

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

**DEPÓSITOS MERCANTIS: UM ESTUDO DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS DOS
DEPOSITÁRIOS NA COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS NO
ESTADO DO PARANÁ**

Aládio Zanchet

Orientador: Prof. Dr. Luiz Nelson Guedes de Carvalho

SÃO PAULO

2004

Prof. Dr. Adolpho José Melfi
Reitor da Universidade de São Paulo

Profa. Dra. Maria Tereza Leme Fleury
Diretora da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

ALÁDIO ZANCHET

**DEPÓSITOS MERCANTIS: UM ESTUDO DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS DOS
DEPOSITÁRIOS NA COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS NO
ESTADO DO PARANÁ**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Nelson Guedes de Carvalho

SÃO PAULO

2004

Dissertação defendida e aprovada no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, pela seguinte banca examinadora:

Zanchet, Aládio

Depósitos mercantis: um estudo das práticas contábeis dos depositários na comercialização de produtos agrícolas no estado do Paraná / Aládio Zanchet. -- São Paulo, 2004.

142 f.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2004

Bibliografia.

1. Contabilidade 2. Depósito 3. Produtos agrícolas – Paraná (estado)
I. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP II. Título.

CDD – 657

**Ao meu irmão Dalcione (*in memória*),
Aos meus filhos Lucas Samuel e Ana Clara e
a minha esposa Cláudia**

Agradeço, acima de tudo, a Deus Pai pela sua infinita misericórdia, que através de seu filho Jesus Cristo, do Espírito Santo e da intercessão da Virgem Maria, cuidou de cada detalhe para que esta trajetória fosse completada com êxito.

Agradeço também ao meu orientador, professor Dr. Nelson Carvalho, que conduziu com sabedoria os rumos deste trabalho.

A minha amável esposa Cláudia e aos meus pequeninos Lucas Samuel e Ana Clara, pelos momentos de ternura, compreensão e pela coragem com que enfrentaram essa jornada.

As professoras Dra. Sirlei Lemes e Dra. Elionor Farah Jreige Weffort, pelas valiosas contribuições oferecidas ao trabalho por ocasião do Exame de Qualificação.

Aos demais professores do programa de mestrado em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP, com os quais aprendi grandes lições.

Aos meus familiares e amigos, que estiveram ao meu lado e não se descuidaram em dar apoio incondicional, principalmente nos momentos mais difíceis.

Aos ilustres colegas da quarta turma do mestrado para professores.

Ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), pelo apoio financeiro.

À Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE), pela concessão de afastamento integral remunerado durante o período de realização deste curso.

Aos professores do curso de Ciências Contábeis da Unioeste, campus de Marechal Cândido Rondon, que sustentaram as atividades do curso durante minha ausência.

Por fim, agradeço também as empresas que concordaram em participar da pesquisa, sem as quais não seria possível realizar este trabalho.

*“Tu, porém, permanece firme naquilo que aprendeste
e creste. Sabes de quem aprendeste”*

(II Tim, 3, 14)

RESUMO

O objetivo geral deste trabalho foi analisar e discutir a problemática da contabilização, pelos depositários, das operações de depósito mercantil de produtos agrícolas feitas por produtores junto as *tradings* e agroindústrias no estado do Paraná. Dos três enfoques específicos dados a esse objetivo, o primeiro buscou identificar e analisar as características dessas operações no sentido de avaliar se elas satisfazem os critérios contábeis para o seu reconhecimento nas demonstrações contábeis do depositário. O segundo buscou identificar a política contábil adotada em relação ao reconhecimento ou não dessas operações pelas *tradings* e agroindústrias do estado do Paraná, enquanto o terceiro tratou de identificar e analisar os critérios observados por essas empresas para a escolha da política contábil adotada. A amostra dos dados foi selecionada pelo método de Amostragem Intencional e foi constituída por um conjunto de dez empresas, listadas entre as que detêm a maior representatividade na comercialização de soja e milho no estado do Paraná. No conjunto, essas dez empresas representaram, na safra 2001/2002, 44,5% da comercialização da soja e 21,3% da comercialização do milho do estado do Paraná. A pesquisa empírica identificou três modalidades de depósito com as quais essas empresas operam, sendo o depósito a fixar, o depósito a retirar e os outros depósitos. De acordo com a análise de suas características, ficou demonstrado que nas duas primeiras modalidades os riscos e os benefícios resultantes da utilização desses produtos são transferidos de forma substancial para o depositário, enquanto na terceira modalidade isto não ocorre. Com esta constatação concluiu-se que as modalidades de depósito a fixar e a retirar atendem aos critérios para o seu reconhecimento nas demonstrações contábeis do depositário. Em relação à política contábil adotada pelas empresas pesquisadas, verificou-se que no caso das modalidades depósito a fixar e a retirar, 60% delas efetuam o reconhecimento em suas demonstrações contábeis, enquanto 40% não o fazem. No caso da modalidade de outros depósitos, nenhuma dessas empresas efetua o reconhecimento. Essa ausência de uniformidade na elaboração das demonstrações contábeis, em relação ao reconhecimento dos depósitos a fixar e a retirar, indica que a comparabilidade desses demonstrativos está prejudicada e que é necessário uma orientação mais consistente aos responsáveis pela sua preparação. Neste sentido, a divulgação de uma norma contendo orientações técnicas poderia contribuir para a solução desse problema. Concomitante a isso, novos estudos podem ser desenvolvidos nesta área com o objetivo de ampliar a amostra estudada e auxiliar na compreensão das variáveis que exercem influência na escolha dessas políticas contábeis por essas entidades. Por último, a pesquisa demonstrou que não há um critério único no qual essas entidades se apóiam para escolher sua política contábil, especificamente no que se refere ao reconhecimento dessas transações de depósito. O resultado disso é que os critérios observados para essa escolha não são suficientemente amplos para responder adequadamente as indagações que emergem dessa questão, podendo conduzir os responsáveis pela preparação das demonstrações contábeis a resultados equivocados. Dessa forma, recomendou-se que para a adoção de uma política contábil mais consistente, seja observada a essência econômica desses depósitos, cuja identificação pode ser feita mediante a observação das características dessas transações destacadas neste trabalho.

ABSTRACT

The main target of this paper was to analyze and discuss the accounting problems faced by the depositaries, on transactions involving the so-called “mercantile deposits” of agricultural products, made by farm producers, at trading companies and agro product manufacturers in the state of Paraná. From the three specific approaches on this issue, the first tried to identify and analyze the characteristics of these operations, aiming to evaluate whether they meet the required accounting criteria for their recognition in the depositary’s financial statements. The second tried to identify the accounting policy used, regarding the recognition or not of these operations by trading companies and agro industrial manufacturers in the state of Paraná, while the third dealt with identifying and analyzing the criteria adopted by these organizations for choosing the adopted accounting policy. Data sample was selected by the Intentional Sampling Method and was formed by a group of ten organizations, listed among those that have major representativeness in the trading of soy and corn in the state of Paraná. Together, these ten organizations represented 44.5% of soy commercialization, and 31.3% of corn commercialization, in 2001/2002’s crop, in the state of Paraná. The empirical research identified three types of deposit with which these organizations work, as follows: deposit to be fixed, deposit to be drawn and other deposits. According to the analysis of their characteristics, it was proved that in the first two modalities, the risks and benefits resulting from the utilization of these products are transferred, in a substantial way, to the depositaries, while in the third modality this does not occur. So, it can be inferred that the “to be fixed” and “to be drawn” modalities comply with the criteria for their recognition in the depositary’s financial statements. Regarding the accounting policy adopted by the organizations included in this research, it was found out that, in the case of deposits to be fixed and to be drawn modalities, 60% of them are recognized in their financial statements, while 40% are not. In the case of “other deposits” modality, accounting recognition is not made by any of those organizations. This absence of uniformity on the moment of preparing financial statements, regarding the recognition of deposits to be fixed and to be drawn, indicates that the comparability of these statements is impaired and that a more consistent orientation to those in charge of their preparation is necessary. Thus, the issuing of a standard rule containing technical orientation could contribute to solve this problem. Further, new studies could be made in this area, aiming to expand the sample and helping to understand the variables which influenced these organizations in choosing these accounting policies. Finally, the research showed that these organizations do not use a single criterium to choose their accounting policies, specifically regarding the recognition of these deposit transactions. The result shows that the criteria used for this choice are not wide enough to appropriately answer the questions about this problem, and could lead preparers to mistakes. Thus, it was suggested that, in order to adopt a more consistent accounting policy, the economic essence of these deposits be observed. This can be achieved through the observation of the characteristics of such transactions as detailed in this study.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	4
LISTA DE TABELAS	5
1 INTRODUÇÃO	6
1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA	8
1.2 QUESTÕES DE PESQUISA	11
1.3 OBJETIVOS	12
1.3.1 Objetivo Geral	12
1.3.2 Objetivos Específicos	12
1.4 CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS	13
1.5 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA	13
1.6 JUSTIFICATIVA DO TEMA	14
1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO	16
2 QUADRO TEÓRICO	17
2.1 ASPECTOS JURÍDICOS DO DEPÓSITO	17
2.1.1 O Depósito no Código Civil	18
2.1.1.1 O depósito <i>regular</i>	20
2.1.1.2 O depósito <i>irregular</i>	22
2.1.2 O conhecimento de depósito e <i>warrant</i>	25
2.1.3 As sociedades cooperativas	28
2.1.4 Os contratos típicos e atípicos	30
2.2 ASPECTOS TEÓRICOS DA CONTABILIDADE	34
2.2.1 Objetivos das demonstrações contábeis	35
2.2.2 O reconhecimento de ativos e passivos	37
2.2.3 Critérios para o reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis	40
2.2.4 Satisfazer a definição	41
2.2.4.1 Definição de Ativo	42
2.2.4.2 Definição de Passivo	49
2.2.5 Ser mensurável	54
2.2.6 A relevância e a confiabilidade da informação contábil	57
2.2.7 As restrições do custo-benefício e da materialidade	60
2.2.8 Outras considerações sobre o reconhecimento na contabilidade	62

2.3 ASPECTOS DO AGRONEGÓCIO	63
2.3.1 Algumas características do agronegócio	65
2.3.1.1 A questão da sazonalidade da produção agrícola	66
2.3.1.2 A questão da armazenagem	67
2.3.1.3 A questão do preço de mercado	69
2.3.1.4 A questão da liquidez do produtor	71
2.3.2 A comercialização agrícola	72
2.3.2.1 Entrega com a venda simultânea – mercado <i>spot</i>	73
2.3.2.2 Contratos a Termo – produto verde	74
2.3.2.3 Entrega para negociação ou retirada futura – entrega a fixar	77
3 MATERIAIS E MÉTODOS	83
3.1 MÉTODO CIENTÍFICO EMPREGADO	83
3.2 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS E PROCEDIMENTOS	87
3.3 TÉCNICAS DE PESQUISA EMPREGADAS	89
3.4 SELEÇÃO DA AMOSTRA	91
3.4.1 O agronegócio	91
3.4.2 O agronegócio no estado do Paraná	96
3.4.3 Soja e milho - principais produtos	99
3.4.4 Empresas pesquisadas	101
3.5 DEFINIÇÃO DAS VARIÁVEIS DE PESQUISA	102
3.6 MÉTODO DE ANÁLISE DOS DADOS	105
4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA	107
4.1 AS MODALIDADES DOS DEPÓSITOS RECEBIDOS	107
4.1.1 Depósitos a fixar	107
4.1.2 Depósitos a retirar	108
4.1.3 Outros depósitos	110
4.2 A ESSÊNCIA ECONÔMICA DAS MODALIDADES DE DEPÓSITO PARA O DEPOSITÁRIO	112
4.2.1 Depósitos a fixar	112
4.2.2 Depósitos a retirar	116
4.2.3 Outros depósitos	118
4.3 A FORMALIZAÇÃO DOS PRODUTOS RECEBIDOS EM DEPÓSITO – DOCUMENTAÇÃO	119
4.4 A POLÍTICA CONTÁBIL ADOTADA E OS CRITÉRIOS QUE ORIENTARAM SUA SELEÇÃO	121
5 CONCLUSÕES	128

REFERÊNCIAS	134
APÊNDICES	141

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CC: Código Civil

CEPEA: Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada

CEPEA-USP: Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada da Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz da Universidade de São Paulo

CNA: Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil

DERAL: Departamento de Economia Rural

FASB: Financial Accounting Standards Board

FEA/USP: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Universidade de São Paulo

FIPECAFI: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

IAS: Internacional Accounting Standard

IASB: Internacional Accounting Standards Board

IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IBRACON: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

MAPA: Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento

OCEPAR: Organização das Cooperativas do estado do Paraná

PEA: População Economicamente Ativa

PIB: Produto Interno Bruto

SAAC: Sistema de Acompanhamento e Avaliação das Cooperativas

SEAB: Secretaria de Estado da Agricultura e do Abastecimento do Paraná

SFAC: Statement of Financial Accounting Concepts

VBP: Valor Bruto da Produção

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Estimativas da comercialização safras soja – Brasil (%).....	76
Tabela 2 – Estatísticas da comercialização safras soja - Paraná.....	79
Tabela 3 – Balança Comercial do agronegócio	92
Tabela 4 – PIB do agronegócio e do Brasil a preços de mercado (R\$ milhões de 2001)	93
Tabela 5 – Estrutura do agronegócio no Brasil - 2001	95
Tabela 6 – PIB da agropecuária e do agronegócio – participação do setor primário no total do agronegócio (R\$ bilhões, a preços de 2002)	96
Tabela 7 – Evolução produção grãos – Brasil e Paraná – 1994/95 a 2002/03 (mil ton)	97
Tabela 8 – VBP agropecuário do Brasil (R\$ milhões)	98
Tabela 9 – VBP agrícola grãos – participação da produção do estado do Paraná na produção brasileira (R\$ milhões)	98
Tabela 10 – Volume produção soja e milho – 1997/98 a 2003/04 – (milhões ton).....	100
Tabela 11 – Produção de soja e milho por Unidades da Federação – Brasil 2002 – (ton).....	100
Tabela 12 – Volumes de soja e milho recebidos pelas empresas pesquisadas (ton)	102
Tabela 13 – Saldos de soja e milho a fixar	108

1 INTRODUÇÃO

O instituto do depósito é um instrumento jurídico largamente utilizado em alguns setores da economia e da sociedade. Conforme ensina Lopez (2003, p. 342) “[...] o depósito tem amplo espectro de aplicação, razão pela qual é importante o estudo aprofundado de suas regras.” Dentre os setores da economia que empregam este instrumento encontra-se o agronegócio, no qual se verifica, durante o processo de comercialização agrícola, o depósito de produtos feito pelos produtores rurais junto a *tradings*¹ e agroindústrias.

Conforme se depreende da literatura analisada, exposta no capítulo próprio que trata da revisão teórica, o depósito tem na sua essência a obrigação do depositário de custódia da coisa depositada. No entanto, de acordo com a natureza dessa coisa depositada e com o objetivo da transação, verifica-se que os direitos e as obrigações das partes envolvidas recebem tratamento distinto, tanto no que tange aos aspectos jurídicos quanto aos aspectos operacionais.

Assim, em determinadas situações, embora a obrigação do depositário seja a de custódia da coisa depositada, ele pode dispor dela como lhe convier, restituindo coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade quando solicitado pelo depositante. Dessa forma, sob a ótica contábil do ativo, poder-se-ia concluir que os benefícios econômicos sobre a coisa depositada ocorrem em favor do depositário, o que origina uma discussão sobre a possibilidade e/ou necessidade do reconhecimento desse depósito nas demonstrações

¹ Segundo o Dicionário *Webster* (1994), a palavra *trading* é empregada para designar aquelas empresas envolvidas com a comercialização (compra, venda ou troca) de mercadorias. A menção das *tradings* indica a abrangência da pesquisa, que envolveu tanto as empresas que industrializam quanto as que apenas comercializam produtos agrícolas.

contábeis do depositário. Por outro lado, existe também a preocupação relativa à assunção dos riscos sobre a coisa depositada, de onde surge um questionamento sobre a necessidade do reconhecimento de um passivo nas demonstrações contábeis do depositário.

A contabilidade, na busca de atender ao seu objetivo básico de fornecer informações econômicas para os vários tipos de usuários, de forma que propiciem decisões racionais (IUDÍCIBUS, 2000), está presente também neste segmento da economia e, desta forma, precisa atentar para as características dos eventos econômicos que nele ocorrem. Neste contexto, ela procura demonstrar o patrimônio dos agentes envolvidos de forma que expresse fidedignamente a realidade econômica/financeira por eles vivenciada. Considerando-se as conseqüências econômicas² da adoção de padrões ou políticas contábeis³ para a divulgação das demonstrações financeiras (STICKNEY e WEIL, 2001; HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999; IBRACON, 2002), torna-se relevante promover uma discussão sobre os caminhos a serem trilhados pela contabilidade na busca da solução do problema.

É no sentido de efetuar uma análise da natureza e das características dos depósitos, de forma que propicie uma interpretação de seu significado para a contabilidade, que este trabalho é proposto. Sendo assim, orientado pelos objetivos de um trabalho científico de dissertação, que é demonstrar, mediante argumentos, uma solução proposta para um problema (SEVERINO, 2002), o presente estudo se ocupa das questões apresentadas a seguir.

² Embora salientem que essa expressão não tem um significado aceito universalmente, Stickney e Weil (2001, p. 296) definem conseqüências econômicas da Contabilidade Financeira como “[...] a diferença entre os benefícios e custos, para os administradores das empresas, os preparadores das demonstrações financeiras, os auditores, os usuários das demonstrações financeiras, e os órgãos reguladores, resultantes do estabelecimento, alteração ou implementação dos padrões contábeis.”

³ Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 156) “A política contábil é o conjunto de padrões, pareceres, interpretações, regras e regulamentos usados pelas empresas no processo de divulgação de informações financeiras.”

1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

A identificação e a exposição precisa de um problema formam a base e o ponto de partida de qualquer trabalho de pesquisa (ASTI VERA, 1974). Também de acordo com Severino (2002, p. 160),

Antes de se partir para a pesquisa propriamente dita, é preciso ter-se uma idéia bem clara do problema a se resolver. Trata-se de definir bem os vários aspectos da dificuldade, de mostrar o seu caráter de aparente contradição, esclarecendo devidamente os limites dentro dos quais se desenvolverão a pesquisa e o raciocínio demonstrativo.

Tomando-se por base estas considerações e tendo como foco a evidenciação da problemática contábil envolvendo o depósito de produtos agrícolas, são discutidas a seguir algumas questões favoráveis ao desnude de possíveis pontos de divergência envolvendo a questão na contabilidade.

Conforme comentários contidos nos parágrafos iniciais deste trabalho, o reconhecimento dos depósitos mercantis em produtos e/ou mercadorias representam ainda uma questão controversa para a contabilidade. O raciocínio contábil sobre a questão poderia ser colocado sob duas óticas distintas. Em uma primeira análise, se for levado em conta exclusivamente a obrigação de custódia por parte do depositário, as operações de depósito em produtos e/ou mercadorias poderiam ser colocadas em uma condição fora do balanço (*off-balance sheet item*), pois sua relação com o patrimônio do depositário seria discutível. Em uma segunda análise, incorporando-se ao raciocínio as diversas características destas operações e dos itens depositados, tais operações poderiam receber um tratamento contábil semelhante aos conhecidos depósitos bancários, o que lhes daria uma conotação diferente da primeira (*on-balance sheet item*). O que se discute, portanto, neste trabalho, é a possibilidade

e/ou necessidade do reconhecimento desses depósitos nas demonstrações contábeis do depositário.

Esta discussão se torna ainda mais visível se forem consideradas algumas bibliografias da área contábil, cujo conteúdo tangencia a questão. Embora essas bibliografias não contenham estritamente a opinião de seus autores, pois recepcionam em seus conteúdos a legislação societária vigente, sua menção é oportuna pois elas são normalmente utilizadas no ensino da contabilidade nos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil, bem como na orientação do meio contábil profissional, exercendo assim papel importante no desenvolvimento e disseminação das práticas contábeis no país. A título de exemplo pode-se citar a FIPECAFI (2003, p. 115), cuja orientação sobre a composição dos estoques é a seguinte:

[...] Assim, normalmente, os estoques estão representados por: **a** – itens que existem fisicamente em estoque, **excluindo-se** os que estão fisicamente na empresa, mas que são **de propriedade de terceiros**, seja por terem sido recebidos em consignação, seja para beneficiamento ou **armazenagem por qualquer outro motivo**; [...] (grifo nosso).

Esta assertiva sugere que itens que estejam em poder da empresa a título de depósito não devam ser reconhecidos nas demonstrações contábeis do depositário. Contudo, se for levada em conta a característica de fungibilidade da coisa depositada – conforme explanado no capítulo que trata do quadro teórico que sustenta a pesquisa – no caso de depósito de produtos agrícolas, pode-se questionar tal orientação, o que poderia promover mudanças significativas nas demonstrações contábeis dos depositários.

No setor do agronegócio, devido as características físicas dos bens comercializados, principalmente os *in natura*, é comum situações em que agentes detentores

desses bens não contem com capacidade suficiente de armazenagem para o seu acondicionamento, tendo que recorrer a terceiros para realizarem este serviço. Dessa forma, surgem inúmeras situações nas quais uma das partes se torna depositária da outra, até que o objeto do negócio seja destinado para sua finalidade última.

Diversas modalidades de depósito podem ser verificadas neste setor, originadas, por exemplo, de produtos adquiridos pelo governo, financiados por instituições financeiras, negociados em bolsas de mercadorias, ou por simples prestação de serviços para outras empresas. No entanto, embora existindo tais modalidades, este trabalho se ocupa da análise da modalidade comumente denominada de “depósito a fixar”, na qual o produtor rural busca um agente (*trading* ou agroindústria) para entregar sua produção após a colheita.

Nesta modalidade, embora na maioria dos casos o produtor tenha o propósito de no futuro efetuar a venda desses produtos para o agente receptor, não se verifica, no ato da tradição dos produtos, um contrato de compra e venda, podendo inclusive demandar longos períodos entre a entrega do produto e sua efetiva comercialização. Durante esse período as *tradings* e as agroindústrias contam com um volume considerável de produtos sob sua guarda e essa condição precisa estar refletida, de alguma forma, em suas demonstrações contábeis. A questão central da discussão deste trabalho reside, portanto, na escolha do momento em que esses produtos devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis do depositário, se por ocasião de seu recebimento ou se somente por ocasião de sua efetiva aquisição.

Note-se que a escolha do momento para a efetivação da transação de compra e venda é unilateral, cabendo exclusivamente ao produtor esta decisão. Ao agente receptor – depositário – restam duas alternativas: manter o produto em estoque até que o produtor decida

por efetuar a sua venda – fixação – ou a sua retirada, e somente após este evento consumir o produto, ou consumir o produto antes deste momento e suportar os riscos da oscilação dos preços. Nesta segunda alternativa, o consumo de um estoque ainda não adquirido gera automaticamente o reconhecimento de um passivo, relativo à dívida contraída com o produtor pela não mais existência do produto. A primeira alternativa, entretanto, que é o foco central deste trabalho, evidencia uma discussão sobre a possibilidade e/ou necessidade do reconhecimento desses produtos como ativos e passivos do depositário já no instante do seu recebimento. É importante salientar que o reconhecimento desses depósitos não impacta na demonstração de resultado, havendo reflexos somente no balanço patrimonial. No entanto, na maioria dos casos, a magnitude destes reflexos nos índices financeiros é significativa, razão pela qual a questão tem sido alvo de polêmica no setor.

1.2 QUESTÕES DE PESQUISA

Considerando-se os fatos colocados, foram lançadas três questões de pesquisa que orientaram a realização do trabalho:

- Os depósitos mercantis de produtos agrícolas atendem aos critérios de reconhecimento dos elementos patrimoniais da contabilidade para integrar as demonstrações contábeis do depositário?
- Qual a política contábil adotada pelas empresas que operam nesse setor no estado do Paraná, em relação ao reconhecimento ou não das operações de recebimento de produtos agrícolas em depósito?
- Quais variáveis ou fatores orientaram a escolha dessa política contábil por essas empresas?

1.3 OBJETIVOS

Este tópico apresenta os objetivos gerais e específicos traçados para a pesquisa, os quais foram extraídos dos problemas levantados no tópico anterior e com eles mantém consonância.

1.3.1 Objetivo Geral

Esta pesquisa tem por objetivo analisar e discutir a problemática da contabilização, pelos depositários, das operações de depósito mercantil de produtos agrícolas feitas por produtores junto as *tradings* e agroindústrias no estado do Paraná.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Identificar e analisar as características das operações de depósito mercantil de produtos agrícolas feitas entre os produtores e as *tradings* e agroindústrias, e avaliar se elas satisfazem aos critérios para o reconhecimento nas demonstrações contábeis do depositário;
- Identificar a política contábil adotada pelas *tradings* e agroindústrias do estado do Paraná, em relação ao reconhecimento ou não das operações de depósito mercantil de produtos agrícolas recebidos dos produtores;
- Identificar e analisar os fatores e os critérios que orientaram a escolha da política contábil adotada por essas empresas;
- Apontar alternativas para o tratamento à luz da pesquisa realizada.

1.4 CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS

Espera-se com a pesquisa contribuir para o aperfeiçoamento das práticas da Contabilidade Financeira no segmento do agronegócio, especificamente nas operações de recebimento em depósito de produtos agrícolas nas *tradings* e agroindústrias. Além disso, espera-se que a pesquisa aponte para outros problemas ou lacunas porventura existentes nessa área, que estejam além do escopo deste trabalho e que possam ser alvo de pesquisas futuras.

1.5 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA

Como demarcação das fronteiras dentro das quais a pesquisa foi desenvolvida, são assinalados quatro pontos fundamentais. O primeiro está relacionado com os agentes envolvidos numa operação de depósito mercantil. Embora uma mesma operação dessa natureza apresente implicações em mais de um agente – depositante e depositário – este trabalho tem como enfoque a análise dos aspectos contábeis relacionados especificamente com o depositário, não abrangendo a ótica do depositante.

O segundo ponto tem a ver com as implicações do campo tributário. Na perspectiva desta pesquisa, embora se reconheça a forte influência que os aspectos tributários exercem nas organizações atualmente, as implicações do campo tributário não foram consideradas. Para este fim, estudos mais específicos na área tributária devem ser realizados, pois os padrões ou políticas contábeis adotadas pela autoridade tributária não se devem confundir com os adotados pela Contabilidade Financeira.

O terceiro está relacionado com a necessidade de escolha dos produtos a serem pesquisados. Considerando que no estado do Paraná, segundo levantamento do Departamento de Economia Rural – DERAL, da Secretaria de Estado da Agricultura e do Abastecimento do Paraná – SEAB, foram produzidos e comercializados, na safra 2001/2002, 485 (quatrocentos e oitenta e cinco) tipos diferentes de produtos agropecuários, este trabalho concentrou-se no estudo dos depósitos efetuados com os produtos agrícolas soja e milho, por possuírem maior representatividade (mais detalhes sobre a amostra podem ser vistos no capítulo sobre metodologia).

Por último, cabe observar que não é objetivo do presente trabalho detalhar contas nem lançamentos contábeis específicos como parte das conclusões.

1.6 JUSTIFICATIVA DO TEMA

Castro (1978, p. 6) ensina que “A ciência é uma tentativa de descrever, interpretar e generalizar sobre uma realidade observada.” Neste sentido, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 142) acrescentam que “[...] uma das questões que os pesquisadores em contabilidade têm procurado explorar empiricamente é o modo pelo qual as empresas selecionam os procedimentos contábeis que utilizam.” Diante dessas assertivas e considerando-se também o problema contábil observado no processo de comercialização agrícola, conforme descrito anteriormente neste trabalho, uma investida na busca de soluções para a questão no âmbito da Contabilidade Financeira é justificável.

Um dos principais fatores que justificam a abordagem deste tema é o impacto que o reconhecimento dos depósitos de produtos agrícolas nas demonstrações contábeis do depositário possa exercer sobre os índices financeiros, como por exemplo, alguns índices de liquidez e, principalmente, quocientes entre capital de terceiros e capital próprio. Associado a isso, a ausência de um normativo contábil específico e o tratamento heterogêneo aplicado leva à incomparabilidade das demonstrações contábeis das empresas nesse setor.

A relevância do setor do agronegócio na economia brasileira é outro fator importante. De acordo com os dados divulgados pela Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA), em conjunto com o Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA), órgão da Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz da Universidade de São Paulo – CNA/CEPEA-USP (2003b), o Produto Interno Bruto (PIB) do agronegócio atingiu em 2002 R\$ 424,32 bilhões, representando 29% do PIB brasileiro. Se for considerada a agropecuária em particular, o montante fica em R\$ 125,79 bilhões, sendo que desse total R\$ 72,72 bilhões são referentes à agricultura. Assim, uma pesquisa que busque aperfeiçoar as informações divulgadas pela contabilidade neste setor é bem-vinda.

Por fim, a ausência de pesquisas anteriores abordando a questão específica do reconhecimento contábil dos depósitos em produtos e/ou mercadorias, revela uma lacuna no conhecimento contábil, a qual necessita ser preenchida.

1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO

Em linhas gerais o trabalho está estruturado com um capítulo inicial contendo o quadro teórico que orientou a pesquisa, no qual são abordados alguns aspectos jurídicos, contábeis e do agronegócio associados ao depósito e seu reconhecimento como ativo e passivo. O capítulo seguinte se ocupa em descrever o método científico utilizado e os contornos operacionais da pesquisa. Na seqüência, são descritos e analisados os resultados alcançados com a pesquisa empírica, finalizando com um capítulo contendo as conclusões e sugestões do trabalho para pesquisas futuras.

2 QUADRO TEÓRICO

A pesquisa de caráter teórico-empírico ou hipotético-dedutivo deve considerar, antes de tudo, que a coleta de dados é precedida pela observação de um quadro teórico (DEMO, 1995). Conforme observa o autor, um dado não fala por si, mas pela boca de uma teoria. Um dado somente se torna evidente quando observado sob a ótica da teoria que orienta o pesquisador e, de modo geral, a pesquisa constrói-se na confluência do quadro teórico com os dados empíricos. Uma síntese dessa argumentação é oferecida por Gergull (2000, p. 160):

O mundo, tudo que existe, é o mundo percebido, o mundo dado a conhecer pela teoria, óculos do sujeito conhecedor. [...] a visão da 'realidade' não é algo que se dê diretamente aos sentidos, que possa ser observado em estado bruto, mas depende fundamentalmente da teoria, das crenças e valores individuais e compartilhados socialmente. [...] **Portanto, teorias, crenças e valores constituem-se em filtros que dão acesso mais ou menos aproximado à conformação de setores da realidade, constituem-se em intermediários da experiência e da observação** (grifo do autor).

2.1 ASPECTOS JURÍDICOS DO DEPÓSITO

Embora a contabilidade esteja orientada para espelhar em seus demonstrativos a essência econômica dos fatos em detrimento à sua forma, os mandatos jurídicos impõem, em determinados casos e circunstâncias, condições que determinam a liberdade de ação dos agentes econômicos, as quais podem influenciar na escolha das políticas contábeis. Este cenário ensejou, como um primeiro passo na busca de respostas as questões de pesquisa formuladas, uma incursão nos ordenamentos jurídicos, no sentido de reunir elementos que possam orientar a discussão sobre a questão dos depósitos.

No âmbito conceitual, o depósito é concebido como um contrato através do qual uma pessoa confia a outra a guarda, a conservação e a defesa de um objeto móvel⁴, devendo a segunda devolver tal objeto à primeira quando solicitado (MARTINS, 1996; BULGARELLI, 2000; VENOSA, 2003a). A definição legal adotada pelo Código Civil (CC), em seu artigo 627, diz que “Pelo contrato de depósito recebe o depositário um objeto móvel, para guardar, até que o depositante o reclame.” (BRASIL, 2003c, p. 117). Segundo Venosa (2003a), a definição adotada pelo CC acompanha a teoria tradicional.

No tocante à Legislação atual aplicável ao depósito e que possui relação com este estudo, destaca-se o Novo Código Civil (CC), Lei nº 10.460 de 10 de janeiro de 2002, que vigora no Brasil desde janeiro de 2003 (BRASIL, 2003c), o Decreto 1.102, de 21 de novembro de 1903 (BRASIL, 2003a) e a Lei 9.973, de 29 de maio de 2000 (BRASIL 2003d), a qual foi regulamentada pelo Decreto 3.855, de 3 de julho de 2001 (BRASIL, 2003b). Esta Legislação será alvo de análise nos tópicos seguintes.

2.1.1 O Depósito no Código Civil

A matéria sobre o depósito no Código Civil de 2002 é disciplinada pelos artigos 627 a 652 e está subdividida, como já vinha sendo tratada pelo código de 1916, em depósito *voluntário* e depósito *necessário* (BRASIL, 2003c; LOPEZ, 2003). Conforme ensina Venosa (2003a, p. 254)

⁴ O novo Código Civil, em seu artigo 82, define coisas móveis da seguinte forma: “São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.” (BRASIL, 2003c, p. 43).

[...] o depósito ordinário ou tradicional, o depósito voluntário, deriva de contrato⁵. A forma voluntária decorre, portanto, da vontade das partes. [...] O depósito dito obrigatório consoma-se em regra independentemente da vontade dos interessados, em decorrência de obrigação imposta por lei.

Lopez (2003, p. 345) acrescenta que o depósito voluntário existe “[...] quando o contrato é livremente ajustado pelas partes sem pressão de qualquer circunstância externa, [...]”. Uma característica marcante desta espécie de depósito é a existência de uma relação de confiança entre as partes, pois o depositante, ao escolher o depositário, confia em que ele restituirá aquilo que lhe foi confiado quando for solicitado (VENOSA, 2003a; LOPEZ, 2003).

Tendo-se em conta essas duas espécies de depósito e considerando-se que o depósito de produtos agrícolas em análise decorre de um ato de vontade entre as partes, elegeu-se como escopo da abordagem teórica dos aspectos jurídicos o depósito *voluntário*, não abrangendo assim o depósito *necessário*.

O Código Civil prevê ainda tratamento diferenciado para o depósito de acordo com a natureza da coisa depositada. No âmbito dos depósitos voluntários, verifica-se uma distinção entre aqueles depósitos que têm por objeto coisas de natureza *não fungível* e aqueles que tem por objeto coisas de natureza *fungível*⁶. Doutrinariamente, estes depósitos são designados por depósito *regular* e depósito *irregular*, respectivamente, os quais serão tratados com mais detalhes nos tópicos seguintes.

⁵ Azevedo (2002, p. 21) conceitua contrato como “[...] a manifestação de duas ou mais vontades, objetivando criar, regulamentar, alterar e extinguir uma relação jurídica (direitos e obrigações) de caráter patrimonial.” Em relação ao conceito de contrato se pode consultar, ainda, Martins (1996) e Diniz (2002a).

⁶ O artigo 85 do novo Código Civil (BRASIL, 2003e, p. 44) dá o seguinte entendimento para coisas fungíveis: “São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.”

2.1.1.1 O depósito *regular*

O depósito *regular* (depósito de coisas *não fungíveis*) é aquele em que o depositário se obriga a restituir a mesma coisa recebida e, por esta razão, traz em sua essência a obrigação do depositário em guardar a coisa que lhe foi confiada, devendo devolvê-la ao depositante quando lhe for solicitado (MARTINS, 1996). Conforme observa Lopes (2003, p. 357),

[...] é da essência do depósito a guarda da coisa, e desse dever legal de custódia da coisa surgem duas obrigações previstas em lei. A primeira delas é a responsabilidade da guarda da coisa em seu poder e a determinação da intensidade de sua vigilância (art. 629 do CC de 2002). A segunda é a proibição e vedação do uso da coisa dada em depósito (art. 640 do CC de 2002).

Esta transcrição evidencia sob dois ângulos a problemática abordada neste trabalho, envolvendo o reconhecimento desses depósitos como ativos e passivos nas demonstrações contábeis do depositário. Das duas obrigações⁷ citadas, a primeira aponta para uma análise do passivo do depositário, pois salienta as responsabilidades que este assume no tocante as obrigações de dar⁸ e de fazer⁹, incumbindo-o de guardar, conservar e restituir o que lhe foi confiado. A segunda aponta para uma análise do ativo desse depositário, pois salienta a obrigação de não fazer¹⁰, vedando a ele a possibilidade de utilização da coisa depositada para seus fins sem o prévio consentimento do depositante.

Em relação à primeira obrigação descrita na citação anterior, o CC de 2002 prevê que ao depositário compete a obrigação de guardar e conservar o que lhe foi entregue em

⁷ Sobre os tipos de obrigações, ver os artigos 233 a 251 do novo Código Civil.

⁸ A obrigação de dar, de acordo com Venosa (2003b, p. 81), “[...] é aquela em que o devedor compromete-se a entregar uma coisa móvel ou imóvel ao credor, quer para constituir novo direito, quer para restituir a mesma coisa a seu titular.”

⁹ A obrigação de fazer, que às vezes confunde-se com a obrigação de dar, está ligada a determinada atividade que o devedor deverá desempenhar (VENOSA, 2003b).

¹⁰ Venosa (2003b, p. 107-108) explica que nas obrigações de não fazer “[...] o devedor compromete-se a uma abstenção”. Esclarece ainda o autor, que “[...] nessa espécie de obrigação, o devedor compromete-se a não realizar algo que normalmente, estando ausente a proibição, poderia fazer.”

depósito até que o depositante o reclame. Venosa (2003a) explica que a carga obrigacional do contrato de depósito se concentra no depositário, o qual deve zelar pela coisa até sua devolução. Assim, embora a Lei trate de isentar o depositário em casos de perda ou deterioração decorrente de caso fortuito ou força maior, a sua responsabilidade em guardar e conservar a coisa depositada equivale a uma obrigação de garantia, sob pena de ter que arcar com o pagamento das perdas e danos ao depositante (MARTINS, 1996; VENOSA, 2003a).

Em relação à segunda obrigação descrita, Bulgarelli (2000, p. 618) observa que aliada à função de guardar, da parte do depositário, está “[...] a tentação de utilizar o bem em seu poder.” A Lei tratou dessa questão e não deixou margem que possibilite ao depositário a utilização, para seus fins, do que lhe foi entregue em depósito. A finalidade do negócio do depósito é a entrega do bem para guardar e, sendo assim, como regra geral o depositário não pode utilizar esse bem em seu benefício sem a expressa autorização do depositante. É da natureza do depósito estar em benefício do depositante e não do depositário (VENOSA, 2003a; LOPEZ, 2003). O CC prevê, ainda, que se o depositário servir-se da coisa depositada sem expressa autorização do depositante, deverá responder por perdas e danos, devendo ainda restituir o depósito acompanhado de todos os seus frutos e acréscidos, caso o depositante assim o exija (BRASIL, 2003c).

O que se coloca, portanto, como ponto central de discussão no âmbito do depósito *voluntário regular* é a questão das responsabilidades que o depositário assume perante o depositante, as quais podem ser traduzidas pela obrigação de guardar e conservar o que lhe foi confiado e pela obrigação de não utilizar, para seus fins, o que lhe foi entregue em depósito. Verifica-se assim que neste tipo de depósito a essência reside na **custódia – guarda, conservação e defesa** – da coisa depositada (BULGARELLI, 2000), pois o depositário não

tem o direito de utilizar em seu benefício aquilo que lhe foi entregue sem a expressa autorização do depositante, devendo ainda restituir exatamente a mesma coisa que recebeu em depósito quando lhe for solicitado.

2.1.1.2 O depósito *irregular*

Diferentemente do depósito *regular*, no depósito *irregular* (depósitos de coisas *fungíveis*) o depositário não está obrigado a restituir exatamente a mesma coisa que recebeu, mas sim coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade (LOPEZ, 2003). O CC disciplina este tipo de depósito em seu artigo 645, o qual prevê que “O depósito de coisas fungíveis, em que o depositário se obrigue a restituir objetos do mesmo gênero, qualidade e quantidade, regular-se-á pelo disposto acerca do mútuo.” (BRASIL, 2003c, p. 119).

O *mútuo* é uma das formas de empréstimo previstas pelo capítulo VI do novo CC e é definido como “[...] empréstimo de coisas fungíveis, [...]” no qual o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade. O artigo 587 do CC acrescenta que o empréstimo de mútuo “[...] transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm todos os riscos dela desde a tradição.” (BRASIL, 2003c, p. 111). Cumpre lembrar, no entanto, que embora o ordenamento jurídico submeta o depósito irregular às regras do mútuo, a natureza dos institutos não se confunde¹¹, pois o fim econômico é diverso. Enquanto o depósito é ultimado no interesse do depositante, o mútuo é no interesse do mutuário (VENOSA, 2003a; LOPEZ, 2003; BRASIL, 2003f).

¹¹ Sobre essa questão ver também a ementa da decisão proferida nos autos do Recurso de Apelação nº 276.138, da 2ª Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Cível do estado de São Paulo (BRASIL, 2003f).

De forma semelhante a abordagem feita no depósito regular, o depósito irregular também pode ser visto sob dois ângulos em relação ao problema discutido neste trabalho. Neste tipo de depósito as obrigações assumidas pelo depositário são diferentes daquelas prescritas para o depósito regular, pois sua responsabilidade está em restituir coisa de mesmo gênero, qualidade e quantidade e não em guardar e conservar exatamente o que lhe foi entregue. Da mesma forma, levando-se em conta as regras do mútuo, é facultado ao depositário utilizar o que lhe foi entregue, permanecendo o dever de restituir quando lhe for solicitado.

Em relação as obrigações assumidas pelo depositário neste tipo de depósito, Lopez (2003, p. 410) observa que “[...] pelo depósito irregular, a propriedade¹² da coisa se transfere ao depositário, que assume todos os riscos por sua perda e deterioração.” Assim, no depósito irregular a carga obrigacional do depositário é ainda mais ampla que no depósito regular, pois conforme explica Lopez (2003, p.412)

[...] no depósito de coisas fungíveis, as regras sobre a perda ou deterioração da coisa não se aplicam, pois *genus non perit*¹³. Assim, deverá sempre o depositário devolver a coisa dada em depósito, porque vai, na verdade, restituir coisa do mesmo gênero, quantidade e qualidade (grifo do autor).

Por outro lado, o depósito irregular permite que o depositário utilize o que lhe foi entregue em depósito sem a necessidade de autorização prévia do depositante. Conforme explica Venosa (2003a, p. 254)

No *depósito irregular*, o referido como modalidade de depósito voluntário, aquele que tem por objeto coisas fungíveis ou substituíveis, o depositário pode alienar o que recebeu, desde que restitua, quando solicitado, igual quantidade e qualidade. Assim, não podemos afirmar que tenha as obrigações de guarda e conservação nessa

¹² O Art. 1.228 do novo Código Civil (BRASIL, 2003c, p. 211) define que “O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa.”

¹³ “O gênero não perece.” (VENOSA, 2003b, p. 96).

hipótese. [...] Essa a razão pela qual não podemos admitir a prisão civil do depositário infiel¹⁴ [...] se o depósito versa sobre bens fungíveis, mormente quando as coisas fungíveis depositadas devam servir para a atividade rotineira do depositário.

Neste sentido, pode-se concluir que em se tratando de depósito *voluntário irregular* é facultado ao depositário dispor livremente da coisa depositada, da mesma forma que qualquer outro item de sua propriedade. Por se aplicar a esse caso as mesmas regras do mútuo, a propriedade da coisa depositada é transferida para o depositário e com ela todas as suas prerrogativas. Assim, salvo disposição expressa em contrário, ele pode utilizar em seu benefício o que lhe foi entregue, devendo, no entanto, devolver coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade quando solicitado pelo depositante, mesmo que em data anterior ao vencimento previsto.

Questionamentos poderiam emergir desse contexto em relação as reais condições que o depositário teria de obter produtos – no caso de produtos agrícolas – de mesma espécie, qualidade e quantidade em pleno período de entressafra, por exemplo, caso tenha consumido ou vendido o produto originalmente depositado. Porém, na perspectiva da legislação analisada, a forma com que o depositário administraria a disponibilidade do produto para devolução, quando solicitado, não tem relevância. É uma questão econômica e administrativa do depositário.

Esta questão inspira, para fins didáticos, uma comparação entre a discussão em pauta e a condição de uma instituição financeira. Embora os depósitos bancários sejam regidos por legislação específica própria, poder-se-ia considerar, a título de exemplo, uma

¹⁴ Referindo-se aqui o autor à prisão do depositário infiel, é mister lembrar que, de acordo com art. 5º, LXVII, da Constituição Federal vigente, somente em duas hipóteses há previsão de prisão por dívida em nosso ordenamento: pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel. Tendo em vista o embasamento sobre o depósito irregular, de coisas fungíveis e consumíveis, para o qual se aplicam as regras do mútuo, a prisão do depositário não é aplicável neste caso (VENOSA, 2003a).

instituição dessa natureza que, ao receber depósitos em dinheiro de seus clientes, adquire com eles outros títulos. Caso os clientes todos decidissem sacar seus depósitos em um só dia, o banco, teoricamente, teria a obrigação de prover os numerários devidos. Provável seria que, nestas circunstâncias, ele teria sérias dificuldades em cumprir suas obrigações. Porém, esta é uma questão que precisa ser considerada no contexto do planejamento das atividades, pois a lei não alcança a forma com que os recursos depositados devam ser aplicados, pelo menos em parte.

É exatamente a idéia de liberdade quanto à disposição da coisa que está contida no artigo 587 do Código Civil (mútuo), pois neste caso há a transferência de propriedade. Sobre a questão Lopez (2003, p. 149) assevera ainda que “[...] a transferência de propriedade no mútuo não passa de *um meio* para consecução daquele fim particular, qual o de concessão do gozo que se colhe pelo uso do dinheiro ou de outras coisas fungíveis.” (grifo do autor).

Então, da mesma forma, no caso de depósito de produtos agrícolas – coisas fungíveis – o depositário poderia dispor da coisa depositada como lhe conviesse, já que a lei manda que nestes casos sejam aplicadas as regras do mútuo, tendo, no entanto, a obrigação de restituir produto de mesma espécie, qualidade e quantidade quando lhe fosse solicitado. Tal como no exemplo do banco, a forma com que ele conseguiria o produto não tem relevância, desde que o faça.

2.1.2 O conhecimento de depósito e *warrant*

No tópico anterior, ao analisar-se o conteúdo do CC que trata do depósito, verificou-se que no caso de depósito irregular o depositário pode utilizar em seu benefício a

coisa depositada, obrigado-se a restituir coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade quando lhe for solicitado. No entanto, estas regras não são aplicáveis a questões que possuem norma específica, como acontece nos casos em que ocorre a emissão de conhecimento de depósito e *warrant*.

Estes títulos são emitidos, exclusivamente, por estabelecimentos que se dedicam à atividade de armazéns gerais (REQUIÃO, 2000; MARTINS, 1996), para a qual existe norma jurídica específica e por esta razão se constitui em especificidade do contrato de depósito. Esta modalidade de depósito está regulada desde 1903, pelo Decreto 1.102 de 21 de novembro (BRASIL, 2003a; BULGARELLI, 2000), o qual institui as regras para o estabelecimento de empresas de armazéns gerais e cuida de determinar os direitos e as obrigações desse tipo de estabelecimento. Martins (1996, p. 385) compreende por armazéns gerais as

[...] empresas mercantis que têm por finalidade a guarda e conservação de mercadorias, com a faculdade de emissão, quando requerida, de títulos especiais que as representem e que poderão circular, conjunta ou separadamente, mediante endosso dos seus proprietários.

O conhecimento de depósito e o *warrant* são títulos emitidos pelos armazéns gerais a pedido dos depositantes, os quais têm por finalidade atestar a disposição da mercadoria e possibilitar ao seu proprietário a mobilização desse crédito (REQUIÃO, 2000; MARTINS, 1996). Embora estes títulos estejam ligados um ao outro por ocasião de sua emissão, cada um tem sua própria natureza e função, pois conforme explica Requião (2000, p. 520)

[...] enquanto o conhecimento de depósito incorpora o direito de propriedade sobre as mercadorias que representa, o *warrant* se refere ao crédito e valor das mesmas. [...] O conhecimento de depósito é um título de representação e legitimação.

Representa a mercadoria e legitima o seu portador como proprietário da mesma. O *warrant* é um título de crédito causal, constituindo [...] uma promessa de pagamento.

Em caso de emissão do *conhecimento de depósito*, salienta Bulgarelli (2000, p. 624), “[...] os gêneros e mercadorias depositados tornam-se impenhoráveis, inarrestáveis, inseqüestráveis etc; entretanto, pode o título, ou seja, o certificado de depósito, ser alvo dessas medidas.” Martins (1996, p. 388) adverte neste sentido que quando os depósitos em estabelecimentos de armazéns gerais se referirem a coisas fungíveis, estes não devem confundir-se com o depósito irregular¹⁵, pois “[...] a propriedade das mercadorias não passa para os armazéns.” Os depositários, no caso de armazéns gerais, respondem:

1. pela guarda, conservação e pronta e fiel entrega das mercadorias que tiverem recebido em depósito, sob pena de serem presos os empresários, gerentes e superintendentes ou administradores, sempre que não efetuarem aquela entrega dentro de 24 horas, depois que judicialmente forem requeridas; 2. pela culpa, fraude ou dolo de seus empregados e prepostos e pelos furtos acontecidos aos gêneros e mercadorias dentro dos armazéns; 3. pelas perdas e avarias da mercadoria, ainda mesmo no caso de força maior (BULGARELLI, 2000, p. 624).

Além do Decreto 1.102/1903, cumpre destacar também neste tópico a Lei 9.973, de 29 de maio de 2000 (BRASIL, 2003d), que dispõe especificamente sobre o sistema de armazenagem dos produtos agropecuários, a qual foi regulamentada pelo Decreto 3.855, de 3 de julho de 2001 (BRASIL, 2003b). Segundo o parágrafo único do artigo 1º do Decreto 3.855, “O recebimento de produtos de terceiros, **sem a transferência de sua propriedade**, caracteriza atividade de armazenagem sujeita ao disposto neste Decreto.” (grifo nosso). Determina ainda o artigo 2º da Lei 9.973, que este tipo de depósito dar-se-á somente em estabelecimentos devidamente certificados pelo Ministério da Agricultura e do Abastecimento (BRASIL, 2003d). Esta norma legal também responsabiliza o depositário pela guarda, conservação, pronta e fiel entrega dos produtos que tiver recebido em depósito, devendo este

¹⁵ Sobre essa questão ver também a decisão do Desembargador Nilton Mondego de Carvalho Lima, membro do Terceiro Grupo de Câmaras Cíveis do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, proferida nos autos da Apelação Cível nº 1995.005.00039 (BRASIL, 2003g).

responder por culpa ou dolo de seus empregados ou prepostos; pelos furtos, roubos e sinistros decorrentes de seu manuseio inadequado.

Assim, se o depósito enquadrar-se nos moldes da legislação comentada neste tópico, mesmo que a coisa depositada seja fungível ele não receberá tratamento similar ao depósito irregular. Nestes casos o depositário é responsável por guardar, conservar e restituir o que lhe foi entregue, sendo vedado a ele utilizar-se da coisa depositada sem expressa autorização do depositante. Esta configuração se aproxima bastante do depósito regular, mesmo quando tratar-se de depósito de coisas fungíveis. A Ilustração 1 procura sintetizar a abordagem feita sobre os aspectos jurídicos do depósito voluntário.

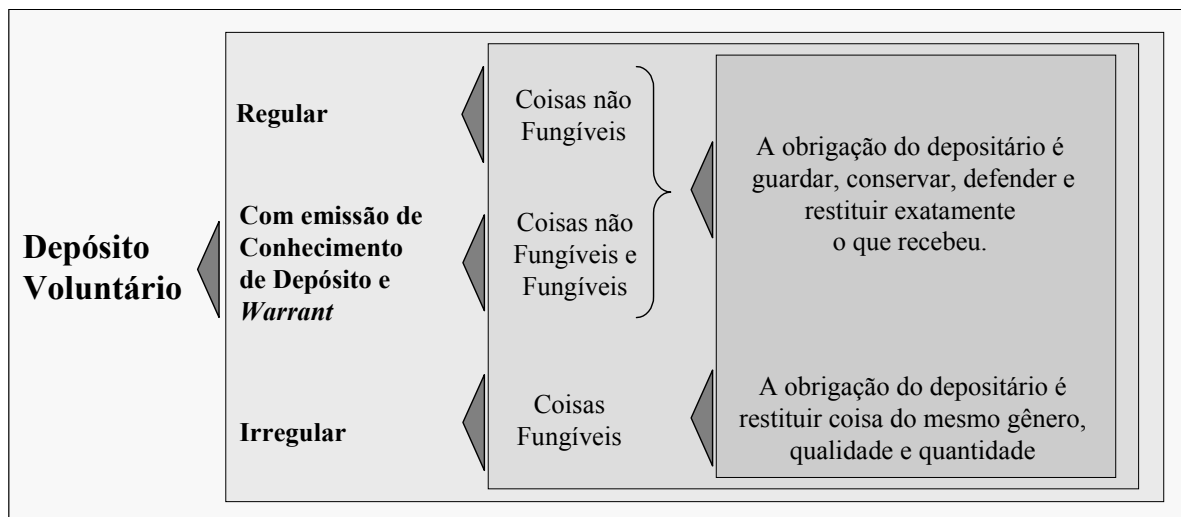


Ilustração 1 – Aspectos jurídicos dos Depósito Voluntário

2.1.3 As sociedades cooperativas

Por tratar-se de entidade que atua fortemente na atividade enfocada nesta pesquisa, buscou-se analisar alguns aspectos da Legislação atinente as sociedades cooperativas, as quais são regidas pela Lei 5.764 de 16 de dezembro de 1971. De acordo com esta Lei, em seu artigo 79, todos os atos praticados entre um associado e a cooperativa com a qual mantém vínculo associativo são denominados de “atos cooperativos” e não se

caracterizam como operações de mercado ou contratos de compra e venda (BRASIL, 2004b).

O artigo 83 da referida Lei estabelece também que

A entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição, inclusive para gravá-la e dá-la em garantia de operações de crédito realizadas pela sociedade, salvo se, tendo em vista os usos e costumes relativos à comercialização de determinados produtos, sendo de interesse do produtor, os estatutos dispuserem de outro modo (BRASIL, 2004b).

Assim, embora a entidade cooperativa possa dispor livremente da produção que lhe foi entregue pelos seus associados, conforme disposto acima, “[...] a entrega da produção pelo associado à sua cooperativa não é ato de depósito, nem sequer irregular ou impróprio, [...] mas essencialmente cooperativo.” (BRASIL, 1984, p. 102).

A essência dessa questão reside na própria natureza desse tipo de sociedade, pois a finalidade da entrega da produção do associado à sua cooperativa é a sua comercialização. Dessa forma, o produto não é entregue para que seja guardado, mas para que a cooperativa promova a comercialização conjunta da produção de todos os seus associados no momento em que considerar propício (BRASIL, 1984).

Isto não significa que uma cooperativa não possa desenvolver atividades de armazenamento para seus associados. O artigo 82 da Lei 5.764 prevê, inclusive, que a cooperativa poderá registrar-se como armazém geral e emitir Conhecimento de Depósito e *warrant*. Este ato, no entanto, se configura como uma atividade distinta da que ocorre com a entrega da produção para comercialização.

2.1.4 Os contratos típicos e atípicos

Os contratos ocupam uma posição importante nas relações jurídicas e a compreensão de sua natureza e de seu universo se torna relevante para capturar seus efeitos. Assim, tendo-se em conta a natureza dos fatos sob estudo nesta pesquisa, introduziu-se neste tópico uma breve discussão a respeito dos contratos, com ênfase, em relação a sua classificação, na distinção entre contratos típicos e atípicos.

O contrato pode ser entendido, conforme já mencionado anteriormente neste trabalho, como a manifestação da vontade de duas ou mais partes com o objetivo de criar, regular, modificar ou extinguir direitos e obrigações de natureza jurídica patrimonial (AZEVEDO, 2002; MARTINS, 1996; BULGARELLI, 2000; DINIZ, 2002a). Por derivar essencialmente da autonomia da vontade, os contratos acompanham as constantes transformações socioeconômicas e, em virtude disso, precisam moldar-se constantemente às novas realidades (AZEVEDO, 2000). O universo contratual se torna então heterogêneo, pois as modalidades de contrato existentes modificam-se ao longo do tempo e por vezes outras são criadas, o que caracteriza um ambiente desafiador para o legislador (VENOSA, 2003a).

Bulgarelli (2000, p. 622) salienta que o refinamento das conformações comerciais atuais atinge inclusive os contratos de depósito. Segundo o autor, “Mesmo o depósito voluntário pode assumir várias formas específicas, ou em relação ao bem objeto do depósito ou à empresa depositária.”

Neste sentido, o campo do Direito tem dedicado, no âmbito do *Direito das Obrigações*, capítulo específico para tratar dos contratos, no qual são encontradas diversas modalidades contratuais devidamente tipificadas e regulamentadas atualmente. Contudo, à

medida que as relações socioeconômicas vão aperfeiçoando-se, surgem contratos que não se amoldam às características de nenhuma das modalidades contratuais até então tipificadas pela lei, surgindo assim os contratos denominados atípicos, que nada mais são do que aqueles contratos para os quais a lei ainda não estabeleceu uma regulamentação específica.

Essa dinâmica nas relações socioeconômicas e, por conseguinte, nas relações contratuais, faz com que o legislador procure sempre definir princípios gerais estáveis que possam orientar de maneira ampla todas as modalidades de contrato, interferindo com regulamentação específica somente se entender necessário (VENOSA, 2003a). O acompanhamento desta metamorfose no universo contratual demonstra, conforme observa Azevedo (2002, p. 119), que “[...] as regulamentações legais dos institutos jurídicos surgem depois de seu aparecimento, reafirmando-os perante a sociedade, que os criou pelos usos e costumes.”

Assim, duas espécies de contrato coexistem no ordenamento jurídico atual: os típicos e os atípicos. Os contratos típicos abrangem os que “Possuem [...] uma denominação legal e própria, estando previstos e regulados por norma jurídica, formando espécies definidas.” (DINIZ, 2002a, p. 106), enquanto os atípicos “[...] não são disciplinados ou regulados expressamente pelo Código Civil ou por lei extravagante, porém são permitidos juridicamente [...]” (DINIZ, 2002a, p. 107). Azevedo (2002, p. 132) explica também que

Os contratos típicos recebem do ordenamento jurídico uma regulamentação particular, e apresentam-se com um nome, ao passo que os atípicos, embora possam ter um nome, carecem de disciplina particular, não podendo a regulamentação dos interesses dos contratantes contrariar a lei, a ordem pública, os bons costumes e os princípios gerais de direito.

Embora não tenham ainda regulamentação específica, os contratos atípicos são recepcionados pelo artigo 425 do CC, o qual prescreve que “É lícito às partes estipular contratos atípicos, observadas as normas gerais fixadas neste Código.” (BRASIL, 2003c, p. 89). Dessa forma, conforme observa Azevedo (2002, p. 20), “Atualmente, todas as convenções, observados os genéricos preceitos de validade dos atos jurídicos, são asseguradas por ação judicial.”

No âmbito dos contratos atípicos, Azevedo (2002, p. 138) apresenta ainda outra classificação para esses contratos, distinguindo-os em duas categorias: os singulares e os mistos. De acordo com o autor,

Os contratos atípicos singulares são figuras atípicas, consideradas individualmente. Os contratos atípicos mistos apresentam-se: (a) com contratos ou elementos somente típicos; (b) com contratos ou elementos somente atípicos; e (c) com contratos ou elementos típicos e atípicos.

Conforme demonstra a Ilustração 2, os contratos atípicos mistos mesclam formas típicas ou atípicas, mutuamente, ou umas e outras, o que os difere dos singulares, os quais se apresentam sem nenhuma combinação (AZEVEDO, 2002).

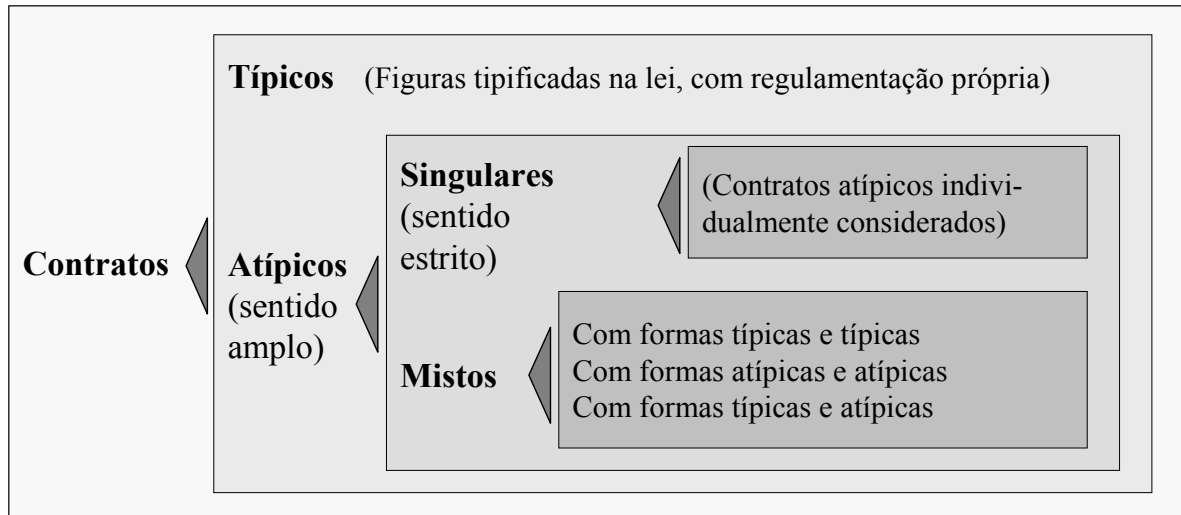


Ilustração 2 – Classificação dos Contratos

Fonte: Azevedo (2002, p. 139)

Em suma, a abordagem jurídica sobre o depósito feita neste trabalho revela, de maneira geral, que na ausência de uma legislação específica ou da manifestação expressa em contrato entre as partes, que de alguma forma restrinja a utilização da coisa depositada pelo depositário e, sendo fungível a coisa depositada, este poderá dispor livremente dela, devendo restituir coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade quando solicitado pelo depositante.

Contudo, embora sendo o contrato de depósito um instituto jurídico único, é mister ressaltar que ele se reveste de múltiplas faces nas conformações socioeconômicas atuais. Esta pluralidade enseja que se busque a essência dos fatos em cada circunstância para julgar adequadamente os direitos e as obrigações das partes envolvidas – depositante e depositário.

2.2 ASPECTOS TEÓRICOS DA CONTABILIDADE

Conforme discutido na seção anterior, o depósito classifica-se, de acordo com a natureza da coisa depositada, em *depósito regular* e *depósito irregular*. No depósito regular (de coisas não fungíveis) o depositário está obrigado a guardar, conservar e defender o que lhe foi confiado, devendo restituir exatamente a coisa recebida em depósito. Nessa perspectiva, o depósito representa para o depositário apenas a custódia do objeto, sem a possibilidade de poder usufruir os benefícios econômicos que dele resultarem, embora tenha a obrigação de garantir a guarda e a conservação desse depósito, sob pena de arcar com os danos causados e ter que restituir ao depositante o equivalente em dinheiro.

De outro lado, a discussão revelou também que, em se tratando de depósito irregular (de coisas fungíveis), respeitadas as restrições observadas naquela seção, poderá o depositário dispor livremente do que lhe foi entregue, devendo restituir coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade quando solicitado pelo depositante. Neste caso, as responsabilidades sobre a coisa depositada são ainda mais extensivas que no anterior.

Sob a ótica do depositário, o reconhecimento dos depósitos de produtos agrícolas em suas demonstrações contábeis depende, exclusivamente, da análise das características de cada operação, observando se os termos pactuados são compatíveis com os critérios estabelecidos pela contabilidade para o seu reconhecimento.

Esta seção analisa o campo de conhecimento da contabilidade no sentido de identificar o posicionamento dessa disciplina em relação ao reconhecimento do depósito de produtos agrícolas nas demonstrações contábeis do depositário. De antemão, pode-se afirmar

que a questão do depósito de produtos deve ser analisada com especial diligência, pois suas características são ainda pouco conhecidas na literatura contábil.

Antes, porém, de adentrar especificamente no assunto, é mister ressaltar que, não obstante o objetivo seja analisar os aspectos teóricos da contabilidade no tocante ao reconhecimento dos depósitos de produtos agrícolas, foram levados em conta também os normativos emanados do *Internacional Accounting Standards Board* – IASB e do *Financial Accounting Standards Board* – FASB, pois embora sendo normativos, são precedidos por intenso debate entre contadores e acadêmicos, o que os aproxima bastante da teoria (MARTINS, Vinícius, 2002).

2.2.1 Objetivos das demonstrações contábeis

As demonstrações contábeis representam, segundo o *Statement of Financial Accounting Concepts* nº 1 – SFAC nº 1 (FASB, 2003a, p. 1009) “[...] o principal meio de comunicação das informações contábeis para os usuários externos da empresa.”¹⁶ e são conceituadas pelas Normas Internacionais de Contabilidade (IBRACON, 2002, p. 72), como “[...] uma representação financeira estruturada da posição financeira e das transações realizadas por uma entidade.”

Assim, o objetivo geral das demonstrações contábeis, que representa uma espécie de *núcleo comum* entre as definições de objetivos dos diversos autores mencionados, é prover

¹⁶ “[...] principal means of communication accounting information to those outside an enterprise.”

os diversos usuários com informações úteis para a tomada de decisões econômicas (IBRACON, 2002; IASB, 2003b; FASB, 2003a; FIPECAFI, 2003; IUDÍCIBUS, 2000; HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999; MOST, 1986; KAM, 1990).

A dificuldade encontrada na definição dos objetivos das demonstrações contábeis é exatamente entender o que vem a ser “útil” para os diversos usuários. Esta dificuldade exige que para definir os objetivos é necessário definir primeiramente que usuários são esses, para então identificar que informações são úteis a eles (KAM, 1990; HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999). Este é o grande desafio atual da contabilidade.

Algumas das definições trazem consigo a descrição de alguns usuários e a natureza das decisões a serem tomadas. No entanto, enquanto a definição geral de objetivos citada acima se apresenta estável ao longo do tempo, os tipos de usuários e as informações consideradas úteis por eles tendem a ser constantemente modificados pela própria dinâmica do mercado, o que requer uma avaliação permanente sobre que informações devem ser reportadas e como cada uma dessas informações deve ser reportada (IUDÍCIBUS, 2000).

A decisão sobre que informações são úteis para a tomada de decisões dos diversos usuários exige, portanto, o exercício da escolha na contabilidade, que deverá ser feita, dentre outras, à luz dos atributos de relevância e de confiabilidade de uma informação (MOST, 1986; KAM, 1990). Nesse sentido, para satisfazer de uma forma geral e abrangente o preceito de utilidade da informação para a tomada de decisão, sem a preocupação de enunciar especificamente que informações seriam essas, a contabilidade tem avançado no sentido de estabelecer uma estrutura conceitual que defina atributos gerais com os quais essas

informações devem estar revestidas. Esses atributos são normalmente chamados de “características qualitativas da informação contábil”.

Dessa forma, considerando que as demonstrações contábeis constituem-se no principal meio de comunicação entre a empresa e seus usuários externos, a necessidade de orientação quanto ao que deve integrar essas demonstrações e como isto deverá ser reportado levou ao estabelecimento de alguns parâmetros que auxiliam nessa decisão, o que se denominou de “critérios para o reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis”, os quais serão comentados mais adiante.

Esses critérios, estabelecidos de forma consensual pelos contadores ou através de normas por autoridades competentes, contribuem sobremaneira para orientar os contadores e as empresas nas decisões sobre o que e como reconhecer. Eles foram formulados, conforme assevera Kam (1990), pela segurança que proporcionam aos contadores em relação à relevância e à confiabilidade da informação em um ambiente de incertezas.

2.2.2 O reconhecimento de ativos e passivos

Conforme salientado no início deste trabalho, o reconhecimento dos depósitos de produtos agrícolas nas demonstrações contábeis do depositário tem reflexos apenas no âmbito do balanço patrimonial, não implicando em alterações na situação líquida da empresa. Diante disso, as discussões que se seguem estão concentradas no contexto do reconhecimento dos elementos do ativo e do passivo.

O balanço patrimonial, segundo o IASB (2003a, p. F-15), “[...] deveria representar fielmente as transações e outros eventos que resultam em ativos, passivos e patrimônio líquido da empresa na data de divulgação **que satisfaçam os critérios de reconhecimento.**”¹⁷ (grifo nosso). Esta transcrição remete para a análise de duas questões fundamentais: qual o significado adotado pela contabilidade para o termo “reconhecimento” e quais “critérios” devem ser satisfeitos.

De acordo com Liang (2001), freqüentemente o reconhecimento contábil está entre os temas de maior controvérsias na contabilidade. Devido a sua relevância, ele sempre ocupou lugar de destaque, tanto na prática contábil quanto no meio acadêmico. O referido autor discute o assunto e identifica duas perspectivas da abordagem do reconhecimento na literatura contábil: a perspectiva da mensuração contábil e a perspectiva do conteúdo da informação.

A perspectiva do conteúdo da informação enfatiza o uso econômico da informação contábil. Nessa abordagem a informação é tratada como um recurso escasso que pode contribuir para a melhoria da tomada de decisões em ambientes de incerteza. Assim, sob esta perspectiva, o reconhecimento contábil estaria ligado ao processo de identificação das informações que são úteis aos diversos usuários na tomada de decisões (LIANG, 2001).

A abordagem predominante e tradicional, no entanto, adotada historicamente na literatura e na prática contábil é o reconhecimento na perspectiva da mensuração, que enfatiza a estrutura da mensuração contábil. Assim, sob esta perspectiva, essa matéria está intimamente ligada ao processo de mensuração dos elementos das demonstrações contábeis

¹⁷ “[...] should represent faithfully the transactions and other events that result in assets, liabilities and equity of the enterprise at the reporting date which meet the recognition criteria”.

(LIANG, 2001). Embora o autor citado conclua pela necessidade de uma combinação das abordagens, que segundo ele aumentaria nosso entendimento sobre as vantagens da contabilidade como fonte de informações, ele esclarece que

Por reconhecimento, refiro-me a toda a matéria contábil que determina quando e como itens em particular (ou transações) entram nos registros contábeis de uma entidade. Esses registros são a base de suas demonstrações contábeis. Especificando o que incluir, o reconhecimento também exclui todos os outros eventos dos registros contábeis. Portanto, reconhecimento contábil, manifestado nos normativos contábeis, convenções e em julgamentos profissionais pelos contadores, prescreve as fronteiras dos registros contábeis e determina o conteúdo dos produtos contábeis (demonstrações contábeis). Assim, ele é fundamental para a contabilidade.¹⁸ (LIANG, 2001, p. 224).

Este é o sentido formal que caracteriza o reconhecimento na contabilidade. Um item somente é considerado reconhecido se este aparece numa demonstração de posição financeira (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999). O FASB é incisivo ao afirmar no SFAC nº 5 (FASB, 2003c, p. 1087), que o “Reconhecimento é o processo formal de registrar ou incorporar um item nas demonstrações financeiras de uma entidade, tal como ativo, passivo, receita, despesa, ou similar.”¹⁹.

Adverte-se, também, que conforme salientado no pronunciamento do IASB (IBRACON, 2002, p. 60), o reconhecimento de um item não pode ser substituído por algum outro tipo de evidenciação. Os itens que satisfazem aos critérios de reconhecimento, diz o IASB, “[...] devem ser reconhecidos no balanço ou demonstração do resultado. **A falta de reconhecimento de tais itens não é corrigida pela divulgação das políticas contábeis usadas nem pelas notas ou material explicativo.**” (grifo nosso). Assim, a questão do

¹⁸ “By recognition, I refer to the ubiquitous accounting issue of determining when and how particular items (e.g., transactions) enter the accounting records of an entity. These records are the basis of the entity’s financial statements. By specifying what to include, recognition also excludes all other events from the accounting records. Therefore, accounting recognition, manifested in accounting standards, conventions, and in professional judgments by accountants, prescribes the boundaries of accounting records and governs the content of the accounting products (e.g., financial statements). It is, thus, fundamental to accounting.”

¹⁹ “Recognition is the process of formally recording or incorporating an item into the financial statements of an entity as an asset, liability, revenue, expense, or the like.”

reconhecimento fica ainda mais restrita, pois embora consideradas como parte integrante das demonstrações contábeis, as notas explicativas ou outras formas de evidenciação não substituem a inclusão de um item no balanço patrimonial ou na demonstração de resultado.

A segunda questão envolvendo o reconhecimento, mencionada no início deste tópico, refere-se, especificamente, ao conjunto de critérios estabelecidos pela contabilidade e que devem ser observados para o reconhecimento nas demonstrações contábeis. Esta questão é abordada no próximo tópico.

2.2.3 Critérios para o reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis

Embora matérias abordando os critérios para o reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis possam ser encontradas em diversas fontes, este trabalho foi orientado pelos enfoques dados pelo IASB e pelo FASB.

O IASB trata da questão do reconhecimento em seu *Framework*, no qual define que um item que satisfaça a definição de um elemento deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis se “(a) for provável que futuros benefícios econômicos associados a ele sejam recebidos ou entregues pela entidade; e (b) o item tenha um custo ou valor que possa ser mensurado com confiabilidade.”²⁰ (IASB, 2003a).

O FASB aborda de forma específica a questão do reconhecimento no SFAC nº 5, relacionando quatro critérios que devem ser conjuntamente satisfeitos para que um item possa ou deva ser reconhecido nas demonstrações contábeis. Conforme se pronuncia o órgão,

²⁰ “(a) it is probable that any future economic benefit associated with the item will flow to or from the enterprise; and (b) the item has a cost or value that can be measured with reliability.”

Um item e as informações sobre ele deveriam reunir quatro critérios fundamentais de reconhecimento para ser reconhecido e deveria ser reconhecido quando os critérios estão reunidos, sujeitos às restrições do custo-benefício e ao princípio da materialidade. Esses critérios são: *Definição* – o item satisfaz a definição de um elemento das demonstrações contábeis; *Mensurabilidade* – tem um atributo relevante mensurável com suficiente confiabilidade; *Relevância* – a informação sobre ele é capaz de fazer diferença no uso em decisões; *Confiabilidade* – a informação é representativamente fidedigna, verificável e neutra.²¹ (FASB, 2003c, p. 1098).

De acordo com os posicionamentos adotados por esses organismos, um item somente pode ser reconhecido se ele satisfazer a definição de um dos elementos das demonstrações contábeis e se ele pode ser mensurado em bases confiáveis, além de ter que atender aos critérios de relevância e de confiabilidade da informação contábil.

Assim, não obstante o objetivo deste trabalho seja tratar especificamente da matéria relacionada com o reconhecimento contábil, os critérios listados acima indicam que ela não pode ser abordada de forma isolada da questão da definição e da mensuração dos elementos das demonstrações contábeis²². Neste sentido, cada um desses critérios será abordado e estudado a seguir, procurando evidenciar com maior clareza quando um item pode ou deve integrar as demonstrações contábeis.

2.2.4 Satisfazer a definição

O primeiro critério que deve ser satisfeito para que um item seja reconhecido nas demonstrações contábeis é ser compatível com a definição aceita para o elemento a que

²¹ “An item and information about it should meet four fundamental recognition criteria to be recognized and should be recognized when the criteria are met, subject to a cost-benefit constraint and a materiality threshold. Those criteria are: *Definitions* – The item meets the definition of an element of financial statements; *Measurability* – It has a relevant attribute measurable with sufficient reliability; *Relevance* – The information about it is capable of making a difference in user decisions; *Reliability* – The information is representationally faithful, verifiable, and neutral.”

²² Embora exista essa interdependência, o FASB adverte que matérias relacionadas com a definição, reconhecimento, mensuração e divulgação de quaisquer dos elementos das demonstrações contábeis não se devem confundir umas com as outras (FASB, 2003d).

estiver relacionado. Assim, como o reconhecimento dos depósitos de produtos agrícolas nas demonstrações contábeis do depositário está relacionado somente com o balanço patrimonial, conforme salientado anteriormente, a análise das definições está restrita a ativos e passivos.

2.2.4.1 Definição de Ativo

A definição contemporânea de ativo, aceita e difundida pelos principais teóricos e órgãos normatizadores da contabilidade, apóia-se na consideração de três características fundamentais que são comuns a todos os ativos e são necessárias para a sua caracterização, quais sejam: que o item tenha em seu bojo uma probabilidade de geração de benefícios econômicos futuros; que a entidade tenha controle exclusivo sobre estes prováveis benefícios e que seja decorrente de transações ou eventos passados. Um item deve reunir concomitantemente essas três características para ser considerado um ativo de determinada entidade.

Assim, a definição de ativo do FASB, contida no SFAC nº 6 (FASB, 2003d, p. 1119), considera-o como “[...] prováveis benefícios econômicos futuros, obtidos ou controlados por uma entidade específica, como resultado de transações ou eventos passados.”²³ e o IASB (2003a, p. F-19) define o ativo como “[...] um recurso controlado pela empresa, resultante de eventos passados e do qual se espera que futuros benefícios econômicos resultem para a empresa.”²⁴. Cada uma dessas características atribuídas ao ativo é analisada mais detidamente a seguir.

²³ “Assets are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events.”

²⁴ “An asset is a resource controlled by the enterprise as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the enterprise.”

2.2.4.1.1 Prováveis benefícios econômicos futuros

A primeira característica indica que, para integrar o ativo de uma entidade, qualquer item precisa conter em seu bojo alguma expectativa de geração futura de benefícios econômicos. Esses benefícios econômicos representam o potencial de contribuir, isoladamente ou em combinação com outros ativos, direta ou indiretamente, para a geração futura de fluxos de caixa ou equivalente de caixa para a entidade (IBRACON, 2002; HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999; FASB, 2003d; IUDÍCIBUS; 2000).

Esta definição considera que a essência do ativo está na sua capacidade de geração futura de benefícios econômicos ou serviços. Esses benefícios futuros, conforme exemplifica o IASB (IBRACON, 2002), podem fluir para a empresa de diversas maneiras, tais como: o uso de um ativo de forma isolada ou em conjunto com outros na produção de mercadorias e serviços que serão vendidos; na troca por outros ativos; no uso para a liquidação de um passivo ou mesmo na distribuição aos proprietários da entidade.

Conforme explica Kam (1990, p. 102), a noção de “benefícios econômicos futuros” refere-se a recursos econômicos, os quais têm como características primárias os conceitos econômicos de “utilidade e escassez”. A utilidade é a capacidade que determinado item tem de satisfazer as vontades de quem o deseja, e a escassez indica que um item somente adquire valor econômico se ele for escasso. Assim, historicamente, o conceito de ativo na contabilidade tem se ancorado nos recursos econômicos que determinado item representa e na capacidade que este item tem de satisfazer a vontade ou as necessidades de uma entidade, que é a obtenção de benefícios ou serviços futuros.

Esta definição refere-se também a “prováveis” benefícios, porque o que se espera é que determinados benefícios econômicos ocorram para a entidade, mas isto somente se dará no futuro. Como a entidade opera constantemente num ambiente de incertezas, onde poucos resultados são definitivos, os benefícios esperados somente podem ser percebidos com base em probabilidades ou em evidências disponíveis à entidade no momento da preparação das demonstrações contábeis (KAM, 1990; IBRACON, 2002).

Por fim é importante frisar que a noção de benefícios econômicos futuros indica que estes devem ser positivos, caso contrário não podem ser caracterizados como ativos (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

2.2.4.1.2 Sob controle exclusivo da entidade

Esta característica indica que para integrar o ativo de uma entidade, os benefícios econômicos abordados no tópico anterior devem ter sido obtidos ou devem ser controlados exclusivamente por esta entidade. Conforme explica Kam (1990), embora no mundo existam muitos ativos, a contabilidade não está interessada em todo esse conjunto de recursos econômicos, mas somente naqueles que estão sob o controle de uma dada entidade.

A questão muitas vezes discutida em relação a este tópico está no requisito essencial a ser considerado para a caracterização de um ativo: se o título de sua propriedade ou o controle sobre os benefícios econômicos que resultam dele. Especialmente para os propósitos deste trabalho, este tópico se reveste de extrema relevância, pois a questão do controle sobre os benefícios gerados por determinado ativo se coloca como fator central das discussões no que se refere aos depósitos de produtos agrícolas.

Sem pretender discutir exaustivamente a questão, o aspecto do direito de propriedade levantado por Samuelson (1996) poderia aqui ser considerado. O autor defende que a definição de ativo do FASB deveria ser revista e para isto aponta algumas fraquezas nela existente. Dentre elas, a não inclusão do direito de propriedade como requisito essencial para a caracterização de um ativo. Martins, Vinícius (2002), em uma ampla análise da proposição de Samuelson, discorda da posição do autor, argumentando que o direito de usufruto dos prováveis benefícios econômicos é requisito suficiente para caracterizar um elemento como ativo, não sendo necessário, para tanto, que a entidade detenha o direito de propriedade. Contudo, conforme salienta Martins, Vinícius (2002, p. 41), esse direito de usufruto dos benefícios econômicos precisa ser controlado exclusivamente pela entidade, a qual deve ter, inclusive, a capacidade de “[...] restringir o acesso de outras entidades a esses benefícios.”

O título de propriedade de um bem nem sempre oferece ao seu detentor o controle sobre os benefícios econômicos dele advindos, conforme pode ser visto nos comentários de Kam (1990). Este é o caso, por exemplo, do *leasing* financeiro, cujo título de propriedade do ativo arrendado permanece com o arrendador, enquanto os benefícios do uso da coisa arrendada estão sob o controle do arrendatário. Da mesma forma, pode-se citar a aquisição de um veículo através de financiamento no qual o título de propriedade permanece com o financiador até que a dívida seja liquidada. Neste caso, o adquirente tem o direito de usufruir os benefícios econômicos conseguidos com o uso desse veículo, o direito de obter os serviços desse veículo, mesmo que o título de propriedade não seja seu²⁵.

²⁵ Estes exemplos evidenciam a problemática envolvendo a essência econômica e a forma legal, questão esta que será discutida com mais detalhes nos tópicos seguintes.

É oportuno registrar neste tópico a existência de algumas bibliografias que contém orientações que indicam ser a “propriedade” a característica única e fundamental para a classificação de um item como ativo. Embora essas bibliografias sejam pouco relevantes no campo da teoria da contabilidade²⁶, tornam-se expressivas para os propósitos deste trabalho, pois podem estar refletidas nas práticas contábeis da realidade brasileira. Estas observações podem auxiliar sobremaneira na análise do posicionamento de algumas das empresas participantes desta pesquisa no que se refere ao reconhecimento dos depósitos de produtos agrícolas nas demonstrações contábeis do depositário.

Destarte, Marion (1998, p. 53) argumenta que “A empresa relatará como ativo só aquilo que for de sua **propriedade**.” (grifo nosso). Mais especificamente sobre os estoques, pode-se citar o livro da Equipe de Professores da FEA/USP (1998, p. 111), que abriga a seguinte orientação:

O inventário deve abranger, como regra geral, todas as mercadorias de propriedade da empresa, quer estejam em seu poder, quer sob a custódia de terceiros, excluídas, porém, as mercadorias de propriedade de terceiros que estejam em poder da empresa. Portanto, a inclusão de mercadorias no inventário deve basear-se, como regra geral, no critério da *propriedade* e não da *posse*. (grifo do autor).

Também referindo-se aos estoques, a FIPECAFI (2003, p. 115), salienta que “[...] na determinação sobre se os itens integram ou não a conta de estoques, o importante não é sua *posse física*, mas o **direito de sua propriedade**.” (grifo nosso). Estas observações sobre os estoques indicam, de certa forma, uma inconsistência entre a definição geral de ativo e a descrição do que deve integrar este item do ativo. O próprio IASB (IBRACON, 2002), ao definir a composição dos estoques no IAS 2 (Internacional Accounting Standard nº 2), indica que estes são formados por mercadorias compradas ou produzidas pela empresa. Esta

²⁶ A perda de relevância, neste caso, ocorre porque o seu conteúdo reflete, na maioria das vezes, a posição adotada pela legislação societária e não a posição doutrinária dos seus autores.

definição não abrange o universo da composição dos estoques, pois excluem, por exemplo, os itens emprestados, itens doados ou os itens em depósito.

Demonstrando as transformações na literatura contábil que abrange a característica do ativo em discussão, Iudícibus e Marion (2000, p.152) fazem uma ampla leitura dessa evolução:

Os tratadistas clássicos consideravam que seria a propriedade o caracterizador fundamental de um ativo. Outros achavam que a posse, mesmo sem propriedade, era a característica principal. Hoje em dia, conquanto, na maioria dos casos, se verifiquem concomitantemente propriedade e posse, pela própria diversificação e ampliação das operações econômicas, admitem-se outros critérios. Assim, o controle e a possibilidade de utilização para as finalidades da empresa, mesmo sem a propriedade efetiva, caracterizam, hoje, o ativo, já de forma bastante universal.

Esta característica do ativo, portanto, exige que os benefícios econômicos contidos em um item estejam sob controle exclusivo da entidade. Isto não significa que o ativo em si deva pertencer a uma entidade específica, mas os serviços prestados por este ativo devem estar sob o controle exclusivo dela. Embora o controle dos benefícios econômicos futuros resulte de algum direito legal, a determinação da existência de um ativo independe do direito de propriedade (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999; IBRACON, 2002). Assim, o termo *propriedade* não é relevante para a definição de um ativo, sendo considerada para tal apenas a *exclusividade no controle sobre os benefícios econômicos futuros* de determinado elemento.

Verifica-se, assim, que no caso da modalidade de depósito em pauta neste trabalho (depósito de produtos agrícolas) há uma convergência dos aspectos jurídicos comentados na seção anterior e os aspectos contábeis abordados no presente tópico. No campo jurídico, o depósito irregular (de coisas fungíveis), desde que observadas as restrições

descritas naquele tópico, transfere ao depositário todos os direitos de propriedade da coisa depositada, o qual pode dispor dela como convier-lhe, devendo restituir coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade quando for solicitado. Assim, tendo em conta que o direito de propriedade, inexistindo restrições ao seu exercício, abrange o direito de usufruto, esse tipo de depósito atende à característica do ativo aqui descrita.

2.2.4.1.3 Proveniente de transações ou eventos passados

Por último, só é passível um item caracterizar-se como ativo de uma entidade específica, se uma transação ou um evento que o originou já tenha ocorrido quando as demonstrações contábeis forem elaboradas. A inclusão desta característica na definição de ativo é bastante discutida porque alguns autores entendem que ela já está implícita nas duas anteriores (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

Embora a característica seja abrangente quando se refere a eventos, a menção sobre a necessidade de uma transação pode gerar questionamentos. Em essência uma transação representa apenas um dos tipos de eventos existentes e dessa forma poderia ser suprimida da definição.

A assinatura de um contrato onde uma empresa se comprometa a adquirir no futuro determinado volume de mercadorias de outra, é muitas vezes citado como exemplo de dúvida no processo de reconhecimento contábil. A questão é se esse contrato poderia ser reconhecido nas demonstrações contábeis. De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999), os contadores têm procurado, nestes casos, identificar o evento relevante que origina um

benefício econômico futuro para a empresa e o coloque sob controle exclusivo dela, para então considerar que o evento caracterizador do ativo tenha ocorrido.

Neste exemplo, normalmente, o evento relevante não ocorreu ainda, pois a simples elaboração de um contrato, embora de alguma forma sinalize que a empresa obterá certos benefícios com este acordo, não é suficiente para que ela tenha poderes absolutos sobre o objeto contratado. O que pode caracterizar é algum tipo de benefício oriundo da execução do contrato caso a outra parte não cumpra o acordo. No entanto, neste caso, o benefício restringe-se à eventual multa por descumprimento do contrato e não alcança os serviços que o objeto do contrato prestaria à empresa.

Neste sentido, procede a posição de Hendriksen e Van Breda comentada no início deste tópico, pois a inclusão na definição da necessidade de um evento passado para caracterizar um ativo é inócua, vez que, se for constatado a existência de um benefício econômico e este esteja sob controle exclusivo da empresa, esses obviamente surgiram de algum evento passado. A questão reside então em identificar se o evento é suficientemente relevante para caracterizar a existência de algum benefício econômico futuro para a empresa e garantir-lhe o controle exclusivo sobre ele.

2.2.4.2 Definição de Passivo

Da mesma forma que o ativo, o passivo, atualmente, tem sido definido levando-se em conta algumas características comuns a todos os passivos, essenciais para sua caracterização e que devem se fazer presentes de forma concomitante. Alguns autores e entidades relacionam três características fundamentais: a existência de uma obrigação

presente de uma entidade em particular para com outra(s) com a probabilidade de que haverá, no futuro, o sacrifício de algum recurso contendo benefícios econômicos para sua liquidação; que o devedor tenha pouca ou nenhuma liberdade para evitar o sacrifício e que seja resultante de eventos ou transações passadas (FASB, 2003d; HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999; MOST, 1990; IASB, 2003a; IBRACON, 2002).

De outro lado, Kam (1990, p. 111) resume essas características em dois tópicos: “[...] a probabilidade de futuros sacrifícios de benefícios econômicos provenientes de obrigações presentes em transferir ativos ou prestar serviços e que sejam resultantes de eventos ou transações passadas.”²⁷. O autor propõe, inclusive, que a definição do FASB²⁸ poderia ser reescrita utilizando-se de outros termos e seria lida da seguinte forma: “Passivos são obrigações de uma entidade em particular, as quais exigem da mesma a transferência de ativos ou execução de serviços a outras entidades no futuro e são resultantes de transações ou eventos passados.”²⁹.

2.2.4.2.1 Obrigações presentes

Esta primeira característica, conforme explicam Hendriksen e Van Breda (1999, p. 286), é “[...] uma combinação complexa de várias condições distintas.” Inicialmente, exige-se que a obrigação já exista no momento da elaboração das demonstrações contábeis. Embora a sua liquidação possa ocorrer no futuro, deve-se fazer distinção entre uma obrigação presente e um compromisso futuro (IBRACON, 2002). Assim, despesas de períodos seguintes, embora

²⁷ “(1) probable future sacrifices of economic benefits from present obligation to transfer assets or provide service, and (2) result of past transactions or events.”

²⁸ “Liabilities are probable future sacrifices of economic benefits arising from present obligations of a particular entity to transfer assets or provide services to other entities in the future as a result of past transactions or events.” (FASB, 2003d).

²⁹ “Liabilities are obligations of a particular entity which necessitate the entity to transfer assets or render services to other entities in the future, and are the result of past transactions or events.”

certas de que irão ocorrer, não são obrigações do período atual. Aqui, tal qual no ativo, esta condição se confunde com a segunda característica essencial do passivo, a de que a sua existência está condicionada a eventos ocorridos anteriormente.

Uma segunda condição é a forma com que a obrigação é liquidada. Nenhuma obrigação pode ou deve ser incluída nas demonstrações contábeis sem que se conheça o ponto ou o evento no qual ela deverá ser cumprida. Assim, também o beneficiário deve ser um terceiro, outra(s) entidade(s), embora sua identidade precise ser conhecida somente por ocasião da liquidação. Outro ponto importante nesta condição é que a liquidação dessa obrigação não precisa ser necessariamente com dinheiro. A definição prevê que a liquidação deve exigir a transferência de algum recurso contendo benefícios econômicos, tendo a entidade pouca ou nenhuma liberdade para evitar o sacrifício desses recursos. Esta liquidação se pode dar pela transferência ou uso de algum ativo ou pela prestação de serviços ao beneficiário (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999; KAM, 1990). Segundo o IASB (IBRACON, 2002), a extinção da obrigação pode ocorrer de diversas maneiras e cita como exemplos o pagamento em dinheiro, a transferência de outros ativos, a prestação de serviços, a substituição da obrigação por outra e a conversão da obrigação em capital.

As obrigações em geral a que se refere esta característica do passivo, envolvem não apenas as decorrentes dos aspectos legais. Kam (1990) lembra que quase todos os passivos originam-se de obrigações legais, mas isto não abrange a totalidade dos passivos. Numa posição mais estrita, dizem Hendriksen e Van Breda (1999, p. 287), “[...] somente as obrigações ou dívidas de caráter legal devem ser incluídas como passivos contábeis.” No entanto, conforme observam os próprios autores, o FASB inclui em sua definição as obrigações justas e as obrigações construtivas como passivos em potencial, ambas não

executáveis por meios legais. As primeiras estão ligadas a restrições éticas e morais e não a restrições legais, enquanto as construtivas decorrem de costumes.

2.2.4.2.2 Resultante de transações ou eventos passados

Esta característica, tal qual no ativo, exige que a obrigação exista por ocasião da elaboração das demonstrações contábeis. De certa maneira, assim como comentado no ativo, esta característica é redundante se for considerado que para satisfazer a anterior o evento necessariamente precisa ter ocorrido. Afinal não é possível haver uma “obrigação presente” caso o evento gerador não tenha ocorrido ainda. Hendriksen e Van Breda (1999) discutem novamente este aspecto e concluem que a menção dessa característica na definição de passivo é dispensável.

De forma geral, o passivo deve ser entendido como responsabilidades que a entidade assume perante terceiros. Responsabilidades estas que podem ser decorrentes tanto de aspectos legais quanto de aspectos morais. Neste sentido, o IASB entende que um passivo tem como característica essencial o dever ou a responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira (IBRACON, 2002). Most (1996, p. 343) ressalta ainda que “O significado comum de passivo como uma dívida ou obrigação é claramente inaplicável ao uso do termo na contabilidade.”³⁰.

Em relação ao evento gerador do passivo, um raciocínio interessante apresentado por Stickney e Weil (2001) ao analisarem, a partir dos conceitos do FASB, alguns financiamentos fora do balanço, pode contribuir na análise de sua caracterização. Os contratos

³⁰ “The ordinary meaning of liability as a debt or obligation is clearly inapplicable to the use of this Word in accounting.”

executórios e as obrigações contingentes analisadas pelos autores conduziram à conclusão de que se os benefícios econômicos associados a uma transação e os riscos dela decorrentes pertencerem à entidade que necessita do financiamento, então está caracterizado um passivo para ela. Conforme bem observam Hendriksen e Van Breda (1999, p. 413), “A obrigação surge quando se obtém o direito de utilização dos bens e serviços.”

O reconhecimento de passivos decorre normalmente da necessidade de reconhecer um ativo ou uma despesa (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999). Dessa forma, no caso de depósito de produtos, o passivo do depositário poderia surgir tanto em decorrência do reconhecimento desse depósito como um ativo em suas demonstrações contábeis, quanto do reconhecimento de uma despesa relacionada a essa transação. Neste último caso, a transferência do objeto para o depositário não configura esta obrigação, vez que ela somente existirá se houver efetivamente a necessidade de indenização decorrente da obrigação do depositário em guardar e conservar a coisa depositada. Esta indenização somente será exigida, no entanto, se o objeto de depósito vier a sofrer alguma avaria, o que exigiria o sacrifício futuro de algum recurso contendo benefícios econômicos. Este seria, neste caso, o “evento” que caracterizaria a existência de um passivo.

Cabe lembrar, também, que quando a questão do depósito foi analisada anteriormente, sob a ótica do ativo, considerou-se a possibilidade de o depositário utilizar para seus fins a coisa depositada. Essa utilização caracterizaria que os serviços produzidos pelo seu uso estariam sob o controle exclusivo do depositário, o que resultaria na possibilidade do reconhecimento de um ativo, tendo como contrapartida o reconhecimento de um passivo. Esta possibilidade envolve apenas o depósito de coisas fungíveis, nos casos em que não há previsão de restrição do uso pelo depositário. No entanto, a análise do depósito sob a ótica do

passivo revela uma outra questão importante que não leva em conta necessariamente a natureza da coisa depositada: a obrigação de guarda e conservação do objeto depositado indica uma responsabilidade assumida pelo depositário. Daí emerge a indagação, que ainda permanece, sobre o reconhecimento dessa responsabilidade como um passivo do depositário.

De maneira geral, poder-se-ia concluir que um passivo é caracterizado quando as seguintes condições estiverem reunidas: uma obrigação com outra(s) entidade(s) deve existir no momento em que as demonstrações contábeis são elaboradas; não deve haver liberdade para que a entidade evite o sacrifício de algum recurso contendo benefícios econômicos; o vencimento e o valor são estimáveis ou determináveis e deve haver a possibilidade de identificar o beneficiário por ocasião de sua liquidação.

2.2.5 Ser mensurável

A questão da mensuração dos elementos das demonstrações contábeis, conforme já mencionado anteriormente, não se deve confundir com a sua definição e vice-versa. Porém, para que um item possa ser reconhecido nas demonstrações contábeis, além de atender a definição do elemento contábil a que está relacionado, ele precisa ter um *atributo* mensurável em unidades monetárias com razoável confiabilidade. Assim, de acordo com a Normas Internacionais de Contabilidade, a mensuração é definida como o “[...] processo que consiste em determinar as importâncias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço e demonstração de resultado.” (IBRACON, 2002, p. 63).

Antes, porém, que a avaliação possa ser feita, é preciso identificar o que são e quais são esses *atributos* que podem ser mensurados com razoável confiabilidade. O FASB (2003a) explica que em contabilidade o termo *atributo* é empregado em função de que o termo “propriedade”, que normalmente é empregado para esse fim em outras áreas do conhecimento, poderia ser confundido no contexto das demonstrações financeiras. Ambos, no entanto, referem-se a certos traços ou aspectos de um elemento que podem ser quantificados ou mensurados. Assim, conforme observam Hendriksen e Van Breda (1999), estes atributos poderiam ser, a título de exemplo, a quantidade de unidades monetárias a serem recebidos e a data esperada para o recebimento, no caso de contas a receber, e o dispêndio de recursos para a aquisição de um item ou o volume desses recursos necessários para repor os ativos, entre outros.

A condição de ser mensurável, como um critério fundamental a ser atendido para que um item seja reconhecido, é perfeitamente justificável porque o potencial de serviços futuros para a entidade, no caso do ativo, somente poderá ser representado nas demonstrações contábeis caso puder ser traduzido em unidades monetárias (IUDÍCIBUS, 2000), até porque o objetivo dessas demonstrações contábeis é permitir a sua avaliação em termos econômicos e financeiros (KAM, 1990). Da mesma forma um passivo, que representa alguma responsabilidade assumida pela entidade, precisa ser medido em termos monetários para que possa ser reconhecido.

No que se refere à mensuração do ativo, sem a pretensão de aprofundar em debates acerca dos diversos critérios existentes, pode-se dizer que, na essência, todos eles buscam uma avaliação que represente a melhor quantificação possível dos potenciais de serviços que o ativo apresenta para a entidade (IUDÍCIBUS, 2000). A quantificação desses

potenciais, no entanto, tem sido um dos assuntos mais debatidos e controvertidos da contabilidade devido a existência de diversos pontos de vista sobre essa questão. Os debates têm originado uma variedade de medidas possíveis para o valor de um ativo (custo histórico, custo corrente, valor líquido de realização, valor presente líquido dos fluxos de caixa futuro, *fair value* etc...), o que reflete a variedade de aplicação da contabilidade. Embora uma única base de avaliação seja desejável, nenhuma é capaz de atender igualmente bem todas as finalidades (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999; KAM, 1990).

De outro lado, a avaliação de passivos não tem sido alvo de tão intenso debate como a de ativos, não apresentando divergências significativas. De forma geral, o passivo deve ser avaliado pelo valor presente dos montantes a serem pagos no futuro (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999; IUDÍCIBUS, 2000).

Embora, normalmente, a mensuração esteja vinculada a representação de um elemento nas demonstrações contábeis, uma questão importante que precisa ser considerada é que dados não monetários como capacidade de produção ou número de funcionários podem ser relevantes para a tomada de decisões (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999). Nesse sentido, ressalta-se que as notas explicativas ou outras formas de evidenciação assumem papel importante na divulgação dessas informações.

Em se tratando de produtos agrícolas, na modalidade enfocada neste trabalho (depósito), a inexistência de um custo específico de entrada desses produtos não se constitui num problema relevante, vez que a maioria deles, principalmente a soja e o milho, possuem um mercado ativo, onde os preços podem ser cotados permanentemente e os estoques têm boa probabilidade de serem comercializados sem maiores esforços. Dessa forma, a tarefa de

identificar atributos relevantes que possam ser mensurados com razoável confiabilidade, mesmo sem o conhecimento do custo específico de entrada, não deve ser considerada uma limitação.

2.2.6 A relevância e a confiabilidade da informação contábil

Além de atender a definição e ser mensurável, o reconhecimento de um item nas demonstrações contábeis precisa atender às características de relevância e de confiabilidade da informação. A relevância de uma informação e a confiabilidade associada a ela são as duas características qualitativas primárias necessárias para que a informação contábil seja útil para a tomada de decisões (MOST, 1986).

De acordo com o FASB (2003c, p. 1100), uma informação é relevante “[...] se ela tem a capacidade de fazer a diferença nas decisões de investidores, credores ou outros usuários.”³¹. O órgão alerta, no entanto, que a avaliação dessa relevância deve ser feita no contexto dos objetivos das demonstrações financeiras e no conjunto dessas demonstrações e não de forma isolada. De maneira geral, a relevância de uma informação depende de três funções básicas com as quais ela deveria estar relacionada: ser oportuna, ter valor preditivo e ter valor como *feedback* (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999; FASB, 2003c; MOST, 1986).

A oportunidade de uma informação tem a ver com a periodicidade com que as demonstrações financeiras são apresentadas. Uma informação é oportuna somente se estiver disponível a um usuário “[...] antes de perder sua capacidade de influenciar a decisão. A

³¹ “[...] if it has the capacity to make a difference in investors’, creditors’, or other users’ decisions.”

oportunidade em si não garante relevância, mas não é possível haver relevância sem oportunidade.” (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 99). O valor preditivo tem a ver com a capacidade que os dados contábeis tem de subsidiar o modelo decisório dos investidores. A capacidade de auxiliar na previsão dos efeitos de eventos passados ou presentes. O valor como *feedback* representa a capacidade que a informação tem de auxiliar na avaliação dos resultados de uma decisão tomada. Ajuda os tomadores de decisão a ajustarem suas estratégias com o passar do tempo (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

Já em relação à confiabilidade, segunda característica qualitativa primária a ser satisfeita para o reconhecimento, de acordo com o IASB (2003a), a informação tem a qualidade de confiabilidade quando estiver livre de erros relevantes, quando for imparcial e quando representar fielmente aquilo que ela se propõe a representar. Esta característica reúne pelo menos cinco funções, de acordo com o IASB: representação fidedigna, primazia da essência sobre a forma, neutralidade, prudência e integridade.

Uma informação tem a representação fidedigna quando representa “[...] fielmente as transações e outros eventos que ela diz representar ou poderia razoavelmente esperar-se que represente”. Essa representação fiel deve levar em conta a primazia da essência sobre a forma e, dessa forma, é necessário que as transações ou eventos sejam representados “[...] de acordo com a sua essência ou substância e a sua realidade econômica [...]” pois estas nem sempre são consistentes com o que se apresenta na sua forma legal ou documentos formais. Também, para ser fiel uma informação deve ser neutra, pois a sua escolha e apresentação não devem ter em mira um resultado ou desfecho predeterminado. Recomenda-se ainda, a prudência na preparação das demonstrações contábeis, a qual é caracterizada pela inclusão de “[...] certa dose de cautela na formulação dos julgamentos necessários na elaboração de

estimativas em certas condições de incertezas, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e passivos ou despesas não sejam subestimados.” Ainda em relação à confiabilidade da informação, recomenda-se um cuidado quanto à sua completeza, dentro dos limites da relevância e do custo, pois “Uma omissão pode tornar a informação falsa e distorcida [...]” (IBRACON, 2002, p. 50-51).

De acordo com o FASB, conforme explicam Hendriksen e Van Breda (1999, p. 99), essa característica da informação contábil tem três funções básicas: fidelidade de representação, verificabilidade e neutralidade. A primeira se refere à capacidade que a informação tem de representar fielmente o que pretende representar; é a coerência que deve existir entre uma medida ou descrição adotada e o fenômeno que esta visa representar. A verificabilidade é “[...] A capacidade de assegurar, por meio do consenso entre mensuradores, que a informação represente o que se destina a representar, ou que o método de mensuração foi utilizado sem erro ou viés.” Essa função tem gerado discussões mais acirradas porque muitos entendem que ela se refere à necessidade de existência de uma “[...] evidência objetiva para sustentá-la.” Essa questão tem sido levada em conta mas o que tem predominado, pelo menos em termos conceituais, é a necessidade de existência de um consenso entre especialistas qualificados. Por último, a neutralidade está ligada à questão de que a divulgação de uma informação não pode ter como fim o alcance de uma meta econômica ou política específica. Muitas vezes uma informação, devido as incertezas que cercam seu ambiente, possui um intervalo de probabilidade no qual pode ser considerada verdadeira. A neutralidade indica então que não deve haver viés “[...] na direção de um resultado predeterminado.”, a medida divulgada deve estar no centro das probabilidades e não em uma das extremidades.

Uma questão que deve ser assinalada mais uma vez, principalmente por ser considerada de grande relevância face à problemática discutida neste trabalho, é a primazia da essência econômica sobre a forma, mencionada pelo IASB como uma das funções de confiabilidade da informação. Esta questão encontra ampla cobertura e respaldo junto aos teóricos e órgãos normativos da contabilidade, principalmente pelo fato de que muitas vezes os aspectos jurídicos e a forma documental de um evento ou uma transação dificultam e/ou obscurecem a verdadeira realidade econômica existente. A questão do *leasing* financeiro é freqüentemente utilizada para exemplificar e demonstrar que, por detrás de uma transação cuja forma é de um arrendamento, há uma essência econômica que se revela tratar de uma transação de compra e venda. A identificação da verdadeira essência de uma relação econômica nem sempre é tarefa elementar, sobretudo nas atuais conformações dos negócios. Neste sentido, a aplicação de critérios para a sua identificação geralmente parte da premissa de que se os *risco*s e os *benefícios* decorrentes do uso do ativo forem transferidos para a entidade, então este ativo deve ser reconhecido por ela em suas demonstrações contábeis (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999). Assim, a informação contábil deve sempre privilegiar a essência econômica da realidade que quer demonstrar, em detrimento dos aspectos formais e jurídicos que possam estar envolvendo a questão.

2.2.7 As restrições do custo-benefício e da materialidade

Além desse conjunto de critérios comentados nos tópicos anteriores, um item precisa ainda passar pelos testes do custo-benefício e da materialidade para ser reconhecido nas demonstrações contábeis. Esses testes, na forma com que foram colocados pelo FASB, funcionam com duas grandes restrições para a elaboração e divulgação das informações contábeis.

A restrição do custo-benefício indica que para justificar sua preparação e divulgação, uma informação precisa proporcionar um retorno maior do que os custos incorridos para sua obtenção. No entanto, essa questão tem um problema crucial de mensuração por detrás de sua aparente simplicidade. Talvez a mensuração do custo de obtenção e divulgação de uma informação não apresente maiores dificuldades, porém, a mensuração dos benefícios que ela proporciona é de difícil operacionalização. Entretanto, embora havendo tais dificuldades, orienta-se que esse critério deve ser observado à luz dos objetivos gerais das demonstrações financeiras (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

A restrição da materialidade indica que caso um item que não for materialmente significativo não deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis. Tal como a problemática que envolve o custo-benefício, o julgamento do que vem a ser material numa informação não é uma tarefa simples. O problema começa com a estreita ligação que o conceito de materialidade tem com o conceito de relevância de uma informação que, embora semelhantes, não se devem confundir. O FASB (2003b) explica essa diferença exemplificando que uma informação pode não ser evidenciada nas demonstrações contábeis ou porque se sabe que os investidores não se interessam por esse tipo de informação ou porque os montantes envolvidos são pequenos para fazerem a diferença numa decisão. No primeiro caso se diz que a informação não é relevante, enquanto no segundo se diz que ela não é material.

Entretanto, mesmo com a caracterização da diferença entre os dois conceitos, o problema da materialidade persiste no sentido de que o conhecimento dos montantes envolvidos não é suficiente para julgar se a informação é material. O FASB adverte que a magnitude em si, sem considerar a natureza de um item e as circunstâncias, geralmente não é suficiente para o julgamento da materialidade da informação.

Assim, custo-benefício e materialidade são conceitos relativos na contabilidade. O julgamento sobre o atendimento a esses critérios deve ser feito à luz da natureza e das circunstâncias de cada acontecimento e devem ser levados em conta em toda atividade de preparação e divulgação de informações financeiras.

2.2.8 Outras considerações sobre o reconhecimento na contabilidade

Além dos testes do custo-benefício e da materialidade é oportuno registrar que a comparabilidade é outra característica fundamental da informação contábil que deve ser considerada no contexto desta pesquisa. De acordo com o IASB (IBRACON, 2002, p. 52), esta característica pode assumir duas dimensões no contexto das demonstrações contábeis. Ela tanto pode estar relacionada com a possibilidade de comparação interna das informações, no contexto da entidade, como pode estar relacionada com a possibilidade de comparação externa, de diferentes entidades, no contexto das demonstrações contábeis de entidade do mesmo setor ou que desenvolvam atividades similares, por exemplo. Em função disso, conforme explica o IASB, “[...] a avaliação e apresentação dos efeitos financeiros de transações e outros eventos semelhantes devem ser feitas de modo consistente em todas as entidades e nos diversos períodos e de uma maneira consistente para diferentes entidades.”

Uma outra questão que deve ser registrada no contexto deste trabalho se refere à função das notas explicativas como parte integrante da divulgação das informações financeiras. As notas explicativas, embora não substituam o reconhecimento de itens nas demonstrações contábeis, representam uma alternativa para informações suplementares que possibilitem uma melhor compreensão do conjunto dessas demonstrações, cujo objetivo é “[...] o fornecimento de informação que não pode ser apresentada adequadamente no corpo de

uma demonstração sem reduzir a clareza da demonstração.” (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 525). Os autores relacionam um conjunto de informações que poderiam ou deveriam ser evidenciadas em notas explicativas, como por exemplo, os riscos e ativos e passivos contingentes.

Por último, mas não menos importante, destaca-se a função das Contas de Compensação na contabilidade. Conforme menciona a Equipe de Professores da FEA/USP (1998, p. 190) “Contas de Compensação é um sistema especial que engloba as contas nas quais são registradas operações que não alteram o patrimônio. Indicam riscos, ou responsabilidades futuras, eventuais, **custódias** etc [...]” (grifo nosso). Esse grupo de contas, no passado, era parte integrante da divulgação das informações financeiras. Contudo, conforme salienta a FIPECAFI (2003, p. 417), elas foram extintas pela Lei das S.A., mas apenas para efeito de publicação, pois “Continuam úteis para controle e memória, inclusive para auxiliar na elaboração das notas explicativas, como está em questão.” Esta referência ao grupo de Contas de Compensação decorre da possibilidade de configurar-se como uma alternativa válida caso se conclua pelo não reconhecimento dos depósitos de produtos agrícolas como elementos patrimoniais do depositário.

2.3 ASPECTOS DO AGRONEGÓCIO

A expressão *agronegócio* é utilizada no português coloquial como equivalente do termo inglês *agribusiness*, equivalência essa que não encontra amparo nos dicionários de nosso idioma. Contudo, independentemente da equivalência das expressões, ambas procuram designar a mesma coisa: a visão sistêmica que engloba os setores denominados de “antes da

porteira”, que são os fornecedores de insumos (máquinas, implementos, defensivos, fertilizantes, sementes, tecnologia, etc.), o setor “dentro da porteira”, com as atividades das unidades produtivas, e o setor “pós-porteira”, incluindo o armazenamento, beneficiamento, industrialização, embalagem, distribuição, consumo de produtos alimentares, fibras e produtos energéticos provenientes da biomassa (NEVES, 1995).

O desenvolvimento da concepção de agronegócio, da visão sistêmica, trilhou um caminho inverso ao percorrido pela agricultura tradicional. Esta era conhecida por desenvolver em um único lugar todas as atividades hoje envolvidas no agronegócio e que eram operacionalizadas pelos próprios produtores. Estes, embora não especializados, atendiam e executavam todo o processo. Na medida em que cada atividade se foi especializando, houve, naturalmente, a segregação dessas atividades, levando à fragmentação da então conhecida “agricultura” (NEVES, 1995). Neves explica também que

[...] o conceito de ‘agribusiness’, antes de tudo visa dar um nome que antes de mais nada recupere, apesar das diferenças nas magnitudes, a importância do termo agricultura de 50 anos atrás. Trata-se da agricultura e dos negócios que esta envolve, desde o antes da porteira até o pós-porteira. (NEVES, 1995, p. 2).

Hoje no Brasil, embora existam algumas variações nos conceitos e na abrangência do agronegócio, a segmentação do setor é geralmente apresentada em quatro grandes complexos: indústria de insumos, produção agropecuária, agroindústria ou processamento e distribuição e serviços, conforme disposto na Ilustração 3.

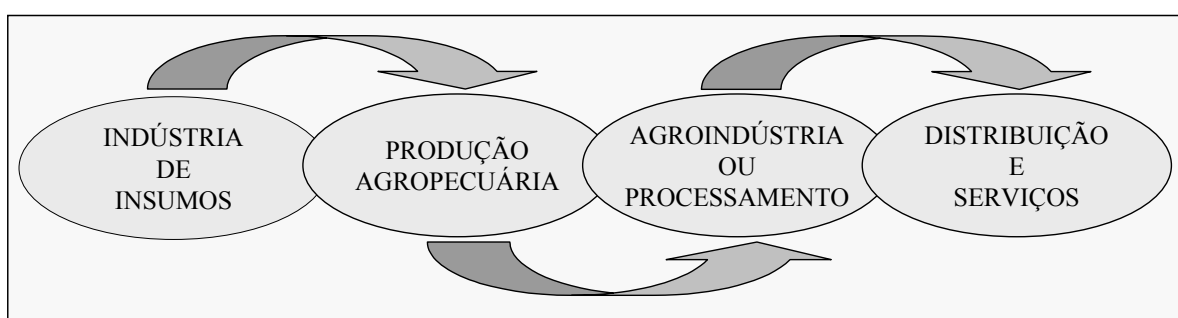


Ilustração 3 – Visão sistêmica do agronegócio

2.3.1 Algumas características do agronegócio

Conforme salienta Marques (2000, p. 214),

A agropecuária é uma atividade produtiva que apresenta algumas características econômicas diferentes comparativamente aos setores industrial e comercial. Estas diferenças dizem respeito, principalmente, à dependência dos fatores climáticos, ao elevado tempo em que algumas culturas e/ou criações permanecem no campo sem apresentar retorno ao investimento realizado, a dificuldade da comercialização devido à elevada perecibilidade dos produtos, bem como a volatilidade e dúvida a respeito dos preços que serão recebidos. Estes fatores fazem desta atividade, em certos momentos, um verdadeiro jogo de incertezas de elevado risco financeiro.

Analisando esta transcrição, pode-se identificar pelo menos três variáveis importantes para o setor, notadamente para o segmento agrícola que, de alguma forma, têm relação com este estudo: (1) a questão da sazonalidade da produção agrícola; (2) as características físicas de acondicionamento dessa produção e; (3) o comportamento dos preços.

Estas variáveis são importantes para este estudo na medida que podem explicar porque os agentes do setor adotam, para a comercialização de seus produtos, uma metodologia até certo ponto atípica em relação aos outros setores da economia. Diante dessas implicações, embora não tenha sido feito nenhum estudo empírico neste trabalho para demonstrar seu grau de influência, alguns comentários específicos de cada uma dessas variáveis foram inseridos para facilitar o entendimento.

2.3.1.1 A questão da sazonalidade da produção agrícola

Azevedo (1997, p. 53-54) explica que a natureza biológica dos produtos agrícolas condiciona a sua produção a períodos específicos do ano, ocasionando, assim, períodos sucessivos de safras e de entressafras. Neste sentido o autor explica que

A comercialização de produtos agroindustriais, necessariamente, subordina-se ao comportamento sazonal da oferta agrícola. O ritmo da produção, das vendas e a formação de estoques caminham conforme o ritmo ditado pelas estações do ano. (AZEVEDO, 1997, p. 54).

Azevedo ressalta ainda dois elementos relevantes da relação de dependência entre a produção agrícola e a natureza: (a) condições climáticas e; (b) período de maturação dos investimentos. No primeiro caso, embora alguns avanços tecnológicos possam amenizar esses efeitos em alguns casos, o autor salienta que a produção agrícola é ainda profundamente dependente das condições climáticas, tanto em termos quantitativos como em termos qualitativos. No segundo caso, conforme explica o autor, “[...] a natureza impõe um espaço de tempo entre a decisão de investir-se e a efetiva produção agrícola.” Esses investimentos exigem também uma época específica do ano para serem feitos e a maturação desses investimentos está ainda condicionada à maturação biológica de seus componentes.

De acordo com Hoffmann et al. (1981), que também comentam as dificuldades encontradas pelo setor no campo do planejamento da produção, a imprevisibilidade e a incontrolabilidade do volume de produção, associadas à defasagem temporal entre os estímulos na demanda e a resposta do setor produtivo, devido principalmente ao tempo demandado para obter-se o retorno dos investimentos, dificultam sobremaneira a assunção de compromissos que visem suprir o mercado, o que prejudica o ajuste dos preços de mercado pelos mecanismos da oferta e da demanda dos produtos.

Assim, diferentemente de outros segmentos de produção (produção industrial por exemplo), o produtor agrícola não detém o controle sobre a programação da produção. O planejamento do produtor limita-se a projetar a quantidade a ser produzida por meio de um planejamento da área a ser plantada. O rendimento e a época da colheita, porém, são determinadas pela própria natureza, o que o coloca em desvantagem na estratégia de mercado.

A condição sazonal da produção agrícola afeta, portanto, outras duas variáveis: a questão da armazenagem e a questão dos preços de mercado (AZEVEDO, 1997).

2.3.1.2 A questão da armazenagem

A questão da armazenagem pode ser vista sob dois ângulos distintos: (1) o dos estoques reguladores e (2) o da especulação. Sob o ângulo dos estoques reguladores ou do abastecimento, a atividade de armazenagem caracteriza-se como uma função estratégica do Estado no sentido de garantir certa estabilidade nos preços. Com esse mecanismo o Estado busca corrigir eventuais distorções nos preços de mercado causadas, principalmente, pelo descompasso entre a oferta e a demanda de determinados produtos – oferta sazonal *versus* demanda constante. Puzi (1986, p. 70) esclarece que os estoques reguladores “[...] são as porções armazenadas e mantidas pelo governo para reduzir as flutuações nos preços.” Brandt (1980) observa que uma das justificativas da intervenção estatal na política de mercado agrícola é a garantia de um suprimento adequado aos consumidores.

Já sob o ângulo da especulação, Hoffmann et al. (1981, p. 162) explicam que “As perspectivas de armazenamento surgem da possibilidade de se reter, sem deteriorar, os produtos para vendê-los na época de maior escassez, a preços tão mais altos, em relação aos

vigentes na época da colheita, que superem os custos de armazenamento”. Os produtores agrícolas quando armazenam sua produção normalmente o fazem no sentido da especulação, sempre buscando a maximização de seus lucros.

Neste sentido, a armazenagem de produtos agrícolas é uma questão de escolha e deve ser analisada levando-se em conta os benefícios e os malefícios que podem resultar para o produtor. Se de um lado o armazenamento da produção permite a escolha do melhor momento para a sua comercialização, buscando preços mais atrativos, de outro exige sacrifícios financeiros de duas naturezas: a imobilização de recursos pelo investimento em infraestrutura de armazenagem e custos de conservação do produto e a abdicação de um possível ganho financeiro com a aplicação dos recursos que seriam conseguidos com a venda desses produtos.

Diante deste cenário, a questão da armazenagem da produção agrícola representa uma etapa fundamental para o alcance dos objetivos da comercialização agrícola. Os produtos agrícolas em geral, devido as suas características físicas – volume e cuidados na conservação – geralmente demandam um volume considerável de investimentos em termos de capacidade de armazenagem, recursos estes que a maioria dos produtores, considerando-se a realidade brasileira, não dispõe.

Esta afirmativa está respaldada nos estudos de Neves (1995, p. 12), que discorre sobre a precariedade das instalações para armazenagem da produção agrícola junto às propriedades rurais brasileiras. Segundo o autor,

Outro desafio é o de aumentar a taxa de armazenagem nas propriedades rurais. O Brasil tem capacidade de armazenagem de cerca de 5% da safra, contra 40% na Argentina e 100% nos EUA. Um bom sistema de estocagem nas fazendas permite

eliminar o grosso das perdas, estimadas em 30% na produção agrícola. Além disso, permite maior especulação pelos produtores, reduzindo dependência em época de fretes mais caros e melhorando o fluxo de caixa dos mesmos.

Esta condição dos produtores brasileiros é que acaba por desencadear a problemática contábil abordada neste trabalho. A deficiência de capacidade de armazenagem junto às propriedades (com exceção, talvez, de alguns grandes produtores que possuem estrutura própria) leva os produtores a buscarem este serviço junto a terceiros. Normalmente, neste contexto de especulação, o produtor busca entregar sua produção à uma *trading* ou a uma agroindústria com a qual tem a pretensão de, no futuro, efetuar a comercialização desses produtos.

Diante disso, conforme já explanado no capítulo introdutório deste trabalho, as *tradings* e as agroindústrias que operam com essa modalidade, possuem em seus armazéns um volume considerável de produtos (dependendo da época do ano esse volume pode ser maior ou menor) ainda não adquiridos efetivamente. Tal situação deveria estar refletida, de alguma forma, em seus demonstrativos contábeis, fato este que motivou a realização desta pesquisa.

A outra variável mencionada anteriormente, que é afetada pela sazonalidade da produção agrícola e pode ser invocada para justificar a necessidade de armazenagem da produção agrícola, é o comportamento dos preços de mercado desses produtos, questão que será analisada a seguir.

2.3.1.3 A questão do preço de mercado

De acordo com Puzzi (1986), a questão dos preços de mercado dos produtos agrícolas tem uma forte tendência para a instabilidade, decorrente, principalmente, de três

variáveis: da variação estacional da produção, dos fatores climáticos e da inelasticidade dos preços.

Além disso, a dinâmica de formação desses preços contrasta com a metodologia adotada na maioria dos outros setores da economia, pois o produtor, neste caso, precisa sujeitar-se aos preços que lhe são impostos pelo mercado. Hoffmann et al. (1981, p. 156-157) explicam que

O comportamento dos preços dos produtos agrícolas contrasta nitidamente com o comportamento dos preços dos bens industriais, sendo que os primeiros apresentam uma maior variabilidade. Isto se deve, principalmente, à estacionalidade da produção agrícola. Por outro lado, o fato de que grande parte dos bens industriais é vendida em regime de oligopólio e tem seus preços planejados e prefixados pelos seus produtores, faz com que variações na demanda determinem apenas variações correspondentes na quantidade vendida, enquanto os produtores de bens agropecuários são, de maneira geral, passivos à formação dos preços, sujeitando-se ao preço que se estabelece no mercado.

Esta característica particular do agronegócio, talvez uma das mais relevantes, exerce grande influência na formação de estoques para especulação por parte do produtor. A dificuldade encontrada no planejamento da produção neste setor, conforme comentários contidos nos tópicos anteriores deste trabalho, acaba transferindo para essa etapa da atividade boa parte da responsabilidade pela maximização dos lucros.

Assim, na maioria dos casos, o planejamento da produção está permeado pelas expectativas quanto ao comportamento futuro dos preços do mercado agrícola. Considerando-se que há um caminho relativamente longo entre a decisão de investimento e a disponibilidade efetiva do produto, essas expectativas se revestem de um grau de incerteza bastante elevado. Conforme explica Nantes (1997, p. 492),

A gerência da produção agrícola é diferenciada e particularmente mais difícil que nos demais setores da economia. O equilíbrio entre a oferta e a demanda da produção, numa situação de queda de preços, não é retomada simplesmente por uma decisão gerencial. Ocorre que o planejamento da produção, normalmente, é realizado com meses ou até anos de antecedência em relação à entrega dos produtos, e, neste período, as condições de mercado podem modificar-se, diminuindo a precisão entre os objetivos traçados e a produção a ser atingida.

Destarte, há uma constante oscilação nos preços dos produtos agrícolas, geralmente obedecendo às pressões da elevada oferta do produto nos períodos de safra e de sua escassez nos períodos de entressafra. Esta dinâmica tem fortes implicações na questão da armazenagem, tanto no que se refere aos estoques reguladores do governo, quanto no que se refere às especulações de preços pelos produtores e agentes.

Há que se assinalar, no entanto, que essa dinâmica da formação dos preços no setor agrícola pode diferir de produto para produto. Os dois produtos abordados neste trabalho (soja e milho) são um exemplo marcante desse contraste muitas vezes existente. Enquanto a soja possui um mercado relativamente desenvolvido e consistente, atuando com certa estabilidade de forma globalizada, embora também ceda às pressões das grandes ofertas do produto em períodos de safras, o mercado do milho é mais instável, convivendo com problemas recorrentes de desequilíbrio nos preços, motivando constantes intervenções estatais em seu mercado no Brasil.

2.3.1.4 A questão da liquidez do produtor

Além das três variáveis comentadas nos itens anteriores, acrescenta-se ainda a capacidade de manutenção dos estoques pelo produtor, ou seja, as suas reais condições de liquidez para fazer frente às especulações no mercado. Dependendo das condições financeiras em que se encontra, ele pode, por exemplo, aguardar um momento que lhe seja mais

vantajoso para efetuar a venda da produção, influenciando assim nos níveis de estoques a fixar.

Depoimentos colhidos junto as empresas pesquisadas dão conta da existência de produtos em depósito com preço a fixar de longas datas (6, 8, 10 anos). Alguns casos, dizem os entrevistados, tornaram-se verdadeiras “poupanças” para os depositantes, que preferem o risco da oscilação dos preços dos produtos a qualquer outra aplicação financeira. Esta prática revela, inclusive, uma relação de confiança, uma “parceria” existente entre os produtores e as empresas do setor.

Além da relação de confiança destacada, a situação descrita evidencia a validade da postulação da variável liquidez do produtor como influenciadora dos níveis dos produtos em depósito a fixar.

Embora a sazonalidade imponha momentos específicos para a produção, a manutenção desses estoques para especulação é uma opção do produtor, devendo para tanto ser observada as suas condições de liquidez. Avaliar, no entanto, as vantagens e/ou desvantagens da manutenção desses estoques ou da sua realização para possibilitar investimentos financeiros de outras naturezas é uma questão a parte. Para tanto, trabalhos como o de Leismann (2002) podem ser consultados.

2.3.2 A comercialização agrícola

As variáveis comentadas nos tópicos anteriores permeiam todo o processo de comercialização dos produtos nesse setor da economia. Especificamente sobre esse elo do

agronegócio, verificou-se, também, através do contato com as empresas envolvidas na pesquisa, a predominância de três modalidades utilizadas pelos produtores agrícolas para a transferência de sua produção às *tradings* e agroindústrias: (1) a entrega da produção com a imediata efetivação da venda (mercado *spot*); (2) a assunção de compromisso, mediante contrato, para a entrega futura da produção com preço previamente fixado (Contratos a Termo ou “produto verde”), ou ainda; (3) a entrega da produção em depósito com preço a fixar – modalidade que é o objeto de estudo deste trabalho – onde há a entrega da produção para futura comercialização ou retirada.

2.3.2.1 Entrega com a venda simultânea – mercado *spot*

De acordo com Azevedo (1997), este tipo de mercado é caracterizado pelas transações que se resolvem em um único instante do tempo. O mercado *spot* é tipicamente esporádico e, mesmo que a transação se repita, não há compromissos com futuras transações.

Nesta modalidade, sob a ótica contábil, ocorre uma operação comercial convencional de compra e venda, onde o produtor negocia com os agentes (*tradings* e agroindústrias) no ato da entrega do produto, de forma que a entrega e a venda da produção acontecem simultaneamente. Esta transação não apresenta maiores implicações contábeis, caracterizando-se como uma operação normal de compra e venda.

Considerando-se as incertezas que permeiam o comportamento dos preços do mercado agrícola, este tipo de transação, embora utilizado na comercialização agrícola pelos produtores, não é um mecanismo adequado para ser adotado como estratégia geral de comercialização pelos produtores. Normalmente, este tipo de transação tem sido utilizado

quando o produtor apresenta uma necessidade imediata de recursos financeiros após a colheita (variável *liquidez do produtor*), ou quando os preços desses produtos estão extremamente atrativos naquele momento (variável *preço de mercado*). Muitas vezes o produtor se utiliza de uma estratégia mista, comercializando parte de sua produção no mercado *spot* com objetivo de suprir a necessidade imediata de caixa, destinando o excedente para especulação, como no caso da entrega do produto com preço a fixar.

2.3.2.2 Contratos a Termo – produto verde

Nesta modalidade os produtores e agentes (*tradings* e agroindústrias) utilizam-se de um instrumento derivativo denominado *contrato a termo*. O objetivo deste contrato é garantir, por um lado, a entrega do produto pelo produtor e de outro, o cumprimento do preço pelo agente, conforme estabelecido em contrato.

Os contratos a termo fazem parte do mercado de futuros que, de acordo com Marques (2000, p. 214), é “[...] um mercado onde são transacionados contratos de produtos agropecuários específicos com um preço determinado para uma data futura.” Segundo o autor, o mercado futuro é “[...] uma forma eficaz de eliminação de um dos principais riscos da atividade agropecuária que é aquele decorrente da incerteza de preços em um tempo futuro, quando se dará a comercialização da produção.” Lima e Lopes (1999) destacam, inclusive, que seu surgimento se deve à questão da sazonalidade da produção agrícola.

Em geral, esse mercado de futuros é operacionalizado na agropecuária utilizando-se de dois instrumentos: os contratos futuros e os contratos a termo. A principal distinção entre os dois se refere à padronização. Enquanto os contratos futuros são, segundo Lima e

Lopes (1999, p. 16), “[...] padronizados em relação às características intrínsecas do ativo negociado, quantidade, procedimentos de entrega, meses de vencimento, cotação de preços, limites de oscilação diária de preços e limites de posição diárias [...]”, os contratos a termo caracterizam-se pela sua variabilidade, pela sua não padronização, pois dependem do desejo das partes relacionadas. Os contratos a termo, diferentemente dos contratos futuros, não precisam ser negociados em Bolsa. Apesar da existência desses dois tipos de contratos, Lazzarini (1997) salienta que há uma aderência maior aos contratos a termo pelos produtores, por serem estes mais “compreensíveis” que os contratos futuros.

Hull (1996, p. 42) define os contratos a termo como “[...] acordos de compra ou venda de um ativo em determinada data futura por preço previamente estabelecido.” Este instrumento cria obrigações para ambas as partes, de forma que o produtor se obriga a entregar, em uma data futura pré-determinada, uma quantia certa de determinado produto nas condições e qualidades acordadas, enquanto o comprador se obriga a pagar um determinado valor previamente ajustado por este produto na data da entrega.

Uma outra motivação para a celebração desses contratos, segundo Lazzarini e Chaddad (2000), além das garantias de preço e entrega do produto, é a redução da probabilidade de inadimplência na existência de concessão de crédito do agente para o produtor. Conforme explicam os autores,

Tradicionalmente, é comum dizer que existem dois tipos de mercados de crédito na agricultura: o **formal**, normalmente fornecido por organizações financeiras articulando ou não recursos governamentais (em alguns casos subsidiados), e o **informal**, oriundo de diversos tipos de agentes privados, tais como *traders*, emprestadores não-tradicionais, familiares e conhecidos, dentre outros. (grifo do autor). (LAZZARINI e CHADDAD, 2000, p. 91).

A redução da inadimplência se dá pela estratégia que os agentes usam em vincular a concessão de créditos à realização de contrato para entrega da produção. Assim, ambos auferem benefícios, pois de um lado o produtor consegue os recursos necessários para gerir sua produção e, por outro, os agentes que, além de possuírem certa garantia para o crédito concedido, podem ainda auferir ganhos com a comercialização do produto que será adquirido do produtor. A expansão desse crédito agrícola *informal* tem sido impulsionada inclusive, segundo os autores, pelas reduções dos créditos governamentais para esse fim.

Embora a discussão sobre a problemática da contabilização desses contratos não seja objeto de estudo desta pesquisa, ressalta-se a relevância dessas operações na comercialização agrícola, fato que poderá ser considerado para futuras pesquisas. Não obstante a ausência de dados estatísticos precisos sobre os volumes que representam esses contratos, as informações sobre estimativas de comercialização fornecidas pela consultoria Céleres³², referentes as safras de soja 2000/2001, 2001/2002 e 2002/2003, evidenciam um panorama geral da dimensão da questão.

Tabela 1 – Estimativas da comercialização safras soja – Brasil (%)

Safra/%	ago	set	out	nov	dez	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez
2000/2001	0,13	0,20	0,24	0,27	0,27	0,30	0,41	0,51	0,59	0,65	0,70	0,83	0,88	0,93	0,97	0,99	1,00
2001/2002	0,13	0,21	0,29	0,34	0,39	0,49	0,52	0,57	0,60	0,67	0,73	0,84	0,88	0,93	0,97	0,99	1,00
2002/2003	0,28	0,31	0,33	0,36	0,37	0,41	0,44	0,46	0,50	0,60	0,69	0,74	0,88	0,93	0,97	0,99	1,00
MÉDIA	0,18	0,24	0,29	0,32	0,34	0,40	0,46	0,51	0,56	0,64	0,71	0,80	0,88	0,93	0,97	0,99	1,00

Fonte: Consultoria Céleres

A Tabela 1 demonstra os percentuais relativos aos volumes de cada safra de soja que nas datas indicadas já haviam sido comercializados. Percebe-se com isso que, de acordo com as estimativas da empresa Céleres, as safras de soja começam a ser comercializadas pelos

³² Os dados foram fornecidos através de contato via *e-mail* estabelecido com o sócio-diretor da empresa, Anderson Galvão Gomes, em 23 de outubro de 2003.

produtores no mês de agosto do ano que antecede a colheita, estendendo-se até o último mês do ano em que ela foi realizada.

Tomando-se por base o mês de dezembro de cada ano como data limite para o fechamento de contratos a termo entre produtores e compradores, constata-se que, em média, 34% da safra brasileira de soja é comercializada antecipadamente. Calculado em termos de Valor Bruto da Produção (VBP), proporcional aos montantes apresentados na Tabela 8, relativos à safra 2001/2002, este percentual representa um total nada desprezível de R\$ 8.099,3 milhões.

2.3.2.3 Entrega para negociação ou retirada futura – entrega a fixar

Esta terceira modalidade – objeto de estudo desta pesquisa – é caracterizada pela entrega física do produto a um estabelecimento com o qual o produtor agrícola pretende, no futuro, efetuar a sua comercialização, conforme já comentado no item sobre armazenagem.

Nesta modalidade ocorre um processo distinto daquele observado no mercado *spot* e nos contratos a termo. A entrega física do produto é efetuada mas não se verifica neste ato um contrato de compra e venda. O que ocorre é uma espécie de depósito com finalidade específica de comercialização. Esta modalidade de contrato tem como particularidade a intenção do produtor (mas não sua obrigatoriedade) em efetuar, no futuro, a venda desses produtos para o agente receptor. Entretanto, a escolha desse momento é um ato unilateral que cabe somente ao produtor.

Também neste ato não há fixação de preços para a comercialização desses produtos, ficando esta função a cargo do mercado à data de escolha do produtor. Verifica-se,

também, que a venda desse produto para o agente receptor, apesar do objetivo subjacente da operação, não é necessariamente obrigatória. O produtor pode, mediante o pagamento das taxas relativas aos serviços de armazenagem, solicitar a restituição de seus produtos.

Uma visão dos volumes de soja negociados nessa modalidade, pode ser obtida observando-se a Tabela 1. Considerando-se que a safra da soja ocorre nos meses de fevereiro a abril de cada ano, observa-se que a comercialização desse produto se estende por um longo período após esta dada. O Gráfico 1, a seguir, demonstra claramente, de acordo com as estimativas da empresa Céleres Consultoria, que a comercialização da soja se inicia no mês de agosto do ano que antecede a colheita e se estende até o mês de dezembro do ano em que ela é realizada.

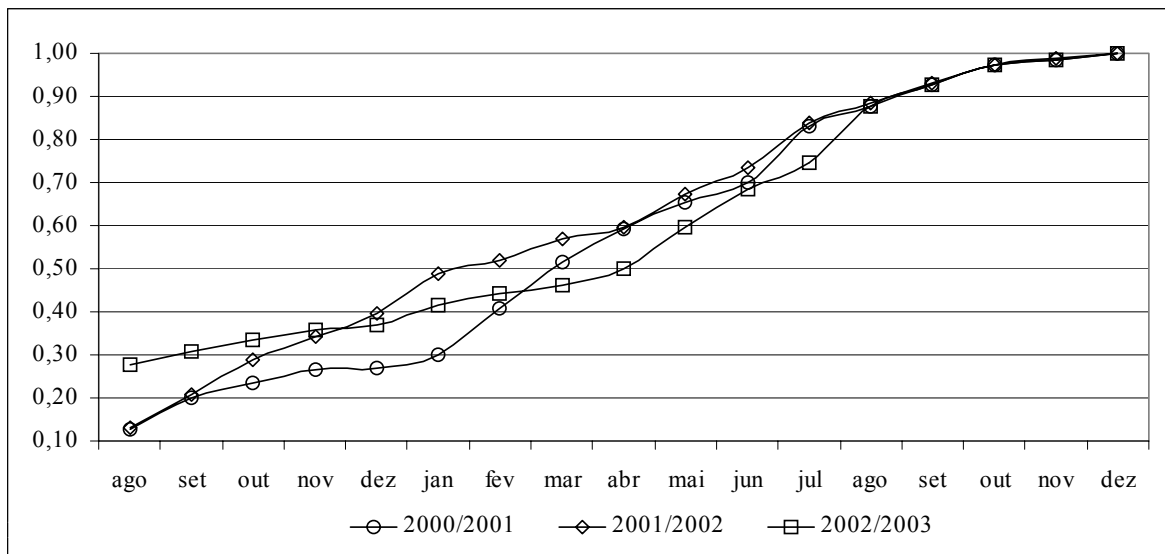


Gráfico 1 – Estimativas da comercialização safras soja - Brasil

Fonte: Consultoria Céleres

Assim, considerando-se os números sobre a capacidade de armazenagem nas propriedades dos produtores agrícolas brasileiros, apresentados no tópico que tratou da questão da armazenagem, é relativamente seguro postular que boa parte da produção comercializada após a safra permaneceu armazenada junto a uma *trading* ou a uma agroindústria na modalidade a fixar.

Essa dinâmica na comercialização da soja, conforme apresentado na Tabela 1, pode ser vista no contexto mais restrito do estado do Paraná, através de dados fornecidos pelo Departamento de Economia Rural (DERAL) da Secretaria de Estado e do Abastecimento do estado do Paraná (SEAB)³³.

Tabela 2 – Estatísticas da comercialização safras soja - Paraná

Safra/%	out	nov	dez	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez
2000/2001	0,02	0,02	0,03	0,03	0,07	0,23	0,46	0,56	0,67	0,83	0,87	0,91	0,94	0,97	0,98
2001/2002	0,01	0,08	0,09	0,09	0,09	0,21	0,35	0,43	0,59	0,76	0,87	0,93	0,97	0,98	0,98
2002/2003	0,15	0,16	0,18	0,18	0,20	0,31	0,44	0,53	0,61	0,65	0,68	0,75	0,81	0,87	0,89
MÉDIA	0,06	0,09	0,10	0,10	0,12	0,25	0,42	0,51	0,62	0,75	0,81	0,86	0,90	0,94	0,95

Fonte: SEAB/DERAL

De acordo com estas estatísticas, ao término da safra de soja (mês de abril aproximadamente), apenas 42% da safra, em média, foi comercializada. Os outros 58%, estima-se estejam armazenados na modalidade a fixar. Observa-se, também, que a taxa média de comercialização antecipada (contratos a termo) da soja no estado do Paraná é menor que a média brasileira. Enquanto a média brasileira, conforme os dados da consultoria Céleres, é de 34%, a média paranaense para o mesmo período, de acordo com o DERAL, é de 10% apenas.

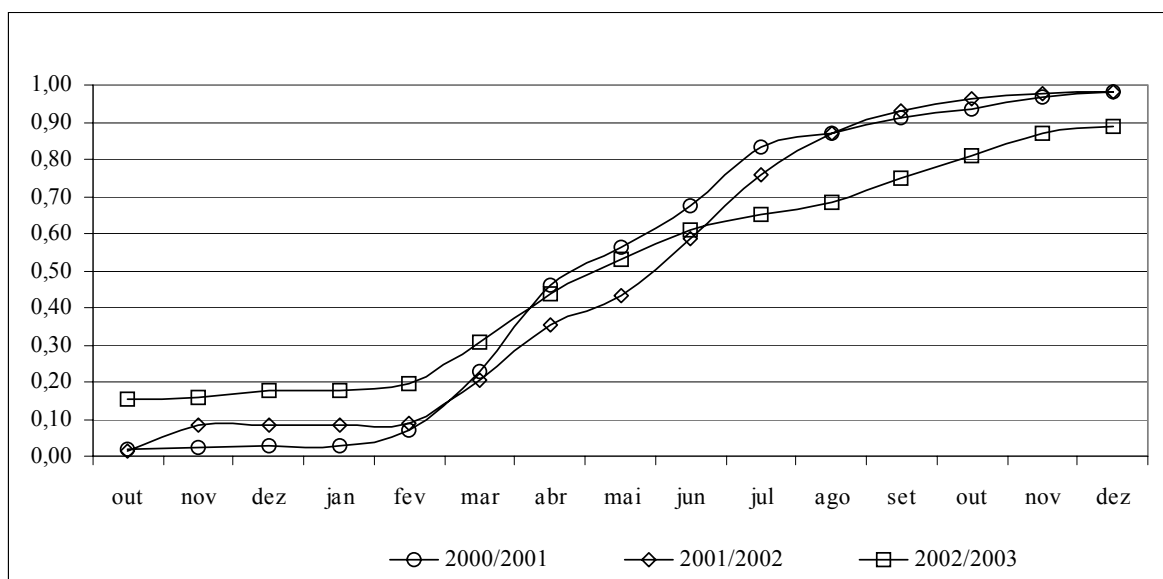


Gráfico 2 – Estatísticas da comercialização safras soja - Paraná

Fonte: SEAB/DERAL

³³ Os dados foram fornecidos pela entidade através de contato via e-mail.

Na estatística do DERAL se percebe que, mesmo ao final do ano em que a colheita da soja ocorreu, há ainda um percentual relativamente grande (5% em média) do produto não comercializado.

Uma visão bastante interessante, ainda mais específica da situação estudada, pode ser obtida nos dados coletados junto a uma das empresas que participaram da pesquisa, relativamente à comercialização de soja. Os Gráficos 3, 4 e 5 demonstram o período do ano em que há concentração do recebimento da safra, bem como o comportamento da sua comercialização.

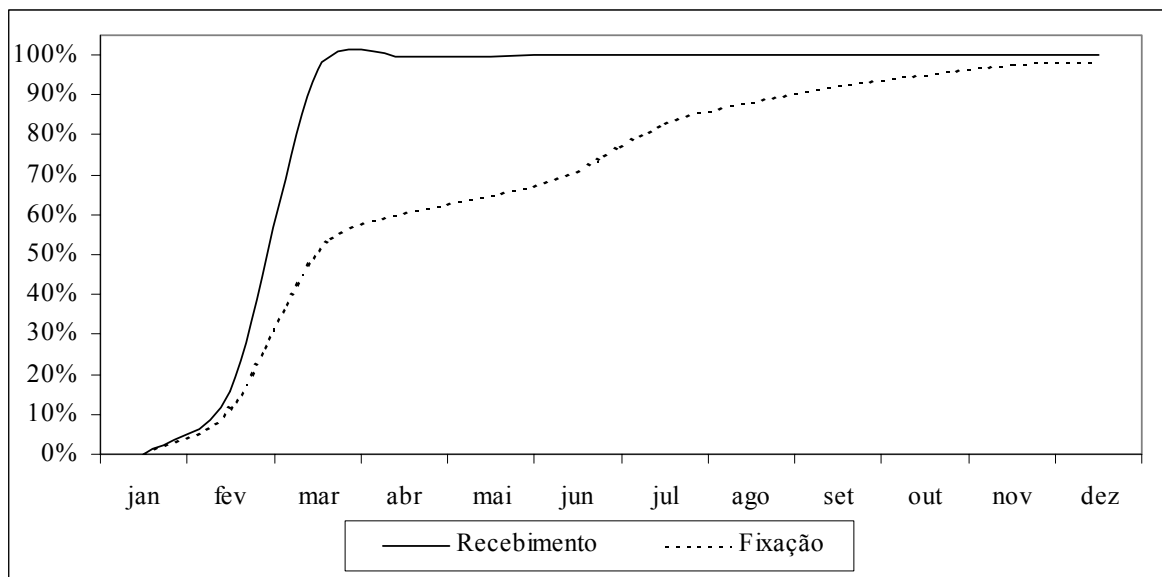


Gráfico 3 – Recebimento e fixação da soja – Safra 2000/2001

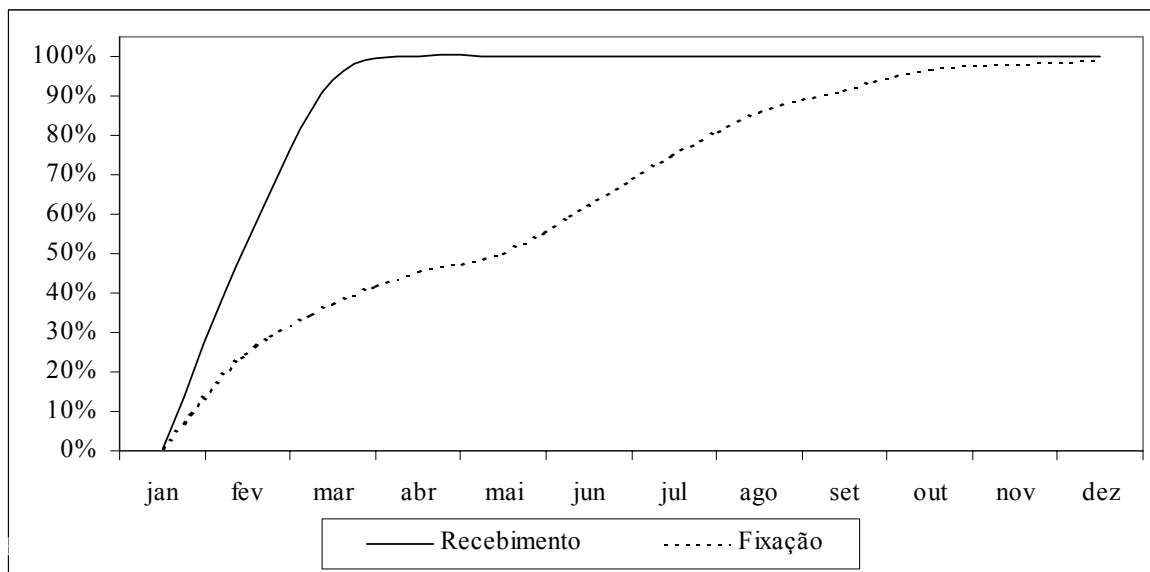


Gráfico 4 – Recebimento e saldo a fixar de soja – Safra 2001/2002

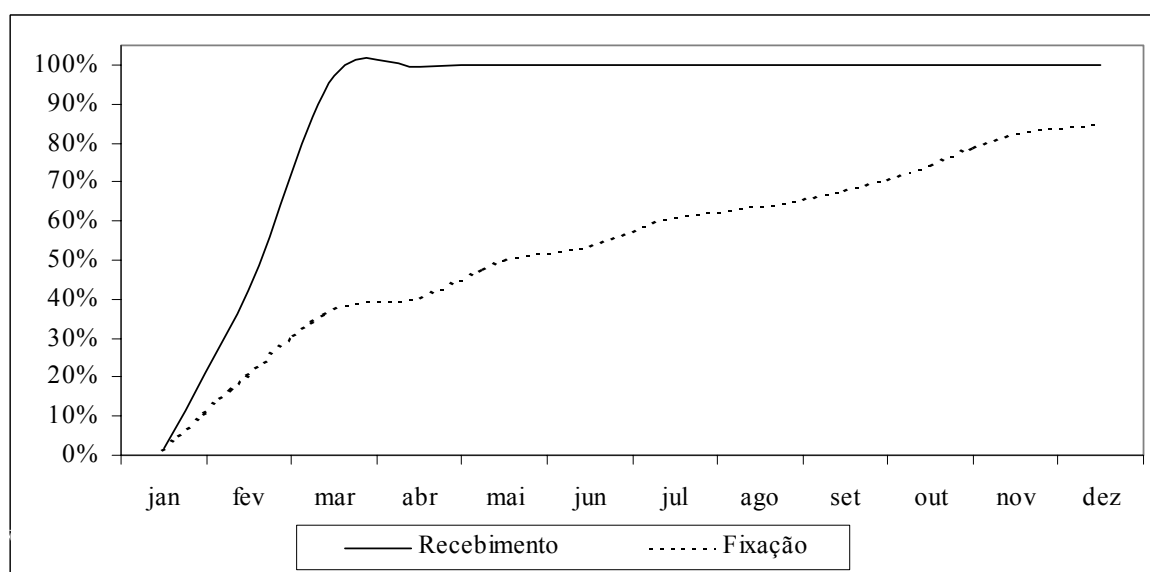


Gráfico 5 – Recebimento e saldo a fixar de soja – Safra 2002/2003

Os dados levantados confirmam as conclusões preliminares feitas anteriormente, de que, na prática, a empresa convive com volumes relativamente elevados de produtos a fixar, principalmente nos períodos que sucedem imediatamente a safra. O ritmo das fixações desses produtos se diferencia de safra para safra, provavelmente em função das variáveis discutidas anteriormente.

Assim, conforme proposta de trabalho, esta condição do produto foi alvo de investigação junto as empresas do estado do Paraná, no sentido de identificar o tratamento contábil empregado e os critérios adotados para sua definição. O tópico seguinte se ocupa da apresentação e discussão dos dados levantados junto a essas empresas. Uma síntese dessas três modalidades de transferência dos produtos agrícolas dos produtores para as *tradings* e agroindústrias é oferecida pela Ilustração 4.

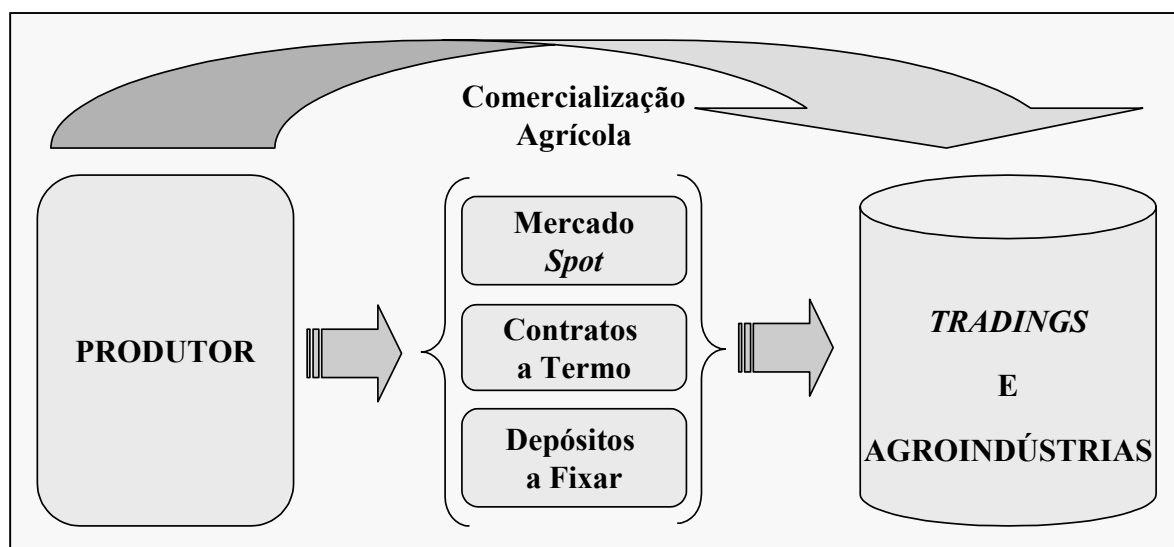


Ilustração 4 – Comercialização agrícola

3 MATERIAIS E MÉTODOS

Este capítulo discute e evidencia os caminhos trilhados nesta pesquisa para que o seu objetivo fosse plenamente alcançado. Trata do método e dos procedimentos empregados para a condução da pesquisa, para a seleção da amostra e para a coleta e a análise dos dados.

3.1 MÉTODO CIENTÍFICO EMPREGADO

Segundo Castro (1978), a pesquisa em Ciências Sociais sofre problemas de demarcação em relação à convivência entre a ciência e o homem. O autor adverte que a investigação científica e o funcionamento da sociedade ainda se confundem e isso pode conduzir as pesquisas a resultados equivocados.

De fato, a pesquisa científica não comporta questões ideológicas, doutrinárias, éticas ou juízos de valor, todas elas inerentes ao processo social. As pesquisas científicas podem sim subsidiar estas discussões fornecendo elementos que reduzam as áreas de incerteza e de desconhecimento, que estabeleçam inferências possíveis ou prováveis desta ou daquela opção, mas não permitem especulações para optar entre alternativas conflitantes (CASTRO, 1978).

Mais do que uma preocupação com a cientificidade ou não das pesquisas em Ciências Sociais, que foge ao escopo deste trabalho, essas considerações se constituem em

alertas para a necessidade de independência entre os resultados da pesquisa e a pessoa do pesquisador. De acordo com Castro (1978, p. 23)

Todos os procedimentos e cuidados tomados no curso da verificação das proposições ditas científicas visam tornar seus resultados independentes dos pesquisadores envolvidos no processo. As conclusões, na medida em que são verdadeiramente científicas, independem de quem as tira, são objetivas e desligadas de opiniões ou preconceitos. [...] é nas ciências sociais que a fronteira das proposições científicas torna-se crucial. [...] A transição entre o rigor científico e o opinativo torna-se nebulosa.

Porém, mesmo com a existência de tais condições, o autor faz uma ressalva, lembrando que as proposições de caráter científico somente podem ser refutadas se as técnicas ou métodos utilizados em sua obtenção forem questionáveis.

É neste sentido que Theóphilo (2000, p. 4), embora enfatizando que a forma não se deva sobrepor ao conteúdo, ressalta uma tendência entre os autores em “[...] admitir que o conhecimento científico diferencia-se dos demais tipos de conhecimento (popular, filosófico e religioso) muito mais pela forma como é obtido, do que propriamente pelo seu objeto de estudo.”

Corroborando com a afirmativa anterior, Gil (1999, p. 26) salienta que a principal característica do conhecimento científico é sua *verificabilidade*. Explica o autor que

Para que um conhecimento possa ser considerado científico, torna-se necessário identificar as operações mentais e técnicas que possibilitam a sua verificação. Ou, em outras palavras, determinar o **método** que possibilitou chegar a esse conhecimento. (grifo nosso).

Marconi e Lakatos (2003, p. 83) reforçam essa tese destacando que, embora a utilização de métodos científicos não seja exclusividade da ciência, “[...] *não há ciência sem o emprego de métodos científicos.*” (grifo do autor). Dessa forma, a adoção de um método

compatível com os objetivos propostos para esta pesquisa é fundamental para revesti-la de caráter científico.

O *método* é definido por diversos autores em termos de caminho, conjunto de procedimentos racionais para se chegar a determinado fim. Assim, Gil (1999, p. 26) o define como “[...] caminho para se chegar a determinado fim.”, e método científico como “[...] o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento.” Marconi e Lakatos (2003, p. 83) como “[...] o conjunto de atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros –, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista”, e Trujillo Ferrari (1982, p. 19) como “[...] um procedimento racional arbitrário de como atingir determinados resultados. [...] é a forma de proceder ao longo de um caminho.” Dessa forma, dentre os diversos métodos científicos propostos pela metodologia³⁴, e tendo em conta os objetivos de um trabalho científico de dissertação, o método *teórico-empírico*, também denominado indutivo-dedutivo, é o que responde às necessidades desta pesquisa.

Este método, segundo Gil (1999), foi definido por Karl Popper em 1935, a partir de suas críticas aos métodos indutivos e dedutivos e de acordo com Asti Vera (1974), a denominação mais correta deste método seria hipotético-dedutiva. Sobre o método, Castro (1978, p. 71) explica que

³⁴ Para Asti Vera (1974, p. 7-8), a palavra metodologia pode assumir dois significados: um que está relacionado com o estudo dos métodos adequados à transmissão do conhecimento, e dessa forma pode ser considerada como um ramo da pedagogia, e outro que está relacionado com “[...] o estudo analítico e crítico dos métodos de investigação e de prova.” O autor define a metodologia como “[...] a descrição, análise e avaliação crítica dos métodos de investigação.” Também Richardson et al. (1999, p. 22) explicam que “[...] **método** é o caminho ou a maneira para chegar a determinado fim ou objetivo, distinguindo-se assim, do conceito de **metodologia**, que deriva do grego *méthodos* (caminho para chegar a um objetivo) + *logos* (conhecimento). Assim, a metodologia são os procedimentos e regras utilizadas por determinado método. Por exemplo, o método científico é o caminho da ciência para chegar ao objetivo. A **metodologia** são as regras estabelecidas para o método científico.” (grifo do autor)

[...] este é o caminho mais trilhado na evolução da ciência e na expansão do conhecimento. Por sua índole, alguns são mais dedutivos do que indutivos, partindo de alguma formulação teórica e confrontando-a com a realidade, isto é, com a observação empírica. Outros são de temperamento mais indutivo, partindo do exame das observações, ou mesmo da sua coleta, e daí prosseguindo para sua interpretação; seu raciocínio segue os meandros dos dados e da realidade, eventualmente, chegando do corpus teórico da disciplina.[...] Nosso modelo é o grande contingente de pesquisadores que, em sua atividade metódica e sistemática, fazem avançar as fronteiras do conhecimento.

Assim como Popper, Castro considera que “O indutivismo puro, tal como o dedutivismo puro, são igualmente inviáveis e impossíveis.”

Também de acordo com Vieira (2002, p. 15), uma tese teórico-empírica tem por objetivo “[...] relacionar a teoria com observações empíricas.” Para a autora, esse método permite que o pesquisador possa efetuar a coleta dos dados estando orientado por um bom embasamento teórico sobre determinado tema, ou pode trilhar o caminho inverso, buscando a explicação da ciência para dados já disponíveis. O método teórico-empírico, segundo Theóphilo (2000, p. 19),

[...] baseia-se na idéia que toda pesquisa inicia-se com um problema e com uma solução possível – que é convertida em hipótese, quando colocada sob a forma de proposição. A hipótese norteia a pesquisa, sendo submetida a testes para que se possa verificar se é ou não a solução do problema. [...] Cabe à observação e à experimentação, entre outros meios, o papel de testar as hipóteses levantadas na busca da solução de um problema.

3.2 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS E PROCEDIMENTOS

Gil (1999; 2002) apresenta uma classificação das pesquisas que leva em consideração os seus objetivos, podendo, dessa forma, enquadrar-se como pesquisa de caráter exploratório, pesquisa de caráter descritivo ou pesquisa de caráter explicativo.

Uma pesquisa de caráter exploratório tem por objetivo

[...] desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. [...] Este tipo de pesquisa é realizado especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis. (GIL, 1999, p. 43).

Por outro lado, as pesquisas de caráter descritivo objetivam “[...] a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.” (GIL, 1999, p. 44). Theóphilo (2000, p. 72) lembra que “Entre os estudos descritivos, são incluídos aqueles que têm por objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis e fatos.” Gil (1999, p. 44) salienta que “As pesquisas descritivas são, juntamente com as exploratórias, as que habitualmente realizam os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática.”

Por último, as pesquisas de caráter explicativo, que têm como preocupação central “[...] identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. [...] explica a razão, o porquê das coisas.” (GIL, 1999, p. 44). Em relação as

Ciências Sociais, o autor salienta que pesquisas rigidamente explicativas nem sempre são possíveis de serem realizadas.

Embora as pesquisas em geral possam ser classificadas em exploratórias, descritivas ou explicativas, adverte-se que uma única pesquisa pode assumir características mistas, pois há uma inter-relação entre essas classes de pesquisa. Assim, conforme ensina Gil (2002, p. 42),

[...] algumas pesquisas descritivas vão além da simples identificação da existência de relações entre variáveis, e pretendem determinar a natureza dessa relação. Nesse caso, tem-se uma pesquisa descritiva que se aproxima da explicativa. Há, porém, pesquisas que, embora definidas como descritivas com base em seus objetivos, acabam servindo mais para proporcionar uma nova visão do problema, o que as aproxima das pesquisas exploratórias.

Neste sentido, tendo-se em conta os objetivos propostos para esta pesquisa, pode-se então classificá-la como de caráter exploratório-descritivo quanto aos seus objetivos, pois apresenta características tanto de caráter exploratório como de caráter descritivo.

Considerando-se esta classificação, cabe ressaltar que esta é a razão da inexistência de enunciado sobre *hipóteses*, pois conforme adverte Gil (2002, p. 38-39),

Rigorosamente, todo procedimento de coleta de dados depende da formulação prévia de uma hipótese. Ocorre que em muitas pesquisas as hipóteses não são explícitas. [...] naqueles estudos em que o objetivo é o de descrever determinado fenômeno ou as características de um grupo, as hipóteses não são enunciadas formalmente. Nesses casos, as hipóteses envolvem uma única variável e o mais freqüente é indicá-la no enunciado dos objetivos da pesquisa.

Gil (2002) apresenta, também, uma interessante classificação da pesquisa quanto aos procedimentos técnicos utilizados. Segundo o autor este delineamento pode ser identificado pelos procedimentos a serem adotados para a coleta dos dados. Sendo assim,

dentre as diversas alternativas de procedimentos técnicos apresentados, pode-se considerar pertinentes a este trabalho a *pesquisa bibliográfica*, que consiste em pesquisa desenvolvida com base em “[...] livros e artigos científicos.” (GIL, 2002, p. 44), e o *estudo de campo*, que consiste na “[...] observação direta das atividades do grupo estudado e de entrevistas com informantes para captar suas explicações e interpretações do que ocorre no grupo.” (GIL, 2002, p. 53).

Em síntese, esta pesquisa classifica-se como de caráter exploratório-descritivo quanto aos seus objetivos e bibliográfica e de campo quanto aos procedimentos necessários à sua consecução.

3.3 TÉCNICAS DE PESQUISA EMPREGADAS

Severino (2002), ao distinguir *método* de *técnica* de pesquisa, considera o primeiro como um procedimento mais amplo de raciocínio, enquanto o segundo como procedimento mais restrito que operacionaliza o método, mediante emprego de instrumentos adequados. Andrade (2002, p. 29) salienta que “As técnicas de pesquisa acham-se relacionadas com a coleta de dados, ou seja, com a parte prática da pesquisa. Daí afirmar-se que técnica é a instrumentação específica da coleta de dados.” Sendo assim, dentre as diversas técnicas de coleta de dados existentes e tendo em vista o tipo de pesquisa que está sendo realizada, foi empregada a técnica de **questionário**³⁵ e a técnica de **entrevista semi-estruturada**.

³⁵ Ver Apêndice 01.

Para a realização da pesquisa empírica, cada uma das empresas componentes da amostra foi contatada previamente através de ofício, *e-mail*, telefone ou pessoalmente pelo autor. O objetivo único deste primeiro contato foi de esclarecer sobre a realização da pesquisa e agendar uma entrevista com representantes da empresa (contador e gerente de comercialização agrícola). Seguiu-se ao contato a realização da entrevista propriamente dita, exigindo para tanto o deslocamento do autor até a sede da empresa, onde um encontro com duração entre trinta minutos e uma hora foi realizado.

O objetivo inicial da realização da entrevista foi de levantar todas as informações necessárias para a realização da pesquisa. Contudo, devido a questões relacionadas à indisponibilidade de tempo e de alguns dados naquele momento, esse objetivo precisou ser revisado, não sendo possível reunir todos os dados com a sua realização. Mesmo não tendo alcançado os objetivos inicialmente planejados, a entrevista continuou desempenhando papel importante na interação e sensibilização do problema e no estabelecimento de um canal permanente de comunicação com a empresa, o que possibilitou sanar dúvidas que surgiram no decorrer da pesquisa bem como o levantamento de outros dados.

Com o estabelecimento desse canal de comunicação, diversos contatos posteriores à realização da entrevista foram realizados através de telefone, *e-mail* ou mesmo por novas visitas à empresa, o que possibilitou, no conjunto, a resposta para todas as questões propostas.

3.4 SELEÇÃO DA AMOSTRA

Para consecução dos objetivos da pesquisa foram pesquisados e analisados os depósitos de produtos agrícolas efetuados pelos produtores junto a *tradings* e agroindústrias no estado do Paraná. A amostra dos dados foi coletada pelo método de Amostragem Intencional, caracterizando-se assim com um método não probabilístico. Esse método, segundo Martins, Gilberto (2002), é aquele em que o investigador escolhe intencionalmente um grupo de elementos que irão compor a amostra. Gil (1999, p. 104) explica que este método “[...] constitui um tipo de amostragem não probabilística e consiste em selecionar um subgrupo da população que, com base nas informações disponíveis, possa ser considerado representativo de toda a população.”

3.4.1 O agronegócio

Duas questões pesaram decisivamente para a escolha do setor do agronegócio para a realização da pesquisa. A primeira está ligada à constatação da prática reiterada de operações de depósito na etapa de comercialização agrícola, que envolve as atividades “produção agropecuária” e “agroindústria ou processamento” (Ilustração 3). Essa constatação sugere que, se diferentes políticas contábeis forem adotadas pelas empresas que operam neste setor para a divulgação dessas informações, suas demonstrações contábeis e alguns de seus índices financeiros não serão comparáveis, o que pode conduzir os usuários a decisões equivocadas.

A segunda está ligada à representatividade desse setor no cenário econômico brasileiro. No que se refere à balança comercial, o agronegócio tem sido fator de equilíbrio

para o país nos últimos anos. Segundo dados divulgados pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA (2004), em 2003 as exportações do agronegócio somaram US\$ 30,639 bilhões, valor que superou em US\$ 5,8 bilhões (23,3%) as exportações do setor em 2002, que foram de US\$ 24,839 bilhões (Tabela 3). Com isso, informou o órgão, a participação das exportações do agronegócio no total das exportações brasileiras aumentou de 41,1% em 2002 para 41,9% em 2003. As importações registradas somaram US\$ 4,492 e US\$ 4,791 bilhões em 2002 e 2003, respectivamente, verificando-se um crescimento de 6,6% de um ano para o outro.

Estes resultados proporcionaram um superávit recorde de US\$ 25,848 bilhões na balança comercial do agronegócio em 2003, 27% acima do verificado em 2002, que foi de US\$ 20,347 bilhões. Com este desempenho, o agronegócio foi responsável pela totalidade do superávit comercial do país, de US\$ 24,824 bilhões, vez que os demais produtos (não agronegócio) apresentaram um resultado deficitário de US\$ 1 bilhão.

Tabela 3 – Balança Comercial do agronegócio

PERÍODOS	Exportação (mil US\$)		Importação (mil US\$)		SalDOS (mil US\$)	
	2002	2003	2002	2003	2002	2003
Janeiro	1.484.617	1.969.317	354.637	383.293	1.129.980	1.586.024
Fevereiro	1.443.114	1.802.879	386.333	394.829	1.056.781	1.408.050
Março	1.522.773	1.969.799	401.516	386.370	1.121.257	1.583.429
Abril	1.798.103	2.447.584	389.491	390.534	1.408.612	2.057.050
Mai	1.727.669	2.817.584	337.168	398.103	1.390.501	2.419.481
Junho	1.759.499	2.612.562	337.331	385.298	1.422.168	2.227.264
Julho	2.536.363	2.594.704	443.606	378.795	2.092.757	2.215.909
Agosto	2.408.768	3.041.439	357.975	386.967	2.050.793	2.654.472
Setembro	3.273.302	3.113.120	376.999	433.164	2.896.303	2.679.956
Outubro	2.815.560	3.155.552	368.016	436.155	2.447.544	2.719.397
Novembro	2.093.725	2.365.228	358.455	399.012	1.735.270	1.966.216
Dezembro	1.975.394	2.749.215	380.345	417.998	1.595.049	2.331.217
TOTAL GERAL	24.838.887	30.638.983	4.491.872	4.790.518	20.347.015	25.848.465

Fonte: Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA (2004).

O mesmo relatório aponta a expressiva participação do complexo soja na balança comercial do agronegócio brasileiro. As exportações desse complexo cresceram 35,2% (de

US\$ 6 bilhões para US\$ 8,1 bilhões), resultado da variação positiva das exportações de soja em grãos (41,5%), farelo de soja (18,3%) e óleo de soja bruto (54,3%). O significativo aumento foi um resultado conjunto do crescimento da quantidade exportada, resultado de uma safra recorde de 52 milhões de toneladas, e do aumento dos preços internacionais desses produtos.

Além dos excelentes números apresentados na balança comercial, o agronegócio se destaca também em relação ao Produto Interno Bruto (PIB). Os dados comparativos divulgados pela CNA/CEPEA-USP (Tabela 4) oferecem um panorama da representatividade deste setor na economia do país. O PIB do agronegócio atingiu R\$ 344.954,5 bilhões em 2001, 27,06% do PIB brasileiro. Desse montante, 69% ou R\$ 238.037,2 bilhões se referem ao agronegócio da agricultura, enquanto 31% ou R\$ 106.917,3 bilhões se referem ao agronegócio da pecuária.

Tabela 4 – PIB do agronegócio e do Brasil a preços de mercado (R\$ milhões de 2001)

ANO	PIB Brasil	PIB Agronegócio Total	PIB Agronegócio Agricultura	PIB Agronegócio Pecuária
1994	1.080.963,5	329.136,1	237.426,8	91.709,3
1995	1.126.580,2	338.741,2	241.680,6	97.060,6
1996	1.156.547,2	333.248,5	239.543,8	93.704,7
1997	1.194.366,3	330.298,5	239.987,8	90.310,7
1998	1.196.993,9	332.206,6	237.884,0	94.322,7
1999	1.206.450,2	338.342,9	238.183,3	100.159,5
2000	1.254.708,2	338.672,8	233.336,3	105.336,5
2001	1.274.783,5	344.954,5	238.037,2	106.917,3

Fonte: CNA/CEPEA-USP (2003a)

No relatório divulgado pela CNA (CNA/CEPEA-USP, 2003a), a entidade explica que, embora se verifique uma retração na participação do agronegócio no PIB do Brasil no período compreendido entre 1994 e 2001, o montante do PIB do agronegócio vem crescendo em termos absolutos. A redução se dá principalmente pelo dinamismo dos outros setores e da

abertura comercial que fazem com que o PIB nacional cresça mais rapidamente do que o PIB do agronegócio.

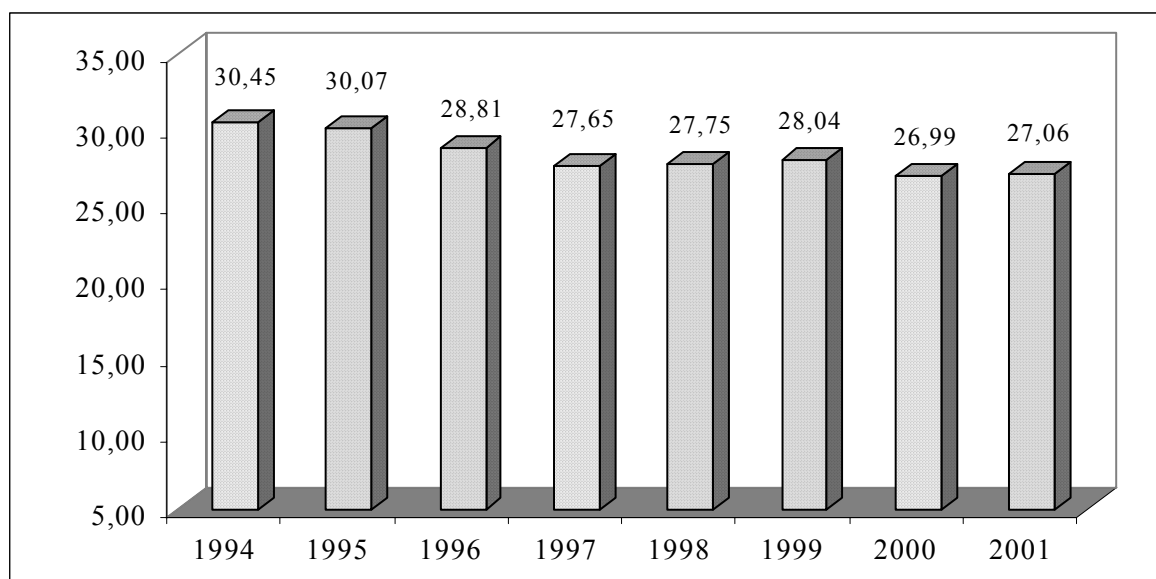


Gráfico 6 – Participação do PIB do agronegócio no PIB do Brasil (%)

Fonte: CNA/CEPEA-USP (2003a)

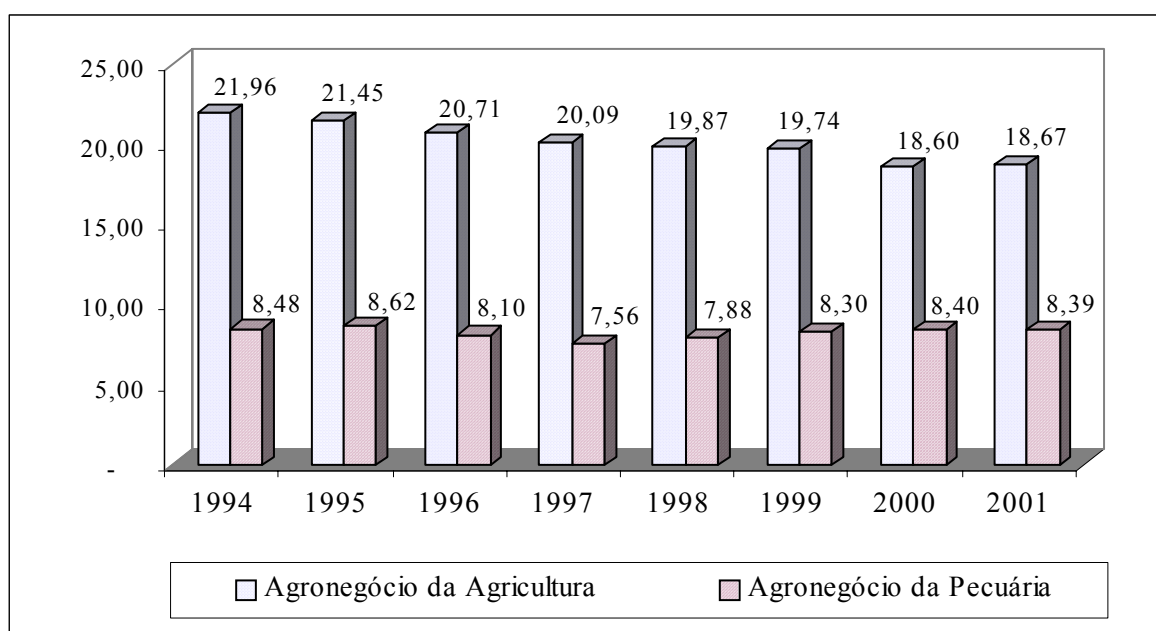


Gráfico 7 – Participação PIB do agronegócio da agricultura e da pecuária no PIB Brasil (%)

Fonte: CNA/CEPEA-USP (2003a)

Caso analisados separadamente, agricultura e pecuária, pode-se perceber que essa retração é sentida mais acentuadamente no agronegócio da agricultura, que neste período passou de 21,96% para 18,67% de participação no PIB do país. Já o agronegócio da pecuária

se vem mantendo mais estável, oscilando entre 8,48% em 1994 e 8,39% em 2001. Por outro lado, em termos de valores absolutos, conforme mencionado anteriormente, o PIB total do agronegócio vem crescendo de forma constante. A Tabela 6 apresenta os valores do PIB do agronegócio dos anos de 2001, 2002 e 2003, que somaram, respectivamente, R\$ 391,53, R\$ 424,32 e R\$ 458,83 bilhões (a preços de 2002) e revela que, além do crescimento constante do PIB do agronegócio, o setor da agricultura vem ganhando importância cada vez maior dentro do agronegócio.

Tabela 5 – Estrutura do agronegócio no Brasil - 2001

AGRICULTURA	Valor (R\$ milhões)	Participação
Insumos	12.945,8	5,44%
Agricultura	54.542,1	22,91%
Indústria	93.050,9	39,09%
Distribuição	<u>77.498,4</u>	<u>32,56%</u>
<i>Total</i>	<i>238.037,2</i>	<i>100,00%</i>
PECUÁRIA		
Insumos	7.036,8	6,58%
Pecuária	44.858,7	41,96%
Indústria	18.294,6	17,11%
Distribuição	<u>36.727,3</u>	<u>34,35%</u>
<i>Total</i>	<i>106.917,4</i>	<i>100,00%</i>
TOTAL	Partic. PIB Brasil	
PIB do Agronegócio da Agricultura	238.037,2	18,67%
PIB do Agronegócio da Pecuária	<u>106.917,4</u>	<u>8,39%</u>
<i>PIB do Agronegócio Total</i>	<i>344.954,6</i>	<i>27,06%</i>

Fonte: CNA/CEPEA-USP (2003a)

Levando-se em conta somente o setor primário da agricultura em relação ao PIB total do Brasil e, principalmente, ao PIB total do agronegócio, verifica-se que sua participação é de 4,28% no PIB total do Brasil e 15,81% no PIB do agronegócio em 2001. Esta relação entre o PIB gerado especificamente pela agricultura e o PIB total do agronegócio se torna relevante neste trabalho na medida em que revela o volume relativo de recursos financeiros envolvidos nas transações entre produtores e *tradings* e agroindústrias, vez que este é o caminho mais comum e lógico a ser percorrido pela produção agrícola no sistema do agronegócio. De acordo com a CNA/CEPEA-USP (2003b; 2004), o percentual de

participação do PIB do setor da agricultura no total do PIB do agronegócio pode chegar a 18,79% em 2003, contra os 17,14% em 2002 e 15,81% em 2001.

Tabela 6 – PIB da agropecuária e do agronegócio – participação do setor primário no total do agronegócio (R\$ bilhões, a preços de 2002)

Ano	Pecuária		Agricultura		Agronegócio
2001	R\$ 50,92	13,01%	R\$ 61,91	15,81%	R\$ 391,53
2002	R\$ 53,07	12,51%	R\$ 72,72	17,14%	R\$ 424,32
2003*	R\$ 55,47	12,09%	R\$ 86,21	18,79%	R\$ 458,83

Fonte: CNA/CEPEA-USP (2003b; 2004) - * último trimestre projetado

Além do excelente desempenho no tocante à balança comercial e ao PIB, o setor se destaca também pela geração de empregos. Segundo a CNA (2004a), a atividade rural ocupa 24,2% da população economicamente ativa (PEA), ou 17,4 milhões de trabalhadores. O setor é hoje o maior empregador do Brasil.

3.4.2 O agronegócio no estado do Paraná

A decisão de realizar a pesquisa no âmbito do estado do Paraná foi influenciada, principalmente, pela posição de destaque que o estado ocupa no contexto do agronegócio nacional, especialmente na produção de grãos. Contribuindo decisivamente para o bom desempenho do setor na economia brasileira, o estado do Paraná produziu na safra 2001/2002, 22,4 milhões de toneladas de grãos, sendo responsável por 23,2% de toda a produção física de grãos do país. Este resultado foi ainda mais expressivo na safra 2002/2003, alcançando 30,0 milhões de toneladas de grãos produzidos, o que representou 24,5% da produção nacional de grãos.

Tabela 7 – Evolução produção grãos – Brasil e Paraná – 1994/95 a 2002/03 (mil ton)

SAFRA	Produção Brasil	Produção Paraná	% Partic. Paraná
1994/95	81.064,9	17.105,7	21,1%
1995/96	73.564,7	17.769,5	24,2%
1996/97	78.426,7	17.235,7	22,0%
1997/98	76.558,7	18.017,3	23,5%
1998/99	82.437,9	19.371,9	23,5%
1999/00	83.029,9	16.435,3	19,8%
2000/01	100.266,9	24.515,2	24,4%
2001/02	96.760,6	22.439,5	23,2%
2002/03	122.380,0	29.995,8	24,5%

Fonte: CONAB (2003); SEAB/DERAL (2003a; 2003b)

Para demonstrar a importância da produção agrícola de grãos no contexto da agropecuária brasileira, a Tabela 8 apresenta o conjunto da produção agropecuária segregada por grandes grupos, calculada em termos de Valor Bruto da Produção (VBP), que representa o faturamento bruto calculado do setor. A produção agrícola de grãos representou 43,2% de todo o VBP da produção agropecuária brasileira na safra 2002/2003, percentual que superou os 38,7% alcançados na safra 2001/2002. Esta constatação agrega subsídios que reforçam ainda mais a importância da realização deste trabalho no âmbito do agronegócio, o qual busca contribuir para o aperfeiçoamento das práticas contábeis relacionadas, especificamente, com a fase de comercialização agrícola, cujas cifras envolvidas atestam sua relevância.

Tabela 8 – VBP agropecuário do Brasil (R\$ milhões)

GRANDES GRUPOS	Safr 2001/2002		Safr 2002/2003	
	VBP	%	VBP	%
Agrícola - Grãos	53.276,5	38,7%	67.210,3	43,2%
Agrícola - Outros	28.072,4	20,4%	28.462,8	18,3%
Pecuária	53.436,0	38,8%	56.719,4	36,4%
Outros	3.021,1	2,2%	3.333,1	2,1%
Total	137.806,0	100,0%	155.725,6	100,0%

AGRÍCOLA - GRÃOS	Safr 2001/2002		Safr 2002/2003	
	VBP	%	VBP	%
Soja	23.821,5	44,7%	31.166,9	46,4%
Milho	10.184,1	19,1%	15.419,5	22,9%
Arroz	4.824,9	9,1%	5.946,1	8,8%
Cafê beneficiado	7.023,5	13,2%	4.907,3	7,3%
Feijão	4.070,4	7,6%	4.577,1	6,8%
Trigo	1.233,0	2,3%	2.442,9	3,6%
Algodão caroço	1.829,5	3,4%	2.390,3	3,6%
Outros	289,6	0,5%	360,2	0,5%
Total	53.276,5	100,0%	67.210,3	100,0%

Fonte: CNA (2004b)

Demonstrando novamente a relevante participação do estado do Paraná na produção agrícola de grãos do país, a Tabela 9 apresenta o VBP calculado do estado em relação à totalidade da produção brasileira. O estado atingiu 18,6% de todo o VBP agrícola de grãos do Brasil na safra 2001/2002, passando a representar 20,8% na safra 2002/2003, ou seja, um quinto de toda a produção de grãos do país. Neste sentido, como forma de dar a maior representatividade possível ao estudo e ao mesmo tempo torná-lo factível, a seleção da amostra das empresas para a pesquisa se concentrou nas que operam neste setor no estado do Paraná.

Tabela 9 – VBP agrícola grãos – participação da produção do estado do Paraná na produção brasileira (R\$ milhões)

AGRÍCOLA	Safr 2001/2002					Safr 2002/2003				
	Brasil	%	Paraná	%	% Brasil	Brasil	%	Paraná	%	% Brasil
Soja	23.821,5	44,7%	5.394,1	54,3%	22,6%	31.166,9	46,4%	6.652,2	47,5%	21,3%
Milho	10.184,1	19,1%	2.776,9	28,0%	27,3%	15.419,5	22,9%	4.630,3	33,1%	30,0%
Arroz	4.824,9	9,1%	84,1	0,8%	1,7%	5.946,1	8,8%	110,9	0,8%	1,9%
Cafê Benef.	7.023,5	13,2%	20,2	0,2%	0,3%	4.907,3	7,3%	20,8	0,1%	0,4%
Feijão	4.070,4	7,6%	865,9	8,7%	21,3%	4.577,1	6,8%	1.011,4	7,2%	22,1%
Trigo	1.233,0	2,3%	704,1	7,1%	57,1%	2.442,9	3,6%	1.491,4	10,6%	61,1%
Algodão Car.	1.829,5	3,4%	72,8	0,7%	4,0%	2.390,3	3,6%	78,6	0,6%	3,3%
Outros	289,6	0,5%	8,1	0,1%	2,8%	360,2	0,5%	9,2	0,1%	2,6%
Total	53.276,5	100,0%	9.926,2	100,0%	18,6%	67.210,3	100,0%	14.004,8	100,0%	20,8%

Fonte: CNA (2004b); SEAB/DERAL (2003a) - * VBP do Paraná calculado pela média do VBP do Brasil

3.4.3 Soja e milho - principais produtos

Outra questão que requereu um “recorte” na seleção da amostra foi a diversidade de produtos encontrada no setor do agronegócio no estado do Paraná. Conforme já destacado no início do trabalho, segundo Departamento de Economia Rural (DERAL) da Secretaria de Estado da Agricultura e do Abastecimento do estado do Paraná (SEAB) - SEAB/DERAL (2003d), o estado produziu e comercializou, no ano de 2002, 485 tipos diferentes de produtos agropecuários. Sendo assim, para tornar viável a seleção das empresas que compuseram a amostra, foi necessário efetuar a seleção de alguns desses produtos para serem objeto de estudo.

Os produtos soja e milho são, incontestavelmente, os recordistas da produção brasileira. Das 122,4 milhões de toneladas de grãos produzidos no país na safra 2002/2003 (Tabela 7), 99,5 milhões representam a produção conjunta da soja e do milho (81,3%), sendo 52,1 milhões de soja (42,6%) e 47,4 milhões de milho (38,7%) (Tabela 10). Em termos de VBP, a produção de soja e de milho representou conjuntamente, 69,3% de toda a produção agrícola de grãos do país na safra 2002/2003. Na safra 2001/2002 esse percentual foi de 63,8% (Tabela 8).

Entre as unidades da federação que produzem grãos no país, o estado do Paraná ocupou na safra 2001/2002 o segundo lugar no *ranking* dos estados produtores de soja e o primeiro entre os produtores de milho (Tabela 11). O estado produziu naquela safra 9.538.774 toneladas de soja, 22,6% da produção física do grão no país, ficando atrás apenas do Mato Grosso que produziu 27,8% do total. Em relação ao milho, a produção do Paraná foi de 9.797.816 toneladas, 27,3% da produção nacional, percentual que excedeu em muito o de Minas Gerais, segundo colocado com 13,4%. Esses percentuais vêm oscilando entre 19,2% e

25,2% para a soja e 23,3% e 30,1% para o milho nos últimos sete anos, conforme demonstra a Tabela 10.

Tabela 10 – Volume produção soja e milho – 1997/98 a 2003/04 – (milhões ton)

SAFRA	Produção Brasil	Produção Paraná	% Partic. Paraná
1994/95	81.064,9	17.105,7	21,1%
1995/96	73.564,7	17.769,5	24,2%
1996/97	78.426,7	17.235,7	22,0%
1997/98	76.558,7	18.017,3	23,5%
1998/99	82.437,9	19.371,9	23,5%
1999/00	83.029,9	16.435,3	19,8%
2000/01	100.266,9	24.515,2	24,4%
2001/02	96.760,6	22.439,5	23,2%
2002/03	122.380,0	29.995,8	24,5%

Fonte: CONAB (2003; 2004); SEAB/DERAL (2003a; 2003b; 2003c); IBGE (2003)

Tabela 11 – Produção de soja e milho por Unidades da Federação – Brasil 2002 – (ton)

SOJA em grãos			MILHO em grãos		
Unidades da Federação	Produção	%	Unidades da Federação	Produção	%
Mato Grosso	11.702.165	27,8%	Paraná	9.797.816	27,3%
Paraná	9.538.774	22,6%	Minas Gerais	4.808.170	13,4%
Rio Grande do Sul	5.610.518	13,3%	São Paulo	3.943.470	11,0%
Goiás	5.405.589	12,8%	Rio Grande do Sul	3.901.171	10,9%
Mato Grosso do Sul	3.267.084	7,8%	Goiás	3.389.532	9,4%
Minas Gerais	1.951.342	4,6%	Santa Catarina	3.100.031	8,6%
São Paulo	1.560.520	3,7%	Mato Grosso	2.313.708	6,4%
Bahia	1.464.000	3,5%	Mato Grosso do Sul	1.381.604	3,8%
Maranhão	561.718	1,3%	Bahia	849.743	2,4%
Santa Catarina	529.941	1,3%	Ceará	629.447	1,8%
Outros estados	533.247	1,3%	Outros estados	1.818.270	5,1%
Total Brasil	42.124.898	100%	Total Brasil	35.932.962	100,0%

Fonte: IBGE (2003)

Se considerado o VBP (Tabela 9), a soja e o milho produzidos no estado do Paraná na safra 2001/2002 representaram 49,9% de toda a produção nacional desses produtos. Na safra 2002/2003 esse percentual foi de 51,3%. No contexto do estado do Paraná, o milho e a soja representaram, conjuntamente, 82,3% de todo o VBP agrícola de grãos do estado na safra 2001/2002 e 80,6% na safra 2002/2003.

Com base nestes números, a seleção da amostra das empresas que participaram da pesquisa foi orientada pelo volume de participação na comercialização de soja e milho no estado do Paraná, não tendo sido considerados os demais produtos agropecuários.

3.4.4 Empresas pesquisadas

A amostra da pesquisa foi constituída por um grupo de 10 (dez) empresas³⁶, entre *tradings* e agroindústrias, listadas entre as que detêm a maior representatividade na comercialização de soja e milho no estado do Paraná, conforme consultas feitas a empresas corretoras especializadas na comercialização de produtos agrícolas.

Esta forma de seleção da amostra se fez necessária face à indisponibilidade desses dados ao público. A obtenção de um *ranking*, por volume de recebimento da produção de soja e milho, das principais empresas do estado, seria o caminho mais apropriado a ser trilhado. No entanto, conforme mencionado, esta informação não está disponível, sendo necessário uma consulta às empresas para sua obtenção. Para avaliação da representatividade da amostra selecionada, foram levantados junto a essas empresas os volumes físicos de soja e milho recebidos dos produtores nas safras 1999/2000, 2000/2001 e 2001/2002. Esses volumes assinalam a participação dessas dez empresas na produção de soja e milho do estado do Paraná, parâmetro este utilizado para avaliar a representatividade da amostra selecionada. Os dados apurados revelam que, no conjunto, essas empresas representaram 43,2% da produção de soja e 19,4% da produção de milho do estado do Paraná na safra 1999/2000. Na safra 2000/2001 esses percentuais foram de 41,6% e 22,9%, respectivamente, atingindo também 44,5% e 21,3% na safra 2001/2002.

³⁶ A lista das empresas pesquisadas foi disponibilizada para a Banca Examinadora, porém, diante da preocupação demonstrada pelas empresas quando do fornecimento de informações, suas identidades foram preservadas na obra escrita.

Tabela 12 – Volumes de soja e milho recebidos pelas empresas pesquisadas (ton)

SAFRAS	Soja em grãos			Milho em grãos			Total Soja e Milho		
	Produção Paraná	Amostra		Produção Paraná	Amostra		Produção Paraná	Amostra	
		Quant.	%		Quant.	%		Quant.	%
1999/2000	7.199.810	3.113.788	43,2%	7.367.262	1.431.468	19,4%	14.567.072	4.545.256	31,2%
2000/2001	8.628.469	3.589.091	41,6%	12.689.549	2.902.378	22,9%	21.318.018	6.491.469	30,5%
2001/2002	9.538.774	4.249.271	44,5%	9.797.816	2.082.395	21,3%	19.336.590	6.331.666	32,7%

Analisado em termos de Valor Bruto da Produção (VBP), utilizando-se da média dos valores da safra 2001/2002 (Tabela 9), a amostra representa 44,5% do VBP da soja e 21,3% do VBP do milho daquela safra no estado do Paraná. Somados, os dois produtos representaram 36,6% do VBP de soja e milho do estado, e 30,2% de todo o VBP agrícola de grãos do estado daquele ano.

3.5 DEFINIÇÃO DAS VARIÁVEIS DE PESQUISA

Com a pesquisa empírica se buscou avaliar quatro aspectos considerados relevantes para atingir os objetivos deste trabalho. O primeiro deles, que tem um caráter mais exploratório, trata do levantamento das modalidades de depósitos recebidos pelas *tradings* e agroindústrias participantes da pesquisa. Esse levantamento contribuiu para identificar as características de cada uma das modalidades e orientar a análise sobre seu possível reconhecimento nas demonstrações contábeis do depositário. Juntamente com esse levantamento foram também apurados os saldos dos produtos soja e milho em depósito, na modalidade a fixar, existentes no encerramento dos exercícios de 2000, 2001 e 2002, com a finalidade de avaliar a relevância e a materialidade dos valores envolvidos.

O segundo aspecto analisado envolve a identificação do significado econômico de cada uma dessas modalidades de depósito para os depositários, com ênfase nos produtos em depósito com preço a fixar. A substância econômica dessas transações foi identificada mediante a observação do nível de transferência, para o depositário, dos riscos e dos benefícios resultantes da utilização dos produtos depositados, os quais envolvem duas situações distintas.

Na primeira, as responsabilidades do depositário contemplam o dever de guardar, conservar e restituir exatamente o que lhe foi entregue em depósito, sendo-lhe vedado, neste caso, obter benefícios econômicos (receitas) com a utilização do produto depositado. Nesta situação, os benefícios econômicos do depositário residem na remuneração dos serviços de armazenagem prestados. Na segunda, as responsabilidades do depositário contemplam o dever de restituir o que lhe foi entregue, em coisa de mesmo gênero, qualidade e quantidade, não lhe cabendo os deveres de guarda e conservação. Neste caso o depositário poderia obter benefícios econômicos com a utilização do produto depositado.

Assim, partindo-se da premissa de que a receita é a validação, pelo mercado, do valor dos ativos da empresa, conclui-se que caso a transação identificar-se com a primeira situação descrita acima, então o ativo gerador desse benefício é o próprio estabelecimento que acondicionou o produto. É o serviço do ativo “armazém” que está beneficiando o depositário através da receita de prestação de serviços e não o produto depositado. Os riscos e os benefícios gerados pelo uso do ativo “produto depositado” não são transferidos de forma substancial para o depositário quando este lhe foi entregue. Neste caso, portanto, a situação não se amolda aos critérios contábeis estabelecidos para o seu reconhecimento nas

demonstrações contábeis do depositário, vez que o ativo gerador da receita é o próprio armazém e não o produto em depósito.

Por outro lado, se a transação identificar-se com a segunda situação descrita anteriormente, então o ativo gerador desse benefício é o próprio produto depositado. É o serviço do ativo “produto depositado” que beneficiará o depositário através da obtenção de receitas pela sua utilização. Neste caso, os riscos e os benefícios resultantes da utilização desses produtos são substancialmente transferidos para o depositário juntamente com a entrega do produto. Assim, considerando-se que a obtenção de uma receita está condicionada à existência de um ativo, que neste caso é o produto depositado e não o armazém, no momento de sua transferência ele deverá ser reconhecido nas demonstrações contábeis do depositário.

O terceiro aspecto analisado enfocou a documentação ou formalização com que cada uma dessas modalidades de depósitos foi revestida. Esta variável foi definida como a expressão da forma jurídica com que cada empresa identificou a transação.

Por último, foi identificada a política contábil adotada por cada empresa, relativa ao reconhecimento ou não das diversas modalidades de depósito em suas demonstrações contábeis, bem como os fatores que orientaram a sua escolha. Além disso, este item possibilitou identificar se o processo de divulgação de informações contábeis dessas empresas tem privilegiado a essência econômica das transações ou os seus aspectos formais.

Em síntese, as seguintes variáveis foram enfocadas na pesquisa empírica:

1. As modalidades de depósitos de produtos agrícolas recebidos de terceiros pelas *tradings* e agroindústrias;
2. O significado econômico de cada uma das modalidades de depósito, através da identificação do nível de transferência, para o depositário, dos riscos e dos benefícios resultantes da utilização desses produtos;
3. A forma com que a empresa documenta o recebimento desses produtos em cada uma das modalidades de depósito;
4. A política contábil adotada em relação ao reconhecimento ou não dessas transações em suas demonstrações contábeis e os critérios que orientaram sua escolha.

Na pesquisa empírica procurou-se contato com duas áreas dentro das empresas: a de contabilidade e a de comercialização e armazenagem de grãos. As questões tratadas em cada uma das áreas estiveram relacionadas com a forma com que cada empresa estava organizada internamente.

3.6 MÉTODO DE ANÁLISE DOS DADOS

Os dados coletados pela pesquisa empírica foram analisados através do *método comparativo*, onde se buscou identificar a presença ou a ausência de variáveis e compreender determinados procedimentos adotados através de sua comparação com a teoria.

Este tipo de análise é de caráter eminentemente qualitativo, pois não tem como objetivo a quantificação, mas a descrição de uma realidade observada. A pesquisa busca, conforme observa Trujillo Ferrari (1982, p. 241), “[...] decompor o fenômeno, o problema ou assunto nas suas partes essenciais, [...] de tal modo que essas partes se organizem em sua recíproca dependência, procurando estabelecer as relações que se estabelece entre as partes.” Esta decomposição permite o reagrupamento das informações com a consequente identificação de determinados padrões, problemas, variáveis e conceitos.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA

A partir dos contatos feitos com as empresas pesquisadas, através de entrevistas semi-estruturadas, questionários e outros contatos por meio telefônico ou *e-mail*, foi possível capturar os elementos da prática relativa à comercialização dos produtos agrícolas, notadamente ao recebimento de produtos agrícolas em depósito.

4.1 AS MODALIDADES DOS DEPÓSITOS RECEBIDOS

Das modalidades de depósito de produtos agrícolas citadas, com as quais as empresas pesquisadas operam, pode-se agrupar em três categorias: (1) os depósitos a fixar; (2) os depósitos a retirar e; (3) outros depósitos, que envolvem os serviços de armazenagem não enquadrados nas duas primeiras categorias.

4.1.1 Depósitos a fixar

Os depósitos na modalidade a fixar são utilizados por todas as empresas pesquisadas, e representam o maior volume de transações entre as modalidades de depósito encontradas. Conforme demonstrações e comentários contidos no capítulo anterior deste trabalho, esse tipo de depósito decorre de condições típicas do agronegócio e é identificado em volumes maiores nos períodos que sucedem as safras, conforme demonstram os Gráficos 3, 4 e 5.

Para proporcionar uma noção dos montantes envolvidos na discussão do reconhecimento dos depósitos a fixar, foram levantados junto às empresas pesquisadas, os saldos de soja e milho a fixar existentes nos finais dos exercícios de 2000, 2001 e 2002 (Tabela 13), com o propósito de avaliar a materialidade dos valores envolvidos.

Tabela 13 – Saldos de soja e milho a fixar

DATA	Soja			Milho			Total Soja e Milho	
	A Fixar (ton)	Preço* (R\$) (sc 60/kg)	Valor (mil R\$)	A Fixar (ton)	Preço* (R\$) (sc 60/kg)	Valor (mil R\$)	A Fixar (ton)	Valor (mil R\$)
31/12/2000	340.025	42,53	241.021	180.739	15,25	45.938	180.739	286.959
31/12/2001	134.687	42,53	95.471	719.131	15,25	182.779	719.131	278.250
31/12/2002	159.367	42,53	112.965	254.857	15,25	64.776	254.857	177.741

Os números levantados demonstram, em um balanço conjunto dessas dez empresas, que o reconhecimento ou não desses depósitos nas demonstrações contábeis do depositário implicariam em R\$ 286,9 milhões para o Balanço Patrimonial de dezembro de 2000, R\$ 278,2 milhões para o Balanço Patrimonial de dezembro de 2001 e R\$ 177,7 milhões para o Balanço Patrimonial de dezembro de 2002.

Cabe salientar que nesta análise considerou-se que todo o saldo a fixar de produtos esteja em estoque. Caso contrário, conforme já destacado no tópico sobre a caracterização do problema de pesquisa, se os estoques já tivessem sido consumidos pelo depositário, automaticamente ter-se-ia a figura de um passivo, não havendo a necessidade de discutir seu reconhecimento. Coube aqui analisar a representatividade desses valores na existência de tais ativos junto à empresa depositária.

4.1.2 Depósitos a retirar

Uma variante do depósito a fixar é o depósito a retirar. Esta modalidade envolve basicamente o milho, produto que é bastante utilizado pelos produtores rurais em suas

propriedades nos períodos de entressafra. Esta modalidade de depósito é operada pelas empresas, não como uma atividade de prestação de serviço de armazenagem, propriamente dita, mas como um serviço que é inerente ao próprio ambiente de “parceria” estabelecido entre os produtores e essas empresas. Das empresas pesquisadas, apenas uma delas mencionou não operar com esta modalidade.

Neste contexto, de um lado está o produtor, que por não possuir em sua propriedade um sistema adequado de armazenagem, com capacidade suficiente para a guarda e a conservação desses produtos até seu consumo gradativo no período de entressafra, necessita contratar terceiros para realizar este serviço. De outro estão as empresas compradoras, que têm em mira o recebimento da produção para a comercialização e obtenção de benefícios econômicos. Para tanto, não se podem furtar a prestarem este serviço, vez que é complementar à atividade do produtor.

Alia-se a isso o fato de que o produtor normalmente não sabe com exatidão os volumes de produto que necessitará na entressafra. Assim, ele procura entregar toda sua produção à empresa com a qual pretende comercializar o excedente da safra de milho, com o acordo de que irá solicitar a devolução de parte deste produto entregue para as necessidades de consumo em sua propriedade. Dessa forma, ele não precisa investir em estrutura para armazenamento e também não precisa dimensionar com exatidão sua necessidade de consumo. Terá assim a opção de retirar da empresa somente o volume que necessita para consumo, podendo ser este volume maior ou menor que o previsto, vez que somente o excedente será comercializado.

Observa-se, também, que algumas dessas empresas exigem que o produtor, por ocasião da entrega do produto, faça uma opção entre a entrega a fixar e a entrega a retirar, devendo retirar integralmente o montante entregue nesta última modalidade. Outras têm o mesmo procedimento no momento da entrega do produto, porém flexibilizam seu cumprimento, facultando ao produtor fixar produtos entregues na modalidade a retirar ou retirar produtos entregues na modalidade a fixar. A exigência da opção nessas empresas se deve a necessidade de planejamento de seus estoques. Outras empresas não distinguem essas modalidades no momento da entrega do produto, facultando ao produtor a sua retirada na medida de suas necessidades.

Quanto à remuneração por este serviço de armazenagem, constatou-se que em apenas uma das empresas pesquisadas, em função do baixíssimo volume de produtos retirados, não há cobrança de taxa de armazenagem. As demais cobram somente se o produto for de fato retirado.

4.1.3 Outros depósitos

Além das modalidades de depósito a fixar e a retirar, foram verificadas, embora com pouca incidência, modalidades de depósitos para terceiros, não clientes ou fornecedores da empresa, tais como depósitos para a Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB) ou para outras empresas do ramo.

Apenas quatro das empresas pesquisadas mencionaram que trabalham atualmente com algum tipo de prestação de serviços de armazenagem propriamente dito. Apesar dessa menção, ressaltaram que se trata de atividade esporádica e geralmente atrelada a algum outro

tipo de transação. Este é o caso, por exemplo, dos produtos de clientes e fornecedores que, após terem sido entregues à empresa, foram comercializados com o governo federal ou vinculados a algum tipo de empréstimo, sem serem retirados de seus armazéns.

Também verificam-se alguns casos em que a empresa acaba prestando serviços de armazenagem para outras empresas que atuam no ramo ou em ramos similares, muito mais por questões que visam as boas práticas de comércio, ou a “política de boa vizinhança”, do que tendo como objeto a prestação do serviço em si.

A razão mais citada para a não prestação desse serviço de armazenagem é a inexistência de espaço físico. Segundo alguns, em tempos passados a empresa exercia essa atividade, mas, em virtude do aumento nos volumes de produção de grãos, não há mais ociosidade nos armazéns, levando a empresa a sair desse ramo de atuação.

Essa propensão das empresas, em não mais prestar serviços de armazenagem, reflete a escassez de armazéns para a conservação das safras de grãos no Brasil. Segundo depoimentos colhidos, o sério problema de armazenagem de grãos existente hoje no Brasil deriva da falta de investimentos em infra-estrutura para este serviço, diante de um crescente aumento da produção. Os investimentos no setor não estão acompanhando estes constantes aumentos.

4.2 A ESSÊNCIA ECONÔMICA DAS MODALIDADES DE DEPÓSITO PARA O DEPOSITÁRIO

A identificação da substância econômica de cada modalidade de depósito, conforme descrito em capítulo anterior deste trabalho, levou em conta a transferência, para o depositário, dos riscos e dos benefícios resultantes da utilização do produto depositado.

4.2.1 Depósitos a fixar

Dentre as características identificadas nesta modalidade de depósito, algumas contribuem de forma acentuada para revelar a essência econômica desta transação, como é o caso das responsabilidades assumidas pelos depositários. Segundo as empresas pesquisadas, ao receber os produtos elas passam a responder integralmente pelos riscos inerentes à sua preservação física, passando a responder também pelos riscos de oscilação nos preços de mercado desses produtos quando a empresa opta pela sua utilização de forma *antecipada*, ou seja, antes de sua efetiva aquisição.

Nesta modalidade de depósito, o compromisso assumido pela empresa perante o produtor pode variar entre a aquisição do produto depositado, pagando por ele o preço de mercado vigente em data de livre escolha do produtor, ou a restituição de produto de mesma espécie, qualidade e quantidade se assim o produtor o desejar. Embora a possibilidade de restituição desse produto não esteja descartada, as empresas explicam que raramente isto acontece, pois o objetivo do depósito é a comercialização e não a restituição.

Neste sentido, o contexto dessa relação econômica revela três características adicionais que devem ser consideradas: (1) o direito que o depositário tem de dispor livremente do produto recebido; (2) o histórico dessa transação, o qual demonstra que praticamente todo o produto agrícola recebido nesta modalidade é efetivamente comercializado com o próprio depositário e; (3) os usos e costumes comerciais do setor, visto que de longa data esta modalidade de transferência de produtos agrícolas, dos produtores para as *tradings* e agroindústrias, vem sendo praticada.

Em relação ao primeiro ponto destacado no parágrafo anterior, todas as empresas pesquisadas entendem que o objetivo subjacente desta modalidade de recebimento de produtos agrícolas é a possibilidade de obter benefícios econômicos com a sua livre disposição. Neste sentido, os relatos dão conta de que é prática recorrente a utilização dos produtos antes de sua efetiva compra, sob o argumento de que isto não caracteriza ato ilícito³⁷.

Esta licitude é fundamentada de forma distinta dependendo da natureza jurídica das empresas pesquisadas. No âmbito das sociedades cooperativas (setenta por cento da amostra) o fundamento jurídico, segundo estas entidades, está na legislação específica a elas aplicável, a qual lhes assegura, conforme descrito no quadro teórico, que ao entregar sua produção à cooperativa o associado outorga a ela o direito de dispor destes produtos como convier-lhe.

Esta fundamentação, no entanto, é válida somente para as operações efetuadas entre a cooperativa e seus associados, não abrangendo os demais produtores, não associados,

³⁷ Embora seja considerado um ato lícito, a utilização de produtos que estejam em depósito a fixar (antes da efetiva aquisição), expõe a empresa a um elevado risco financeiro, decorrente das constantes oscilações nos preços de mercado da maioria dos produtos agrícolas. Em razão disso, algumas empresas mencionaram que têm evitado essa prática, preferindo manter esses produtos em estoque até que sejam adquiridos efetivamente.

que operam com a entidade. Embora a lei permita que as cooperativas transacionem com não associados, essas operações não se configuram como “ato cooperativo” e deveriam receber tratamento distinto daquelas efetuadas com os associados³⁸. Todas as cooperativas pesquisadas informaram que operam com terceiros, no entanto, nenhuma delas mencionou que dispensa tratamento contábil diferenciado para o recebimento de produtos a fixar de não associados.

A questão das sociedades cooperativas necessita ainda de um esclarecimento adicional, uma vez que a entrega da produção do associado à sua cooperativa não caracteriza uma transação de depósito, mas sim um ato cooperativo. Esta questão deve ser entendida à luz da essência dos fatos e do postulado da *entidade contábil*³⁹, pois embora juridicamente esta relação está assim definida, em sua essência estão envolvidas duas entidades cujos patrimônios não devem ser confundidos: o patrimônio da entidade cooperativa e o patrimônio da pessoa física do associado. Assim, embora a transferência da produção do associado para a sua cooperativa não se caracterize juridicamente como um depósito, a essência da operação em nada difere daquela verificada nas entidades não cooperativas pesquisadas, razão pela qual se deve empregar tratamento contábil idêntico para ambas situações.

No caso das sociedades de capital, empresas não cooperativas, a prática corrente é buscar caracterizar a operação como uma compra e venda a fixar a não como um depósito,

³⁸ Em conformidade com os artigos 85, 86 e 87 da Lei 5.764, é permitido às sociedades cooperativas operarem com terceiros, não associados, nos casos de necessidade de completar lotes de produtos destinados à venda ou suprir capacidade ociosa. Esta faculdade, no entanto, deve ser exercida em consonância com os seus objetivos sociais e com a legislação aplicável a este tipo de sociedade, devendo ser dispensado tratamento contábil distinto para os resultados auferidos com estas transações, pois elas não se configuram como ato cooperativo (BRASIL, 2004b).

³⁹ De acordo com Iudícibus (2000, p. 51) “O postulado da entidade considera que as transações econômicas são levadas a termo por entidades e a Contabilidade é mantida como distinta das entidades dos sócios que a compõem.” Um dos enfoques à definição da entidade contábil consiste em determinar “[...] a unidade econômica que exerce controle sobre recursos, aceita responsabilidade por assumir e cumprir compromissos e conduz a atividade econômica.” (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 104).

através da emissão de nota fiscal de compra a fixar. Assim, pela própria natureza desse tipo de contrato, o comprador adquire o domínio do objeto negociado, podendo dispor dele como lhe for conveniente. Este fato, porém, não muda a essência da operação, vez que o produtor continua com o direito – pelo acordo entre as partes – de retirar seu produto se assim convier-lhe, desde que remunere a empresa pela prestação dos serviços de armazenagem.

A segunda característica mencionada evidencia que, nas entregas de produtos agrícolas na modalidade a fixar, raramente o desfecho é outro que não a sua comercialização com o próprio agente receptor. Embora persista o direito do produtor em solicitar a restituição de seu produto, o que se estabelece nesse contrato é uma espécie de *parceria* entre ele e o agente receptor. A empresa acaba assumindo a responsabilidade de armazenar o produto, esperando em troca a possibilidade de ganhos com a sua utilização. Em contrapartida, o produtor assume o compromisso, tácito ou expresso, de comercializar sua produção com a empresa.

No caso de sociedades cooperativas, o argumento a favor da não restituição do produto é reforçado pela invocação de certos dispositivos estatutários, os quais prevêm a fidelidade associativa. Segundo estes dispositivos, o associado deve comercializar toda sua produção através da cooperativa com a qual mantém vínculo associativo. Assim, a solicitação de restituição de um produto, cujo único fim é a comercialização, não é justificável.

Além destas duas características comentadas, a terceira recorre aos usos e costumes comerciais do setor para identificar a essência da operação. Depoimentos dão conta de que esta modalidade de transferência da produção agrícola, dos produtores para as *tradings* e agroindústrias (depósito a fixar), vem sendo praticada de longa data. A prática corrente

indica que a escolha do agente com o qual o produtor irá comercializar sua produção se dá por ocasião da sua entrega, perfazendo ato acessório a efetivação da venda. Assim, em essência a transferência dos riscos e dos benefícios ocorre no momento da entrega do produto e não no momento em que ele é comercializado com o agente receptor.

A diferença entre os depósitos a fixar e as demais modalidades reside no fato de que as finalidades, os objetivos são distintos. Enquanto nos depósitos descritos no item 4.1.3, por exemplo, o objetivo subjacente é o direito sobre os benefícios econômicos gerados pelos serviços de armazenagem, no depósito a fixar este objetivo se concentra no direito sobre os benefícios econômicos gerados pela utilização desses produtos. Sendo assim, nesta modalidade de depósito o depositário assume de forma substancial os riscos e os benefícios decorrentes da utilização do produto depositado e, portanto, seu reconhecimento nas demonstrações contábeis de depositário é recomendado, pois atende aos critérios contábeis de reconhecimento.

4.2.2 Depósitos a retirar

Conforme descrito no item 4.1.2, o depósito a retirar representa uma posição intermediária entre as modalidades de depósito a fixar e a categoria de outros depósitos.

As empresas prestam esse serviço aos produtores para suprir uma necessidade deles e não porque têm interesses econômicos nessa atividade, exceto o objetivo subjacente de manter boas relações comerciais com esses produtores. Embora haja cobrança dos serviços de armazenagem (em alguns casos observou-se que essa cobrança não acontece), esta receita não

chega a ser economicamente atraente a ponto de despertar o interesse da empresa em explorar esta atividade.

Este serviço não é prestado tendo em mira tão somente a obtenção de benefícios econômicos com a utilização dos produtos, tal qual no depósito a fixar. Porém, uma particularidade dessa modalidade é que, mesmo não sendo o objetivo principal, o depositário goza de total liberdade para utilizar esses produtos enquanto não for solicitada sua restituição pelos produtores. Observa-se, inclusive, que em alguns casos não há nenhuma distinção, tanto no que se refere aos aspectos documentais quanto nos aspectos operacionais, entre os produtos depositados na modalidade a retirar e os depositados na modalidade a fixar.

Dessa forma, os benefícios econômicos decorrentes desta modalidade de depósito provêm tanto da cobrança de taxas de armazenagem, nos casos em que há essa cobrança quando o produto é retirado, como da utilização desses produtos pelo depositário durante o período em que permanecem em seu poder. Considerando-se que o consumo dos produtores ocorre de forma gradativa durante o período de entressafra, a prática corrente nestas empresas tem sido a manutenção de um estoque mínimo calculado a partir de dados estatísticos das retiradas dos produtores, evitando, com isso, manter em estoque todo o produto recebido nesta modalidade.

Assim, considerando-se que as responsabilidades assumidas pelo depositário nesta modalidade de depósito em nada diferem daquelas descritas no item 4.2.1, e que também os benefícios econômicos esperados, embora mistos, decorrem em grande parte da utilização destes produtos pelos depositários, considerou-se que neste caso o depositário também

assume substancialmente os riscos e os benefícios decorrentes da utilização do produto depositado, sendo então recomendado seu reconhecimento em suas demonstrações contábeis.

4.2.3 Outros depósitos

Nos depósitos que se enquadram nesta modalidade, os depositários se responsabilizam pela guarda, conservação e restituição daquilo que receberam, respondendo integralmente pela sua preservação física.

O entendimento, de forma geral, é que os produtos agrícolas depositados nesta modalidade, embora sendo fungíveis, não estão disponíveis para serem utilizados pelos depositários. O que se espera é que o armazém, que é de propriedade da empresa, preste-lhes um serviço que contenha algum tipo de benefício econômico. Neste sentido, o objetivo de tal transação é a prestação do serviço de armazenagem e não a obtenção de vantagens econômicas pela utilização do produto depositado. O direito adquirido pelo depositário nesta transação está no serviço que o armazém está gerando, ou seja, a receita da prestação dos serviços de armazenagem, e não a receita que o produto depositado poderia gerar.

Sendo assim, considerou-se que os riscos e os benefícios resultantes da utilização do produto depositado não são substancialmente transferidos ao depositário nesta modalidade de depósito, não sendo recomendado, portanto, o seu reconhecimento nas demonstrações contábeis dos depositários.

4.3 A FORMALIZAÇÃO DOS PRODUTOS RECEBIDOS EM DEPÓSITO – DOCUMENTAÇÃO

A forma adotada pelas empresas pesquisadas para documentar essas transações traduz a percepção que elas têm da natureza jurídica dessa relação econômica. Essa percepção, conforme revelou a pesquisa, não é uniforme entre as empresas pesquisadas, principalmente se forem confrontadas as sociedades cooperativas com as demais sociedades.

Para os depósitos na modalidade a fixar foram identificadas quatro formas distintas de formalizar o ingresso dos produtos: nota fiscal de depósito a fixar; nota fiscal de depósito a fixar mais contrato de compromisso de fixação; nota fiscal de compra a fixar; nota fiscal de compra a fixar mais contrato de compromisso de fixação.

Todas as cooperativas pesquisadas documentam essas operações apenas com a emissão de nota fiscal de depósito a fixar, com exceção de uma que mencionou emitir, além da nota fiscal de depósito a fixar, um contrato onde o produtor se compromete a efetuar a comercialização desse produto com a própria cooperativa, permanecendo apenas a data para sua livre escolha.

Nas demais empresas pesquisadas, a nota fiscal de depósito a fixar é substituída por uma nota fiscal de compra a fixar. Uma dessas empresas informou que, além desse documento fiscal, celebra contrato com o mesmo fim daquele mencionado no parágrafo anterior. Essa substituição, no entanto, não implica em alteração nas características gerais da operação, vez que ficam mantidas as opções do produtor em solicitar a restituição do produto ou comercializá-lo com a empresa, em data de sua escolha.

Entre as empresas que procedem de acordo com o contido no parágrafo anterior, observou-se que existe uma diferença na percepção da natureza jurídica dessa transação. Uma dessas empresas, que para documentar a transação emite apenas a nota fiscal de compra a fixar, argumenta que não acontece efetivamente um depósito nessa operação, mas sim uma transação de compra e venda. Ressalta que a restituição do produto, a pedido do produtor, é uma situação raríssima e se constitui numa concessão da empresa. As outras duas admitem que apesar da transação ser documentada como compra a fixar, o que ocorre é um depósito com o objetivo subjacente de compra e venda. Procedem dessa forma, segundo eles, porque simplifica os controles internos e contorna possíveis implicações jurídicas decorrentes da utilização “antecipada” desses produtos pela empresa.

Esta questão fica bem caracterizada se for levado em conta que uma dessas empresas celebra contrato com o produtor no sentido de comprometê-lo a fixar este produto com ela no futuro. Se a transação fosse essencialmente uma compra e venda, não haveria a necessidade de tal acordo adicional. Esta situação indica que não há um consenso sobre a natureza jurídica dessa transação entre essas empresas, fato que dificulta ainda mais a harmonização das políticas contábeis desse setor.

Para os depósitos na modalidade a retirar (operação que se verifica somente para o milho), observou-se três formas de documentação da operação: nota fiscal de depósito a fixar; nota fiscal de depósito a retirar; nota fiscal de compra a fixar. No primeiro caso constatou-se que algumas empresas não distinguem os produtos a fixar dos a retirar, concedendo ao produtor o direito de restituição desses produtos quando estes vierem a ser utilizados para o consumo em suas propriedades. No segundo caso, embora sendo identificado como produto a

retirar, em boa parte dos casos o produtor tem a opção de vendê-lo para a empresa, ou mesmo retirar produtos que tenham sido entregues na modalidade a fixar. A terceira forma se assemelha à primeira, pois mesmo tendo sido documentado como compra e venda, há um acordo tácito no sentido de restituir o produto à medida que o produtor necessite para o consumo em sua propriedade.

Em relação à modalidade de outros depósitos, das quatro empresas que mencionaram operá-la, apenas uma afirmou estar com produtos em depósito nessa modalidade na data em que esta pesquisa foi realizada. De acordo com as informações obtidas, duas dessas empresas documentam estas operações emitindo apenas a nota fiscal de entrada em depósito. As outras duas informaram que, além da nota fiscal de depósito, celebram contrato de prestação de serviços de armazenagem contendo os direitos e as obrigações das partes, dentre eles a vedação à utilização do produto pelo depositário.

4.4 A POLÍTICA CONTÁBIL ADOTADA E OS CRITÉRIOS QUE ORIENTARAM SUA SELEÇÃO

No tocante aos depósitos a fixar, o que se verificou foi uma política contábil heterogênea, principalmente se for considerado os critérios que orientaram sua seleção. Das dez empresas pesquisadas, seis reconhecem (60%) e quatro não reconhecem (40%) essa modalidade de depósito em suas demonstrações contábeis.

Em relação aos critérios que orientaram a escolha das políticas contábeis adotadas, pode-se classificar nos seguintes grupos: (1) as entidades cooperativas que

reconhecem os depósitos a fixar e têm suas posições embasadas no direito que a lei cooperativa lhes concede em dispor livremente dos produtos entregues pelos seus associados; (2) as entidades cooperativas que não reconhecem, sob o argumento de que elas detêm apenas a guarda dos produtos e não a sua propriedade; (3) as empresas não cooperativas, que embora reconheçam, fundamentam suas posições em quatro argumentos distintos: o fato de tratar-se de uma compra; o fato de que há um objetivo subjacente que é a compra; o fato de que, de acordo com dispositivos contratuais, a empresa tem prioridade na compra desses produtos e a prática corrente no setor indicar que o produtor venderá o produto para a empresa.

No primeiro grupo estão três cooperativas que amparam-se na legislação cooperativista para a adoção do seu critério de contabilização. O reconhecimento está fundamentado na existência de um dispositivo legal, conforme explanado no quadro teórico deste trabalho, no qual o associado, ao entregar sua produção à cooperativa com a qual mantém vínculo, outorga-lhe o direito de dispor livremente desses produtos. Observa-se, nestes casos, que ambas documentam a transação somente através da emissão de nota fiscal de depósito a fixar.

Embora a política contábil adotada por estas entidades esteja em consonância com a substância econômica dessa transação, conforme análise efetuada em tópico anterior deste trabalho, o critério observado para sua escolha leva em conta apenas o direito legal que a entidade tem de dispor livremente dos produtos e não a transferência substancial dos riscos e dos benefícios resultantes da sua utilização. Este critério utilizado na seleção da política contábil não é suficientemente amplo para abranger todas as características dessa transação, o que pode conduzir a resultados equivocados.

Este é o caso, por exemplo, das operações dessa natureza que são realizadas com não associados dessas cooperativas. A legislação citada não alcança tais operações e, portanto, de acordo com o critério adotado, elas não deveriam ser reconhecidas em suas demonstrações contábeis de maneira idêntica às operações com associados. Embora este raciocínio conduza para esta conclusão, nenhuma das entidades mencionou que dispensa tratamento contábil distinto para esse tipo de operação.

A essência econômica dessa transação indica que os riscos e os benefícios resultantes da utilização desses produtos são substancialmente transferidos para essas entidades no momento em elas recebem os produtos, independentemente da condição do produtor em relação à sociedade cooperativa⁴⁰. Assim, a inobservância dessa essência econômica como critério único para a adoção de uma política contábil, dificulta e limita a análise e a decisão dos responsáveis pela elaboração dessas demonstrações contábeis, pois não abrange todas as características dessas transações. Embora a política contábil adotada por essas entidades coincida com aquela que seria adotada caso fosse observada a essência econômica da transação, o critério observado para sua escolha não é adequado e deveria ser revisto.

O segundo grupo, que é composto por quatro cooperativas, não reconhece esses depósitos em suas demonstrações contábeis sob o argumento que a entidade detém apenas a guarda do produto, enquanto a propriedade permanece com o produtor. Assim, consideram que o direito de propriedade, que segundo seus argumentos não foi transferido para a entidade, é relevante para esse registro. No tocante a formalização dessa transação, observou-se que todas operam somente com nota fiscal de depósito a fixar, com exceção de uma que

⁴⁰ Lembrar que no caso de depósito de coisas fungíveis, conforme discussão contida no quadro teórico desse trabalho, a propriedade da coisa passa ao depositário, o qual pode dispor livremente dela, devendo restituir coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade quando lhe for solicitado.

acrescenta a este documento um contrato, no qual o produtor assume o compromisso de fixar o produto com a empresa.

A posição assumida por essas entidades pode ser questionada em alguns aspectos. Primeiramente, a interpretação que a entidade não detém os direitos de propriedade desses produtos não é compatível com o quadro teórico abordado neste trabalho. De acordo com os dispositivos jurídicos analisados naquele tópico, no depósito de coisas fungíveis, o título de propriedade da coisa passa para o depositário juntamente com a transferência do produto, o que torna inconsistente a posição assumida.

Um segundo aspecto diz respeito aos critérios contábeis para o reconhecimento de ativos. Embora neste caso ocorra a transferência do título de propriedade para o depositário, isto não deve ser considerado como fator determinante para que um ativo seja reconhecido em suas demonstrações contábeis. Para isto basta que os benefícios econômicos dele resultante estejam sob seu controle exclusivo. Neste sentido, de acordo com a essência econômica identificada para essa modalidade de depósito, os riscos e os benefícios resultantes da utilização dos produtos são transferidos de forma substancial para o depositário, sendo recomendado, portanto, seu reconhecimento em suas demonstrações contábeis. Dessa forma, a posição assumida por essas entidades⁴¹ é incompatível tanto com a essência econômica desta transação quanto com a sua forma jurídica.

⁴¹ No sentido de alcançar maior uniformidade nas demonstrações contábeis das cooperativas paranaenses e, tendo em vista o Sistema de Análise e Acompanhamento das Cooperativas (SAAC), a Organização das Cooperativas do estado do Paraná (OCEPAR), tem orientado que as cooperativas reconheçam esses depósitos em suas demonstrações contábeis. Esta posição, segundo a entidade (conforme contato mantido com a OCEPAR, via *e-mail*, em 22 de janeiro de 2004), leva em conta os impactos que esse reconhecimento traz em alguns indicadores utilizados por ela, bem como a melhoria no sistema de controle das cooperativas, vez que a transação se aproxima mais da compra a fixar do que do depósito.

No terceiro grupo encontram-se as empresas não cooperativas, que embora reconheçam os produtos recebidos nesta modalidade em suas demonstrações contábeis, divergem quanto aos critérios observados para a adoção dessa política contábil. Uma das empresas entende que a transação em foco deve ser reconhecida porque está inclinada muito mais para uma compra e venda do que para um depósito⁴². O argumento é reforçado pelo fato de não ter havido nesta empresa (desde que a operação começou a ser realizada no ano de 1981 ou 1982, segundo depoimentos) nenhum pedido de restituição de produto que tenha sido recebido na modalidade a fixar⁴³.

Outra empresa justifica o reconhecimento desses produtos pelo fato de haver um propósito subjacente de compra e venda nessa transação. O critério observado indica que a empresa, embora tenha documentado a transação através de nota fiscal de compra a fixar, admite tratar-se de uma transação de depósito. Mesmo assim, o raciocínio que orientou o reconhecimento contábil levou em conta os propósitos da transação e não a forma com que foi documentada.

A terceira empresa justifica sua posição pelos dispositivos contratuais, nos quais a empresa tem prioridade na compra desses produtos. A transação é documentada com nota fiscal de compra a fixar mais contrato de compromisso de fixação. Além disso, argumenta que a prática corrente no setor indica que o produtor venderá o produto para a empresa. Neste

⁴² Os responsáveis explicam que na atual configuração dessa transação, a restituição do produto é um direito dos produtores. No entanto, ressaltam que as taxas de armazenamento que seriam cobradas caso houvesse efetivamente a restituição, considerando-se os prazos que estes produtos permanecem nessa condição, comprometeriam os lucros deles. Fixando (vendendo) esses produtos com a empresa o produtor fica isento de taxas de armazenagem e com isso ele preserva sua lucratividade.

⁴³ Neste caso, o milho se constitui numa exceção, pois conforme explicado no item 4.1.2, em algumas empresas não há distinção entre as modalidades a retirar e a fixar. No caso desta empresa, todo o milho entregue pelos produtores é recebido na modalidade a fixar, sob o acordo de que o produtor poderá retirar, de forma gradativa, a quantidade necessária para o consumo em sua propriedade, comercializando com a empresa somente o excedente.

caso, percebe-se também que se trata de uma transação de depósito, com objetivo subjacente de compra e venda.

Neste grupo de empresas, tal qual no primeiro grupo analisado, embora a política contábil adotada esteja em consonância com a essência econômica dessa transação, os critérios observados para sua escolha não levam em conta essencialmente a transferência dos riscos e dos benefícios resultantes da utilização dos produtos. Apesar de haver uma uniformidade na política contábil adotada no tocante ao reconhecimento, a diversidade de critérios observados para sua escolha torna evidente a necessidade de rever tais critérios, os quais devem estar harmonizados com a substância econômica da transação.

Quanto à segunda modalidade de depósito analisada, o depósito a retirar, constatou-se que as suas características operacionais são bastante similares as do depósito a fixar. Geralmente há um entrelaçamento entre as características dessas duas modalidades, o que torna mais difícil sua distinção. A análise dessa modalidade de depósito demonstrou, conforme discutido no tópico sobre a essência econômica dessa transação, que os riscos e os benefícios resultantes da utilização dos produtos também são transferidos de forma substancial para o depositário e que seu reconhecimento em suas demonstrações contábeis é recomendado. Neste sentido, observou-se que a política contábil adotada pelas empresas pesquisadas para esta modalidade de depósito é idêntica àquela adotada para o depósito a fixar. Isto permite estender para esta modalidade todas as observações feitas anteriormente em relação à modalidade de depósito a fixar, sem a necessidade de comentários adicionais.

Em relação aos depósitos enquadrados no item 4.1.3, outros depósitos, no que diz respeito às empresas que mencionaram operar com esta modalidade, constatou-se que

nenhuma delas efetua o reconhecimento destes depósitos em suas demonstrações contábeis, havendo assim uma uniformidade na política contábil adotada. A adoção desta política levou em conta o fato da empresa não possuir o título de propriedade dos produtos e a impossibilidade de seu uso para as finalidades econômicas da empresa. Assim, observa-se novamente que, embora a política contábil esteja em conformidade com a que seria adotada se fosse observada a substância econômica desta transação, os critérios observados para sua escolha não levaram em conta essa dimensão da questão. Conclui-se dessa forma que esses critérios são deficitários e devem ser revistos.

Quadro 1 – Resumo dos resultados da pesquisa

VARIÁVEIS ANALISADAS		RESULTADOS		
Modalidades	Depósito a fixar	Depósito a retirar	Outros depósitos	
Essência Econômica	Transfere de forma substancial os riscos e os benefícios resultantes da utilização do produto depositado para o depositário	Idem depósito a fixar	Não transfere de forma substancial os riscos e os benefícios resultantes da utilização do produto depositado para o depositário	
Forma de documentação	1. Nota fiscal de depósito a fixar; 2. nota fiscal de depósito a fixar mais contrato de compromisso de fixação; 3. nota fiscal de compra a fixar; 4. nota fiscal de compra a fixar mais contrato de compromisso de fixação;	1. nota fiscal de depósito a retirar; 2. nota fiscal de depósito a fixar; 3. nota fiscal de compra a fixar.	Das quatro que operam, duas documentam apenas com nota fiscal de depósito e duas com nota fiscal de depósito vinculada a contrato de prestação de serviços de armazenagem.	
Política contábil adotada	Seis empresas reconhecem e quatro não reconhecem	Idem depósito a fixar	Nenhuma reconhece	
Critérios que orientaram a escolha da política contábil adotada	1. o direito legal de utilizar estes produtos; 2. o direito de propriedade; 3. por tratar-se de uma compra; 4. por haver um objetivo subjacente de compra; 5. dispositivos contratuais dão à empresa a prioridade na compra; 6. os usos e costumes do setor.	Idem depósito a fixar	O direito de propriedade e a impossibilidade de utilização	

5 CONCLUSÕES

Este trabalho foi orientado na busca de respostas a três questões básicas. A primeira teve como foco a identificação e a análise das características das operações de depósitos mercantis de produtos agrícolas, realizadas entre os produtores e as *tradings* e agroindústrias. O objetivo foi avaliar se estas operações satisfazem aos critérios contábeis para o seu reconhecimento nas demonstrações contábeis do depositário. A segunda questão objetivou identificar a política contábil adotada em relação ao reconhecimento ou não dessas operações pelas *tradings* e agroindústrias do estado do Paraná, enquanto a terceira, umbilicalmente ligada à segunda, tratou de identificar e analisar os critérios observados por essas empresas para a escolha da política contábil adotada.

Em relação à primeira questão formulada, a pesquisa demonstrou que as diversas operações realizadas pelas *tradings* e agroindústrias do estado do Paraná, envolvendo o depósito de produtos agrícolas, diferenciam-se entre si em função de algumas características que estão presentes em cada uma delas.

Essas características foram analisadas sob a ótica da assunção dos riscos e dos benefícios resultantes da utilização dos produtos depositados. A conclusão é que nas modalidades de depósito a fixar e a retirar eles são transferidos de forma substancial para o depositário, enquanto nos outros depósitos isso não ocorre. Essa questão evidencia que apesar das três modalidades receberem a denominação de depósito, elas possuem substâncias econômicas distintas entre si. Além disso, verificou-se que a forma com que as empresas

documentam essa transação é variada, demonstrando assim que não há consenso quanto a percepção da natureza jurídica dessas transações.

Um paralelo entre a maneira com que essas operações são formalizadas e a essência econômica de cada uma dessas modalidades de depósito, conforme discutido no tópico anterior, revela que nem sempre a forma documental traduz com fidelidade essa essência. A ausência de harmonia entre essas duas variáveis dificulta ainda mais a adoção de políticas contábeis confiáveis, pois a essência dos fatos é parcialmente ocultada pela forma com que ela está formalmente revestida. O reflexo disso na contabilidade é a adoção de políticas que podem tornar as demonstrações contábeis inconsistentes com a verdadeira situação econômica, patrimonial e financeira dessas entidades.

Neste ponto é importante mencionar a questão da natureza jurídica da prática mercantil de entregar produtos agrícolas com preços a fixar, com a preservação do direito do produtor de vender ou de solicitar a sua restituição. As características dessa transação indicam que ela não se amolda perfeitamente ao contrato de depósito. Da mesma forma, o contrato de compra e venda a fixar também não reflete de forma precisa esse tipo de transação. O que se observa, na prática, é que há uma tentativa de acomodar uma relação econômica com características particulares, decorrentes das novas conformações do mundo dos negócios, a um instrumento jurídico tipificado⁴⁴.

Considerando-se que não há uma perfeita harmonia entre as características dessas transações e as duas formas contratuais citadas, é necessário buscar no campo jurídico dos contratos atípicos uma solução para esta questão. Neste sentido, de acordo com os aspectos

⁴⁴ Sobre contratos típicos e atípicos ver a abordagem feita no quadro teórico sobre os aspectos jurídicos do depósito.

jurídicos analisados no quadro teórico deste trabalho, embora o depósito a fixar não seja um contrato tipificado pela lei, o emprego simultâneo em uma mesma transação, de elementos do contrato de depósito e do contrato de compra e venda a fixar é perfeitamente válido, constituindo-se assim em um contrato atípico, previsto na legislação brasileira.

Apesar da relevância da questão no contexto do problema abordado neste trabalho e da evidente necessidade de explorá-la com maior ênfase e profundidade, uma discussão mais extensa dessa questão específica, neste ponto do trabalho, desvirtuaria o seu objetivo geral. Para tanto, pesquisas futuras poderão aprofundar essa problemática e fornecer subsídios que possam contribuir de maneira mais específica para essa discussão.

Em relação ao reconhecimento ou não dessas transações nas demonstrações contábeis dos depositários, o conteúdo abordado no quadro teórico deste trabalho orienta que esse reconhecimento deve ocorrer se o item em questão atender a definição do elemento contábil ao qual estiver relacionado e se ele possuir um atributo relevante que possibilite sua mensuração em termos monetários. Além disso, precisa atender também às características de relevância e de confiabilidade da informação contábil.

Neste sentido, conforme as abordagens feitas em relação as características dessas transações, os depósitos de produtos agrícolas nas modalidades a fixar e a retirar satisfazem a esses critérios. Eles atendem a definição tanto do ativo quanto do passivo, pois contém em seu bojo um potencial de geração de benefício econômico futuro que está sob controle exclusivo do depositário e, ao mesmo tempo, representam obrigações presentes da entidade, cuja liquidação exigirá o sacrifício de algum recurso contendo benefícios econômicos.

São também considerados mensuráveis, porque os produtos agrícolas em geral, principalmente a soja e o milho, possuem um mercado ativo no qual seus preços podem ser cotados de forma permanente e com alta probabilidade de que seus estoques sejam absorvidos por esse mercado sem maiores esforços.

Em relação as características de relevância e de confiabilidade da informação contábil, considerou-se que essas duas modalidades de depósito também satisfazem esses critérios. A relevância de uma informação está relacionada com a capacidade que ela tem de influenciar nas decisões dos seus usuários. Envolve a oportunidade da informação, a sua capacidade de auxiliar em previsões e na avaliação dos reflexos das decisões tomadas. A confiabilidade está relacionada com a sua capacidade de representar fielmente o que se propõe a representar, com a possibilidade de ser verificada e com a neutralidade em relação aos objetivos de sua divulgação. Assim, as características desses depósitos indicam que o seu reconhecimento nas demonstrações contábeis do depositário representa uma informação relevante e confiável, devendo dessa forma ser divulgada.

Toda a discussão a respeito dessas transações conduz à conclusão de que o seu reconhecimento ou não nas demonstrações contábeis dos depositários deve ser orientado pelas características identificadas em cada uma das modalidades de depósito, as quais contém a essência econômica dessas transações, e não pela denominação atribuída a elas ou pela forma com que são documentadas. Portanto, a sugestão deste trabalho em relação a esse reconhecimento é que ele deve ser orientado pela essência econômica de cada modalidade de depósito, e essa essência deve ser identificada mediante a análise das características mencionadas neste trabalho.

Em relação à segunda questão formulada, a qual indagou sobre as políticas contábeis adotadas pelas empresas pesquisadas em relação ao reconhecimento ou não desses depósitos, verificou-se que estas são heterogêneas no que se refere aos produtos a fixar e a retirar. Sessenta por cento das empresas pesquisadas efetuam o reconhecimento dos produtos em suas demonstrações contábeis, enquanto quarenta por cento delas não o fazem.

Essa ausência de uniformidade na elaboração das demonstrações contábeis indica que a comparabilidade desses demonstrativos está prejudicada e que é necessária uma orientação mais consistente aos responsáveis pela sua preparação. A divulgação de uma norma contendo orientações técnicas poderia contribuir para a solução deste problema, propiciando maior uniformidade nas demonstrações contábeis das entidades que atuam neste setor da economia. Concomitante a isso, novos estudos podem ser desenvolvidos nesta área com o objetivo de ampliar a amostra estudada e auxiliar na compreensão das variáveis que exercem influência e que interferem na escolha dessas políticas contábeis por essas entidades.

Em relação à terceira questão, constatou-se que os critérios observados para a escolha dessa política contábil também não são uniformes, havendo divergências significativas entre as entidades pesquisadas. A pesquisa revelou que o caminho adotado por essas entidades para a escolha da política contábil, em relação as transações de depósito estudadas, não é suficientemente amplo para responder adequadamente a todas as indagações que possam surgir em relação aos aspectos contábeis envolvendo a questão. Esta limitação pode conduzir os responsáveis pela preparação das demonstrações contábeis a resultados equivocados, razão pela qual se recomenda uma revisão nestes procedimentos.

O critério que deveria orientar a escolha de políticas contábeis é a substância econômica de cada transação, no entanto, a realidade observada nessas empresas revela que não tem sido esse o procedimento adotado em relação ao reconhecimento ou não dessas transações de depósito. Essa substância econômica, mormente a das modalidades de depósito a fixar e a retirar, consiste na identificação dos níveis de transferência para o depositário, dos riscos e dos benefícios resultantes da utilização dos produtos. Dessa forma, recomenda-se que para a adoção de uma política contábil mais consistente, seja observada a essência econômica desses depósitos, cuja identificação pode ser feita mediante a observação das características das transações destacadas neste trabalho.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação**. 5.ed. São Paulo : Atlas, 2002.

ASTI VERA, Armando. **Metodologia da pesquisa científica**. Porto Alegre : Globo, 1974.

AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Teoria geral dos contratos típicos e atípicos**. São Paulo : Atlas, 2002.

AZEVEDO, Paulo Furquim de. Comercialização de produtos agroindustriais. In: BATALHA, Mário Otávio (coord.). **Gestão agroindustrial**. São Paulo : Atlas, 1997. v. 1

BARROS, Geraldo Sant'Ana de Camargo. **Economia da comercialização agrícola**. Piracicaba (SP) : ESALQ. Disponível em: <<http://www.cepea.esalq.usp.br>>. Acesso em 30 de junho de 2003.

BRANDT, Sergio Alberto. **Comercialização agrícola**. Piracicaba (SP) : Livrocere, 1980.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 18.ed. São Paulo : Saraiva, 1998.

_____. **Decreto nº 1.102, de 21 de novembro de 1903**. Institui regras para o estabelecimento de empresas de Armazéns Gerais, determinando os direitos e obrigações dessas empresas. Disponível em: <<http://www.conab.gov.br>>. Acesso em 24 de outubro de 2003a.

_____. **Decreto nº 3.855, de 3 de julho de 2001**. Regulamenta a Lei nº 9.973, de 29 de maio de 2000, que dispõe sobre o sistema de armazenagem dos produtos agropecuários, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.conab.gov.br>>. Acesso em 24 de outubro de 2003b.

_____. **Deliberação nº 6, de 26 de julho de 1979**, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em 02 de fevereiro de 2004a.

_____. **Lei nº 10.460, de 10 de janeiro de 2002**. Novo Código Civil. 3ª e. São Paulo : Atlas, 2003c.

_____. **Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971**. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.ocb.org.br>>. Acesso em 28 de janeiro de 2004b.

_____. **Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em 02 de fevereiro de 2004c.

_____. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em 02 de fevereiro de 2004d.

_____. **Lei nº 9.973, de 29 de maio de 2000.** Dispõe sobre o sistema de armazenagem dos produtos agropecuários. Disponível em: <<http://www.conab.gov.br>>. Acesso em 24 de outubro de 2003d.

_____. Oitava Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região. **Contrato de depósito para estoque de arroz.** Apelação Criminal nº 2001.04.01.024482-0. Relator: Desembargador Federal Volkmer de Castilho. Rio Grande do Sul, 2002. Disponível em: <<http://www.trf4.gov.br/trf4/>>. Acesso em 10 de novembro de 2003e.

_____. Segunda Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Cível do estado de São Paulo. **Ação de depósito – Coisa fungível.** Apelação 276.138. Relator: Juiz Décio Mendes Pereira. São Paulo, 1981. Disponível em: <<http://www.gontijo-familia.adv.br/dji/jurisprudencia.htm>>. Acesso em 26 de setembro de 2003f.

_____. Segunda Turma do Superior Tribunal Federal. **Ação de depósito – Ato Cooperativo – Depósito inexistente.** Recurso Extraordinário nº 92.902-9. Partes: Waldomiro Karpen e Cooperativa Agropecuária Centro Norte do Paraná – Canorpa. Relator: Ministro Décio Miranda. Brasília, 1980. In: Jurisprudência Brasileira nº 84, Ano 1984, pg 101-104.

_____. Terceiro Grupo de Câmaras Cíveis do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. **Ação de depósito.** Apelação nº 1995.005.00039. Partes: Laguna Empresa de Armazéns Gerais S/A e Banco Comercial Brasileiro S/A. Relator: Desembargador Nilton Mondego de Carvalho Lima. Rio de Janeiro, 1995. Disponível em: <http://www.tj.rj.gov.br/consulta/frameconsulta_wi.htm>. Acesso em 10 de novembro de 2003g.

BULGARELLI, Waldirio. **Contratos mercantis.** 13.ed. São Paulo : Atlas, 2000.

CASTRO, Cláudio de Moura. **A prática da pesquisa.** São Paulo : McGraw-Hill do Brasil, 1978.

CNA – Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil. **A agropecuária brasileira.** Disponível em: <<http://www.cna.org.br/SistemaCNA/ab.htm>>. Acesso em 16 de janeiro de 2004a.

_____. **Boletim Indicadores Rurais – Ano VII, nº 50, Dezembro de 2003.** Disponível em: <<http://www.cna.org.br/IndicadoresRurais/2003/Dez/VBP.htm>>. Acesso em 20 de janeiro de 2004b.

CNA/CEPEA-USP - Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil e Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada da Universidade de São Paulo. **A evolução do PIB do agronegócio no Brasil de 1994 a 2001.** Disponível em: <<http://www.cepea.esalq.usp.br>>. Acesso em 18 de outubro 2003a.

_____. **PIB do agronegócio – janeiro a dezembro de 2002.** Disponível em: <<http://www.cepea.esalq.usp.br>>. Acesso em 18 de outubro de 2003b.

_____. **PIB do agronegócio – janeiro a setembro de 2003.** Disponível em: <<http://www.cepea.esalq.usp.br>>. Acesso em 19 de janeiro de 2004.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial.** 3.ed. São Paulo : Saraiva, 2002. v. 3

CONAB – Companhia Nacional de Abastecimento. **BRASIL**: Balanço de oferta e demanda. Disponível em: <<http://www.conab.gov.br>>. Acesso em 20 de janeiro de 2004.

_____. **BRASIL**: Série histórica de produção – Safras 1990/91 a 2002/03. Disponível em: <<http://www.conab.gov.br>>. Acesso em 29 de outubro de 2003.

DEMO, Pedro. **Metodologia científica em Ciências Sociais**. 3.ed. São Paulo : Atlas, 1995.

DINIZ, Maria Helena. **Tratado teórico e prático dos contratos**. 4.ed. São Paulo : Saraiva, 2002a. v. 1

_____. **Tratado teórico e prático dos contratos**. 4.ed. São Paulo : Saraiva, 2002b. v. 3

Equipe de Professores da FEA/USP. **Contabilidade introdutória**. 9.ed. São Paulo : Atlas, 1998.

FASB – Financial Accounting Standards Board. SFAC 1 - Statements of Financial Accounting Concepts nº 1. **Objectives of financial reporting by business enterprises**. In Original Pronouncements: *Accounting Standards as of June 1, 2002*. 2002/2003 edition, Vol. III. New York (USA) : John Wiley e Sons, Inc., 2003a.

_____. SFAC 2 - Statements of Financial Accounting Concepts nº 2. **Qualitative characteristics of accounting information**. In Original Pronouncements: *Accounting Standards as of June 1, 2002*. 2002/2003 edition, Vol. III. New York (USA) : John Wiley e Sons, Inc., 2003b.

_____. SFAC 5 - Statements of Financial Accounting Concepts nº 5. **Recognition and measurement in financial statements of business enterprises**. In Original Pronouncements: *Accounting Standards as of June 1, 2002*. 2002/2003 edition, Vol. III. New York (USA) : John Wiley e Sons, Inc., 2003c.

_____. SFAC 6 - Statements of Financial Accounting Concepts nº 6. **Elements of financial statements**. In Original Pronouncements: *Accounting Standards as of June 1, 2002*. 2002/2003 edition, Vol. III. New York (USA) : John Wiley e Sons, Inc., 2003d.

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 6.ed. São Paulo : Atlas, 2003.

GERGULL, Alberto Weimann. **Teoria da Contabilidade**: uma análise epistemológica. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo (SP), 2000.

GIASSON, Oldair Roberto. **Modelo de apuração de resultado aplicado aos principais eventos econômicos de uma empresa cerealista**: um enfoque da Gestão Econômica – GECON. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2003.

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

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo : Atlas, 1999.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução da 5.ed. americana por Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo : Atlas, 1999.

HOFFMANN, Rodolfo et al. **Administração da empresa agrícola**. 3.ed. São Paulo : Pioneira, 1981.

HULL, John. **Introdução aos Mercados Futuros e de Opções**. 2.ed. São Paulo : Bolsa de Mercadorias & Futuros (BM&F), 1996.

IASB – International Accounting Standards Board. **Framework for the preparation and presentation of financial statements**. In Internacional Financial Reporting Standards. Londres (Reino Unido): Internacional Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), 2003a.

_____. IAS 1 – Internacional Accounting Standard nº 1. **Presentation of financial statements**. In Internacional Financial Reporting Standards. Londres (Reino Unido): Internacional Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), 2003b.

_____. IAS 2 – Internacional Accounting Standard nº 2. **Inventories**. In Internacional Financial Reporting Standards. Londres (Reino Unido): Internacional Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), 2003c.

_____. IAS 41 – Internacional Accounting Standard nº 41. **Agriculture**. In Internacional Financial Reporting Standards. Londres (Reino Unido): Internacional Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), 2003d.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Produção agrícola municipal**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/PAM>>. Acesso em 30 de novembro de 2003.

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **Normas internacionais de Contabilidade 2001**. São Paulo : IBRACON, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 2.ed. São Paulo : Atlas, 2000.

_____. **Teoria da Contabilidade**. 6.ed. São Paulo : Atlas, 2000

KAM, Vernon. **Accounting theory**. 2.ed. California (USA): John Wiley & Sons, 1990.

KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. Tradução Helena Mendes Rotundo. São Paulo : EPU, 1979.

LAZZARINI, Sérgio Giovanetti; CHADDAD, Fabio Ribas. Finanças no agribusiness. In: ZYLBERSZTAJN, Decio; NEVES, Marcos Fava. (Org.). **Economia & gestão dos negócios agroalimentares**. São Paulo : Pioneira, 2000.

_____. Gerenciamento de riscos de preços no sistema agroindustrial brasileiro da soja. **Revista de Economia e Sociologia Rural**, v. 35, n. 4, p. 41-64, 1997.

LEISMANN, Edison L. **Retornos e riscos na comercialização de milho no estado do Paraná: uma aplicação do modelo Value-at-Risk**. Tese doutorado apresentada à Universidade Federal de Viçosa. Viçosa (Minas Gerais), 2002.

LIANG, Pierre Jinghong. Recognition: An information content perspective. **Accounting Horizons**, v. 15, n. 3, p. 223-242, September 2001.

LIMA, Iran Siqueira; LOPES, Alexandro Broedel. **Contabilidade e controle de operações com Derivativos**. São Paulo : Pioneira, 1999.

LOPEZ, Teresa Ancona. **Comentários ao Código Civil**: parte especial: das várias espécies de contratos. 3.ed. São Paulo : Saraiva, 2003. v.7

MAPA - Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Balança comercial do agronegócio – Dezembro/2003**. Disponível em: <<http://www.agricultura.gov.br>>. Acesso em 11 de janeiro de 2004.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5.ed. São Paulo : Atlas, 2003.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 8.ed. São Paulo : Atlas, 1998.

MARQUES, Pedro Valentim. Mercados Futuros e de Opções agropecuários. In: ZYLBERSZTAJN, Decio. NEVES, Marcos Fava. (Org.). **Economia & gestão dos negócios agroalimentares**. São Paulo : Pioneira, 2000.

MARTINS, Fran. **Contratos e obrigações comerciais**. 14.ed. Rio de Janeiro : Forense, 1996.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3.ed. São Paulo : Atlas, 2002.

_____; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de cursos**. São Paulo : Atlas, 2000.

MARTINS, Vinícius Aversari. **Contribuição à avaliação do Goodwill**: depósitos estáveis, um Ativo Intangível. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo (SP), 2002.

MOST, Kenneth S. **Accounting theory**. 2th ed. Toronto (Canadá) : Holt, Rinehart and Winston of Canada, Limited, 1986.

MÜLLER, Mary Stela; CORNELSEN, Julce Mary. **Normas e padrões para teses, dissertações e monografias**. 5.ed. Londrina : Eduel, 2003.

NANTES, José Flávio Diniz. Gerenciamento da empresa rural. In: BATALHA, Mário Otávio (coord.). **Gestão agroindustrial**. São Paulo : Atlas, 1997. v. 1

NEVES, Marcos Fava. Agribusiness: conceitos, tendências e desafios. In: CICLO DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS AGROINDUSTRIAIS (2. : São Paulo : 1995). **Anais...** São Paulo : USP : Faculdade de Zootecnia : Engenharia de Alimentos, 1995.

_____. **A década do agronegócio**. Disponível em: <<http://www.cna.org.br/noticia>>. Acesso em 16 de janeiro de 2004.

_____. *et al.* Mudanças nos negócios agroalimentares. **Revista Preços Agrícolas**, Piracicaba, p. 7-12, jan. 1999.

PUZZI, Domingos. **Abastecimento e armazenagem de grãos**. Campinas (SP) : Instituto Campineiro de Ensino Agrícola, 1986.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. São Paulo : Saraiva, 2000.

RICHARDSON, Roberto Jarry et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3.ed. São Paulo : Atlas, 1999.

SAMUELSON, Richard A. The concept of assets in Accounting theory. **Accounting Horizons**, v. 10, n. 3, p. 147-157, September 1996.

SEAB/DERAL – Secretaria de Estado da Agricultura e do Abastecimento do estado do Paraná, Departamento de Economia Rural. **Evolução da área e da produção de produtos selecionados no Paraná – Safras 2001/02 a 2003/04**. Disponível em: <<http://www.pr.gov.br/seab/deral>>. Acesso em 07 de dezembro de 2003a.

_____. **Grãos, Algodão e Outras Culturas – Paraná – Evolução da área colhida e da produção obtida – 94/95 a 01/02**. Disponível em: <<http://www.pr.gov.br/seab/deral>>. Acesso em 01 de dezembro de 2003b.

_____. **Quadro de Suprimento: Oferta e demanda mundiais**. Disponível em: <<http://www.pr.gov.br/seab/deral>>. Acesso em 07 de dezembro de 2003c.

_____. **Valor Bruto da Produção agropecuária paranaense – Safra 2001/2002 – Ano Base 2002**. Disponível em: <http://www.pr.gov.br/seab/deral/valor_bruto>. Acesso em 01 de dezembro de 2003d.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 22.ed. São Paulo : Cortez, 2002.

STICKNEY, Clyde P.; WEIL, Roman L. **Contabilidade Financeira: uma introdução aos conceitos, métodos e usos**. Tradução da 9.ed. por José Evaristo dos Santos. São Paulo : Atlas, 2001.

THEÓPHILO, Carlos Renato. **Uma abordagem epistemológica da pesquisa em contabilidade**. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo (SP), 2000.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em Ciências Sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo : Atlas, 1987.

TRUJILLO FERRARI, Alfonso. **Metodologia da pesquisa científica**. São Paulo : McGraw-Hill, 1982.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: contratos em espécie**. 3.ed. São Paulo : Atlas, 2003a. v. 3

_____. **Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos**. 3.ed. São Paulo : Atlas, 2003b. v. 2

VIEIRA, Sonia. **Como escrever uma tese**. 5.ed. São Paulo : Pioneira, 2002.

Webster's encyclopedic unabridged dictionary of the English language. NewYork : Gramercy Books, 1994.

ZYLBERSZTAJN, Decio. Conceitos gerais, evolução e apresentação do sistema agroindustrial. In: ZYLBERSZTAJN, Decio; NEVES, Marcos Fava. (Org.). **Economia & gestão dos negócios agroalimentares.** São Paulo : Pioneira, 2000.

APÊNDICES

APÊNDICE 01 – QUESTIONÁRIO

APÊNDICE 01 – QUESTIONÁRIO

1. A empresa opera com produtos agrícolas em depósito? Quais modalidades (entende-se como “modalidade”, neste trabalho, as finalidades do depósito, ou seja, a fixar, a retirar, para a CONAB, referente produto financiado pelo governo “EGF”, depósitos para outras empresas, etc...) ?
2. A empresa opera como armazéns gerais?
3. Em relação a cada uma das modalidades citadas na primeira questão, qual o significado econômico dessas transações para a empresa? (custódia? empréstimo? compra? etc...)
4. É política comum da empresa utilizar para suas finalidades os produtos agrícolas depositados?
5. Que documentos são emitidos para a formalização de cada uma das modalidades de depósito operadas pela empresa?
6. Como é efetuada a contabilização (em que contas) do recebimento desses produtos?
7. Quais os fatores considerados para o estabelecimento de tal critério de contabilização?
8. Especificamente aos produtos soja e milho, recebidos dos produtores (safra), quais os volumes mensais recebidos e os respectivos saldos a fixar e a retirar em 2000, 2001, 2002?
9. Quem assume os riscos sobre o produto depositado (risco de preço e risco físico)?