pesquisa

No quadro 2 ano de 2017, as matrizes já estão prontas para reproduzir surtindo nesse momento a necessidade de depreciar o bem. Considerando que as matrizes tem vida útil de 10 anos e não possui valor residual, o lançamento da depreciação é feito de acordo com o valor de aquisição e seu ganho do período. Para a conta das matrizes (100.000,00*10% = 10.000,00), e também para a subconta em que fora apropriado a perda através do valor justo em 31/12/2015 (20.000,00*10%=2.000,00) gerando uma redução na perda, perfazendo um total de despesa de R\$ 8.000,00. Para o encerramento do exercício no LALUR, considerando que não houve outros lançamentos, a empresa obtém um prejuízo de R\$ 8.000,00 referente a depreciação registrada, porém a depreciação registrada na subconta, deverá ser levado como uma exclusão do período aumentando o prejuízo para R\$ 10.000,00.

Quadro3 - Lançamentos contábeis em 2018

Depreciação de 2018		Demonstração do Lucro Real de 2017 - LALUR	
		Lucro líquido antes do IRPJ	(8.000,00)
D- Despesa Depreciação	8.000,00	(+) Adições	0,00
D - Matrizes Deprec. Acum.(subconta)	2.000,00	(-) Exclusões	(2.000,00)
C - Matrizes Deprec. Acum.		(=) Lucro real antes comp. Prej	

10.000,00	(10.000,00)
(-) Compensação de prej. Fiscais	0,00
(=) Lucro real	(10.000,00)

Fonte: Dados da pesquisa

Para o quadro 3 ano de 2018, a situação se repete visto que não houve nova avaliação.

Quadro 4 - Lançamentos contábeis em 2019

Alienação das matrizes em 02/01/2019		Demonstração do Lucro Real de 2019 - LALUR	
D- Bancos	90.000,00	Lucro líquido antes do IRPJ	26.000,00
C - Receita de venda das Matrizes	90.000,00	(+) Adições	0,00
		(-) Exclusões	(16.000,00)
D - Custo da Matriz vendida	64.000,00	(=) Lucro real antes comp. Prej	10.000,00
D - Matrizes Deprec. Acum.	20.000,00	(-) Compensação de prej. Fiscais	0,00
D - Matrizes Deprec. Acum. (Subconta)	20.000,00	(=) Lucro real	10.000,00
C - Matrizes	100.000,00	IRPJ a pagar	R\$ 1.500,00
C - Matrizes (Subconta cf lei 12.973)	4.000,00	CSLL a pagar	R\$ 900,00

Fonte: Dados da pesquisa

Nota-se que no quadro 4 ano de 2019 foi o momento em que efetivamente ocorreu a movimentação financeira e econômica da empresa, a partir de então podemos apurar o lucro da operação. A venda foi efetuada pelo valor de R\$ 90.000,00 conforme registro contábil no quadro acima, após a baixa do custo a empresa incorre em um Lucro líquido de R\$ 26.000,00. No momento da apuração do Lucro Real, o saldo do lucro (26.000,00) será levado, porém nesse momento a empresa deverá excluir do demonstrativo, a mensuração do valor justo efetuado em 31/12/2015 e que na mesma época foi adicionado ao LALUR no valor R\$ 20.000,00, porém agora excluídas a depreciação efetuada posteriormente na mesma subconta que por sua vez eram adicionadas ao lucro em cada ano (20.000,00 – 4.000,00), gerando nesse caso um lucro real de R\$ 10.000,00, que por sua vez será a base de cálculo para o IRPJ e a CSLL.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base nos estudo levantado por meio do referencial teórico bem como nos dados apresentados na discussão, podemos perceber claramente os impactos fiscais na adoção do valor justo como reconhecimento dos ativos biológicos, onde contadores e empresários devem estar atentos a nova lei 12.973/2014 que está em vigor desde 01/01/2015 e que define forma de contabilização para as AVALIAÇÕES A VALOR JUSTO. Através do estudo realizado, pode-se perceber que registrando suas operações corretamente como este disposto na Lei 12.973/2014, mesmo que a empresa obtenha um ganho ou uma perda, ela estará pagando os mesmos valores em IRPJ e CSLL ao final do exercício. No caso demonstrado no exemplo 01, a empresa avaliou seus ativos a valor justo obtendo um ganho de R\$ 20.000,00 que por sua vez não tivessem sido devidamente registrado conforme a Lei ora citada estaria pagando de imediato o IRPJ no valor de R\$ 3.000,00 (20.000,00*15%) e CSLL de R\$ 1.800,00 (20.000,00*9%), totalizando uma carga tributária de R\$ 4.800,00 e que deveriam desembolsar no ato, porém com os registros em consonância com a Lei, a empresa postergou esse valor, pagando o tributo somente no ano de 2019, e por se utilizar dos benefícios da Lei, ainda reduziu sua carga tributária para R\$ 2.400,00 no total. Já para o exemplo 02 a empresa avaliou os seus ativos com uma perda de R\$ 20.000,00, nesse caso ela não teria incidência dos tributos no ato, porém também pode se beneficiar da Lei, quando no momento da venda acaba obtendo um lucro e consegue reduzir sua base excluindo o prejuízo ora registrado no momento da avaliação. Portanto, com o estudo apresentado percebe-se o quanto os profissionais de contabilidade devem estar atualizados as mudanças na legislação brasileira. Aos profissionais contábeis cabe a missão de aplicar de forma adequada o novo método de mensuração no qual deve ser lançado de forma separado (em uma subconta) todo e qualquer ganho e/ou perda decorrente da avaliação a valor justo para os ativos, evitando assim que

uma receita e ganho não realizados sejam tributados IRPJ e CSLL não ocorram de forma indevida, gerando um impacto fiscal de imediato no recolhimento dos tributos.

Considerando que o critério de avaliação a valor justo é determinado pelo mercado e não pelo seu regime de tributação, seja ele Real Presumido ou Simples Nacional, entende-se que a pesquisa pode ser ampliada para os outros dois regimes tributários, uma vez que a presente pesquisa teve como base empresa optante pelo lucro real anual.

REFERENCIAS

AZEVEDO, Graça Maria do Carmo. **O impacto da norma internacional de contabilidade nº 41 “agricultura” no normativo contabilístico Português** – Setor vitivinícola, 2005. Tese. (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação do Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, ramo Contabilidade, Lisboa.

BARTH, M. E. Including estimates of the future in today's financial statements. **Accounting Horizons**. v.20, n.3, p. 271-85, 2006.

BEUGEN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade, teoria e pratica**. São Paulo: Atlas, 2006.

CALLADO, A. L. C; CALLADO, A. A. C; ALMEIDA, A. A. A utilização de indicadores gerenciais de desempenho industrial no âmbito de agroindústrias. *Revista Eletrônica Sistemas & Gestão*, v. 2, n. 2, p.102-118, maio a agosto de 2007.

COUTINHO, A. H, et. al.. **Relevância Contábil da Marcação a Mercado das Instituições Financeiras no Brasil**. Congresso ANPCONT: Gramado, 2007.

CREPALDI, S.A. **Contabilidade Rural uma abordagem decisorial**. 7º Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

DOWLING, C.; GODFREY, J. AASB 1037 sows the seeds of change: a survey of SGARA measurement methods. **Australian Accounting Review**, v. 11, n. 1, p. 45-51, 2001.

ELAD, C. Fair value accounting in the agricultural sector: some implications for international accounting harmonization. **European Accounting Review**, v.13, n.4, p. 621-641, 2004.

ERNEST&YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2010.

FIORAVANTE, A. C; et al.: **Ativo Biológico e Produto Agrícola** . São Paulo: Atlas, 2010.

FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS em comparação com as normas Brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2009.

GRESSELER, L. A. **Introdução à pesquisa: projetos e relatórios**. 2 ed. São Paulo: Loyola, 2004.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDAS, M. F. V. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

HERBONHN, K.; HERBOHN, J. **International Accounting Standard (IAS) 41: What are the Implications for Reporting Forest Assets?** *Small-scale Forest Economics, Management and Policy*, Australia, v.5, n.2, p. 175-189, 2006.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 10ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LOPES, A. B. Uma análise crítica do arcabouço teórico do SFAS 133: Accounting for derivative instruments and hedging activities. **Caderno de Estudos**, São Paulo, v.11, n.º 22, p. 16-29, setembro/dezembro 1999.

LANDSMAN, W. R. **Fair value accounting for financial instruments: Some implication for bank regulation**. Workshop on Accounting Risk Management and Prudential Regulation, B.I.S, Basileia, 2005.

MARTINS, Orleans Silva; PAULO, Edilson. Reflexo da adoção das IFRS na análise de desempenho das Cias de capital aberto no Brasil. Rco – **Revista de contabilidade e organizações**. São Paulo, v. 4, n. 9, p.30-54, Maio. 2010.

MARION, J.C. **Contabilidade Rural- contabilidade Agrícola, contabilidade pecuária, imposto de renda – pessoa juridical**. 14º Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PETTERSON, M. H; et al.: **Valor Justo (fair value measurements)**. In: ERNEST&YOUNG; POON, W.W. **Using fair value accounting for financial instruments**. *American Business Review*, v. 2, n.2 , p. 39-41, 2004

PINAZZA, L. A.; ARAÚJO, N. B. **Agricultura na virada do século XX**: visão de agribusiness. São Paulo: Globo, 1993.

RECH, I. J, et. al. IAS 41 – Agriculture: Um Estudo da Aplicação da Norma Internacional de Contabilidade às Empresas de Pecuária de Corte. VI Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo. Anais... São Paulo: CONGRESSO USP, 2006.

SANTOS, E. S. Full IFRS x Lei 11.638 (1ª fase) x Lei 6.404: Impacto esperado nos resultados de 2010 a partir das empresas que se anteciparam In: **CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA**, XI., 2011, São Paulo. Anais eletrônicos... São Paulo: 2006. Disponível em:
<www.congressosp.fipecafi.org/artigos112011/191.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2011.

THEÓPHILO, Carlos Renato. MARTINS, Gilberto de Andrade. **Metodologia da investigação científica para ciencias sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo. Atlas. 2009.

WATTS, R. L. **Conservatism in Accounting Part 1**: Explanations and implications. *Accounting Horizons*, v. 17, p. 207-221, 2003.

WILLIAMS, Belinda. WILMSHURST, Trevor. **Accounting for Self-Generating and Regenerating Assets: Meeting the Objectives**. School of Accounting & Corporate Governance Working Paper Series, 2008 (3). pp. 1-16. (<http://eprints.utas.edu.au>). Acesso em: Maio. 2015.

http://www.sgsauditores.com.br/tendencias_irfs_historico_criacao.php > Acesso em maio de 2015.

http://books.google.com.br/books?id=XHnajiTNILIC&printsec=frontcover&hl=ptBR&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=snippet&q=JUSTIFICATIVA&f=false > Acesso em abril de 2015.

<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2005/PergResp2005/pr32a34.htm> > Acesso em setembro de 2015

<http://www.revistari.com.br/190/935> > Acesso em setembro de 2015.