



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS
CAMPUS UNIVERSITÁRIO DE ARAGUAÍNA
CURSO SUPERIOR DE TECNOLOGIA EM GESTÃO DE COOPERATIVAS**

ESTHER DÁVILLA ALMEIDA SILVA

**ATIVOS BIOLÓGICOS NAS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS BRASILEIRAS:
estudo descritivo**

**ARAGUAÍNA
2019**

ESTHER DÁVILLA ALMEIDA SILVA

**ATIVOS BIOLÓGICOS NAS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS BRASILEIRAS:
estudo descritivo**

Trabalho de Conclusão de Curso, na modalidade de artigo, apresentado à Universidade Federal do Tocantins (UFT) - Campus Universitário de Araguaína para a obtenção do título de Tecnólogo em Gestão de Cooperativas, sob a orientação da Professora Mestra Clarete de Itoz.

**ARAGUAÍNA
2019**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Tocantins

- S586a Silva, Esther Dávilla Almeida.
Ativos Biológicos em Cooperativas Agropecuárias Brasileiras: estudo descritivo . / Esther Dávilla Almeida Silva. – Araguaína, TO, 2019.
29 f.
- Artigo de Graduação - Universidade Federal do Tocantins – Câmpus Universitário de Araguaína - Curso de Gestão de Cooperativas, 2019.
Orientadora : Clarete de Itoz
1. CPC 29. 2. Ativos biológicos. 3. Produtos agrícolas. 4. Cooperativas Agropecuárias. I. Título

CDD 334

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS – A reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio deste documento é autorizado desde que citada a fonte. A violação dos direitos do autor (Lei nº 9.610/98) é crime estabelecido pelo artigo 184 do Código Penal.

Elaborado pelo sistema de geração automática de ficha catalográfica da UFT com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

ESTHER DÁVILLA ALMEIDA SILVA

ATIVOS BIOLÓGICOS NAS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS BRASILEIRAS:
estudo descritivo

Trabalho de Conclusão de Curso, na modalidade de artigo, apresentado à Universidade Federal do Tocantins (UFT), Campus Universitário de Araguaína para a obtenção título de Tecnólogo em Gestão de Cooperativas, e aprovado em sua forma final pelo orientador e pela Banca Examinadora.

Data da aprovação: 26/11/2019.

Banca examinadora:

Orientadora: Prof. Ma. Clarete de Itoz - Universidade Federal do Tocantins (UFT)

Membro: Prof. Me. José Moraes Feitosa - Universidade Federal do Tocantins (UFT)

Membro: Prof. Dra. Roseni Aparecida de Moura - Universidade Federal do Tocantins (UFT)

ATIVOS BIOLÓGICOS NAS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS BRASILEIRAS: estudo descritivo

Esther Dávilla Almeida Silva¹
Clarete de Itoz²

RESUMO

Tendo em vista a importância do pronunciamento contábil CPC 29 no tratamento dos ativos biológicos do setor agropecuário, pesquisa-se sobre os Ativos biológicos nas cooperativas agropecuárias brasileiras, a fim de analisar a mensuração, métodos de avaliação e a classificação de ativos biológicos nos demonstrativos contábeis publicados das sociedades cooperativas brasileiras. Para tanto, é necessário descrever particularidades das normas técnica contábil, CPC 29; demonstrar a mensuração e método de avaliação utilizado para ativos biológicos em 14 cooperativas listadas entre as cinquenta maiores empresas brasileiras da Revista Forbes ano 2018; e avaliar a classificação de ativos biológicos, a partir de demonstrativos contábeis publicados do ano de 2009 a 2018. Realiza-se, então, uma pesquisa do tipo qualitativa e descritiva, com método comparativo e para a coleta de dados a análise documental. Diante disso, verifica-se que grande parte das cooperativas mensuram seus ativos ao valor justo, avaliam seus ativos biológicos ao valor de custo. No período e nas cooperativas pesquisadas observou-se que a descrição dos ativos biológicos não foi tratada conforme o pronunciamento, o que impõe a constatação de que seja feita uma abordagem mais profunda dos aspectos do CPC 29.

Palavras-Chave: CPC 29; Ativos biológicos; Produtos Agrícolas; Valor Justo; Cooperativas Agropecuárias.

ABSTRACT

Given the importance of accounting pronouncement CPC 29 in the treatment of biological assets in the agricultural sector, research on biological assets in Brazilian agricultural cooperatives is conducted to analyze the measurement, valuation methods and classification of biological assets in the financial statements. published by Brazilian cooperative societies. Therefore, it is necessary to describe particularities of accounting technical standards, CPC 29; demonstrate the measurement and valuation method used for biological assets in 14 cooperatives listed among the Forbes Magazine's fifty largest Brazilian companies year 2018; and evaluate the classification of biological assets, based on financial statements published from 2009 to 2018. Then, a qualitative and descriptive research is carried out, with comparative method and for data collection the documentary analysis. Given this, it appears that most cooperatives measure their assets at fair value, evaluate their biological assets at cost. In the period and in the cooperatives surveyed, it was observed that the description of biological assets was not treated according to the pronouncement, which requires the finding that a deeper approach to the aspects of the CPC is made 29.

Keywords: CPC 29; Biological Assets; Agricultural Products; Fair Value; Agricultural Cooperatives.

¹ Acadêmica do Curso Tecnólogo Gestão em Cooperativas. Contato: estherdavillaa@gmail.com

² Professora do Curso Tecnólogo em Logística, Mestre em Contabilidade. Contato: clarete@uft.edu.br

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	5
2 CONTEXTO TEÓRICO	7
2.1 Dados estruturais e econômicos das sociedades cooperativas agropecuárias.....	7
2.2 Particularidades do CPC 29: ativos biológicos.....	9
3 METODOLOGIA.....	11
3.1 Tipo e método de pesquisa.....	11
3.2 Fonte, coleta e tratamento dos dados	11
4 APRESENTAÇÃO DE DADOS	13
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	18
REFERÊNCIAS	20

1 INTRODUÇÃO

Sabe-se que o ramo agropecuário brasileiro, destaca-se com forte presença na economia do país. Nomeado entre o ranking dos países que mais se exportam no mundo, nossos produtos agropecuários estão em quase todos os “mercadinhos” ao redor do mundo, de acordo com a Revista Globo Rural (2018). Essa mesma pesquisa aponta que o “Brasil já é o terceiro maior exportador agrícola do mundo”. Segundo o Instituto de Economia (2014) o país destaca-se entre um dos quatro maiores exportadores de açúcar, soja, milho, suco de laranja, café, algodão, suínos, aves e bovinos.

Dentro desse setor, encontram-se as cooperativas agropecuárias, que por sua vez não deixam de destacar um grande papel na economia brasileira. Em média são 1.613 cooperativas agropecuárias distribuídas por todas as regiões do Brasil, conforme destaca Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) em 2018. Elas ocupam um papel importante pois além de proporcionar emprego e renda, promovem o crescimento econômico e melhoram a qualidade de vida e renda de diversos produtores rurais que antes, individualmente não conseguiriam destaque, mas coletivamente ganharam suporte para comercializar seus produtos.

Dentro desta perspectiva, estuda-se os ativos biológicos nas sociedades cooperativas agropecuárias brasileiras, buscando-se entender como são avaliados, mensurados e classificados esses tipos de ativos. A base do estudo são os procedimentos apresentados no Comitê de Pronunciamentos Contábeis³ (CPC) 29, que trata sobre reconhecimento, mensuração e avaliação de ativos biológicos e produto agrícola na contabilidade brasileira em correlação às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS 41).

Dessa forma, antes de se compreender os aspectos da norma técnica ao tratamento de ativos, é importante esclarecer algumas das definições do CPC 29. Por exemplo, o que são Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas? e o que é Valor justo e porque a entidade deve mensurar seus ativos biológicos ao valor justo e não ao custo? Segundo o CPC 29 (2009), Ativo Biológico compreende-se como toda planta ou animal vivos; a produção agrícola é o produto colhido de ativo biológico da entidade; e o Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração. Isto é, o ativo biológico e produto agrícola, após o reconhecimento inicial é avaliado pelo Valor justo, estabelecido pelo mercado

³ Responsável pelo estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira (CPC/2019).

e não na entidade, até sua posterior venda. Além disso, a entidade somente deve mensurar ao custo, quando o ativo biológico não puder ser mensurado confiavelmente, ou seja, o valor do ativo, cotado pelo mercado não está disponível, e os preços estabelecidos pelo mercado não são claramente confiáveis (CPC 29/2009). Deste modo, busca-se analisar a mensuração, métodos de avaliação e a classificação de ativos biológicos nos demonstrativos financeiros publicados pelas cooperativas agropecuárias.

O objetivo geral é analisar a mensuração, métodos de avaliação e a classificação de ativos biológicos nos demonstrativos contábeis publicados das sociedades cooperativas brasileiras, do ano de 2009 a 2018. Os objetivos específicos são: descrever particularidades das normas técnicas contábeis, CPC 29 o tratamento, a mensuração e a classificação contábil de ativos biológicos; demonstrar a mensuração e método de avaliação utilizado para ativos biológicos em 14 (quatorze) cooperativas listadas entre as cinquenta maiores empresas brasileiras do agronegócio na Revista Forbes⁴ ano 2018; e, avaliar por meio de métricas não estatísticas, a classificação de ativos biológicos em cooperativas brasileiras, a partir de demonstrativos contábeis publicados do ano de 2009 a 2018. A questão problema de pesquisa é: como são avaliados, mensurados e classificados os ativos biológicos em cooperativas agropecuárias brasileiras? Optou-se por estudar cooperativas para estabelecer-se uma relação com o curso de Gestão de Cooperativas da Universidade Federal do Tocantins de Araguaína.

Em relação à pesquisa, este estudo parte-se da premissa, de que as entidades agropecuárias, especificamente as cooperativas, aplicam a norma contábil, sobre seus ativos biológicos, reconhecendo, mensurando e avaliando-o conforme o pronunciamento técnico. A pesquisa busca explorar os principais aspectos do pronunciamento e a margem de utilização desses procedimentos com os ativos biológicos das entidades. Através disto, atribuiu-se um tipo de análise qualitativa e descritiva, com o método comparativo, e para levantamento de dados, utilizou-se a análise documental e como objeto de pesquisa, estudou-se as 14 cooperativas do ramo agropecuário, localizadas no sul e sudeste brasileiro. Isto porque são regiões onde se concentram o maior número de cooperativas com grande estabilidade no mercado.

E sobre justificativa, tendo em vista o aumento de cooperativas do ramo agropecuário no Brasil, surge-se a necessidade das entidades, ter conhecimento sobre o pronunciamento e a aplicação da norma ao tratamento de ativos biológicos. Tendo como relevância que as cooperativas devam contabilizar seus ativos biológicos conforme o pronunciamento contábil

⁴ Forbes, a mais conceituada revista de negócios e economia do mundo, retrata o que há de melhor no mundo empresarial econômico (FORBES/2019).

29, de forma a esclarecer dentro do balanço patrimonial, demonstrações e notas explicativas, a classificação e mensuração do ativo biológico da entidade.

2 CONTEXTO TEÓRICO

2.1 Dados estruturais e econômicos das sociedades cooperativas agropecuárias

O setor agropecuário brasileiro, é um dos maiores ramos do Brasil, onde mais se tem gerado trabalho e renda para os pequenos, médios e grandes produtores agrícolas. A partir desse ponto, percebe-se cada vez mais o avanço das cooperativas agropecuárias, tanto no aspecto econômico, como na percepção de novas oportunidades de empreendimento desse segmento, principalmente para os pequenos produtores.

Sendo assim, de acordo com o portal da Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB), o ramo agropecuário reúne cooperativas de produtores rurais, agropastoris e de pesca. O papel da cooperativa é receber, comercializar, armazenar e industrializar a produção dos cooperados. Além, é claro, de oferecer assistência técnica, educacional e social. Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas (IBGE/2016), 48% de tudo que é produzido no campo brasileiro passa, de alguma forma, por uma cooperativa.

O ramo agropecuário é o ramo mais desenvolvido no contexto cooperativista, apresentando dados significativos para a economia brasileira como: 1.613 (mil seiscentos e treze) cooperativas, mais de 1 milhão de cooperados e 209,7 mil empregados (Fonte: OCB). Esse ramo cooperativo, representa ainda 23,62% do total de cooperativas registradas na OCB. Essas cooperativas destinam-se principalmente as atividades agropecuária, extrativista, agroindustrial, aquícola ou pesqueira (OCB, 2019). No Quadro 1 demonstra-se a relação de todas as cooperativas do Ramo agropecuário do Brasil por região.

Quadro 1: Dados de Cooperativas do Ramo Agropecuário do Brasil de 2018

Região	Cooperativas	Cooperados	Empregados
Centro-Oeste	218	64.478	14.201
Nordeste	301	24.462	1.523
Norte	458	20.769	2.130
Sudeste	400	348.402	32.329
Sul	236	562.908	159.595
TOTAL	1.613	1.021.019	209.778

Fonte: Com base em dados da OCB (2019).

Conforme os dados do Quadro 1, em números brutos, a região norte, possui o maior quantitativo de cooperativas agropecuárias; sendo que o número de cooperados e de empregados é maior na região sul do país. Retomando a ideia anterior, a agropecuária contribuiu, positivamente, para a expansão do Produto Interno Bruto (PIB) geral, com crescimento de 13% no ano de 2017, impulsionado pela supersafra e elevados volumes de exportações. Esse aumento derivou-se das lavouras de milho (55,2%) e da soja (19,4%) (OCB/GO, 2019).

Conforme Instituto Mauro Borges (IMB/ Segplan-GO, 2018), no estado de Goiás, o PIB goiano apresentou 10,4% de atividade agropecuária em 2015. No final de 2017, ele teve um desempenho de 21,5% de suas atividades. A OCB Goiás divulgou em 2017 que, das 74 cooperativas registradas no estado, 41 apresentaram um total de 2,1 bilhões de patrimônio líquido, exibindo uma média de 51,6 milhões. Os principais produtos desse segmento são a soja o milho e a cana de açúcar, assim como a produção da atividade de bovinos e aves (OCB/GO, 2018).

No estado de Minas Gerais o ramo agropecuário registrou movimentação econômica de R\$ 20,7 bilhões, representando 38,6% da movimentação econômica do cooperativismo mineiro. Ela representa 10,4% do PIB do agronegócio de Minas. Entre os produtos agrícolas que passam pelas cooperativas, destacam-se: o café (48,33%), o algodão (29,76%), a aveia (29,43%), a cenoura (22,08%) e o alho (20,15%). Também, apresentam 169,7 mil cooperado, 15,7 mil empregados e 193 cooperativas do ramo agropecuário (SISTEMA OCEMG, 2019).

Conforme Sistema OCERGS SESCOOP/RS (2019), o Rio Grande do Sul possui cerca de 350,2 mil cooperados, 36,6 mil empregados e 128 cooperativas. Dentre as quais, 62 possuem planta agroindustrial, onde processam a matéria-prima e agregam valor em mais de 131 produtos diferentes. E ainda, apresentaram um faturamento de R\$ 31,7 bilhões em 2018, com um aumento de 19,22% em relação ao período anterior.

Ademais, temos o Cooperativismo Agropecuário Paranaense, apresentando um faturamento de R\$ 70,5 bilhões, R\$ 51,9 bilhões de ativos, sobras de R\$ 1,9 bilhões e US\$ 3,593 bilhões na balança comercial. Atualmente, o Paraná possui 61 cooperativas, 170,7 mil cooperados e 82,4 mil funcionários (SISTEMA OCEPAR, 2018).

Dessa forma, evidenciou-se os estados de Goiás, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Paraná, pois representam números significativos para o Cooperativismo Agropecuário Brasileiro; de modo que, os melhores resultados econômicos desse segmento se concentram no Sul, Sudeste e Centro Oeste do Brasil, conforme dados obtidos da OCB e SESCOOP's.

2.2 Particularidades do CPC 29: ativos biológicos

De acordo com o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (2019), em 2019 o valor bruto da produção foi de 564,32 bilhões da produção. A região Centro-Oeste divulgou 104,1 milhões da produção de grãos, enquanto isso, o Sul mostrou (79,3), o Sudeste (23,4) e o Nordeste (13,9) milhões, dos principais estados produtores de grãos. Em 2017, apresentou 214,8 milhões de cabeças de bovinos e 41 milhões de suínos do Brasil. De acordo com a OCB (2018), uma das cooperativas líder do segmento agropecuário apresentou 10,8 milhões de grãos comercializados (soja, milho e café) e 1,6 milhões de suínos e leite.

A partir disso, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis por meio do CPC 29, estabelece o tratamento contábil; e as respectivas divulgações, relacionados aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas; para avaliar, de acordo com o mercado, a produção de produtos agrícolas e pecuários de entidades agropecuárias do Brasil. Para a produção agrícola, o referido CPC, considerada aquela obtida no momento e no ponto de colheita dos produtos advindos dos ativos biológicos da entidade. Deve-se considerar ainda que, o Pronunciamento não trata do processamento dos produtos agrícolas após a colheita, como, por exemplo, o processamento de uvas para a transformação em vinho por vinícola, mesmo que ela tenha cultivado e colhido a uva. Tais itens são excluídos do CPC 29, sendo utilizado para o tratamento contábil, o CPC 16, estoques.

Para identificar ativos biológicos, o CPC 29, traz termos específicos a serem observados na melhor aplicação da regra contábil, como:

Atividade agrícola é o gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais, pela entidade; **planta portadora** é uma planta viva que: (a) é utilizada na produção ou no fornecimento de produtos agrícolas; (b) é cultivada para produzir frutos por mais de um período; e (c) tem uma probabilidade remota de ser vendida como produto agrícola, exceto para eventual venda como sucata; **produção agrícola** é o produto colhido de ativo biológico da entidade; **ativo biológico** é um animal e/ou uma planta, vivos; **transformação biológica** compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causam mudanças qualitativa e quantitativa no ativo biológico; **despesa de venda** são despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda de ativo, exceto despesas financeiras e tributos sobre o lucro; **grupo de ativos biológicos** é um conjunto de animais ou plantas vivos semelhantes; e, **colheita** é a extração do produto de ativo biológico ou a cessação da vida desse ativo biológico; **Valor justo** é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração (CPC 29/2009).

Sobre reconhecimento e mensuração, o CPC 29 estabelece que, o ativo biológico e o produto agrícola devem ser reconhecidos, quando a entidade o controla como resultados de

eventos passados; prevê benefícios econômicos futuros advindos do mesmo e o valor justo ou custo puder ser mensurado confiavelmente. De modo que, confirmado a confiabilidade da mensuração, o ativo biológico deva ser mensurado pelo valor justo, menos despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e o produto agrícola no ponto de colheita. Isso nos traz a interpretação do CPC 29 em que a produção agrícola no momento da colheita sempre poderá ser mensurada pelo valor justo, menos despesa de venda de forma confiável (CPC 29/2009).

Nesse sentido, o valor justo integra alguns critérios de abordagem na mensuração, ou seja, deve-se levar em conta o preço de saída atual, o foco nos participantes do mercado e não necessariamente na entidade, transação ordenada e a data de mensuração (KPMG, 2018)⁵. Sendo assim, todo valor mensurado definirá como base os preços estabelecidos pelo mercado e não na entidade, já que ela poderia não utilizar as técnicas de mensuração do valor justo. Além disso, todavia a transformação biológica⁶ deverá ser mensurado seguindo as mudanças qualitativas e quantitativas do ativo biológico.

Vale ressaltar que, a planta portadora citada no CPC 27, atribui um tipo de mensuração diferente em relação ao ativo biológico, mas o produto colhido dessa planta deve ser contabilizado ao valor justo, conforme instruções do CPC 29. Sobre a incapacidade de mensurar confiavelmente, o CPC 29 propõe que, em tais situações o ativo biológico deve ser mensurado pelo custo, menos qualquer depreciação e perda por irreversibilidade acumuladas, até que o valor justo possa ser mensurado confiavelmente (CPC 29/2009).

Em relação a divulgação dos Ativos biológicos, o CPC 29 expõe que, deve-se divulgar as perdas e os ganhos em relação ao valor inicial do ativo; a mudança no valor justo, menos a despesa de venda; uma descrição quantitativa e qualitativa de cada grupo de ativos biológicos e produtos agrícolas, distinguindo entre consumíveis e de produção ou entre maduros e imaturos, conforme adequado. Além destas, a entidade também deve divulgar, a existência e o total dos ativos biológicos e toda mudança no valor contábil entre o início e o fim do período corrente (CPC 29/2009).

Existe a premissa de que os ativos biológicos, devem ser mensurados confiavelmente pelo valor justo ou custo. No entanto caso o ativo biológico não possa ser mensurado de forma confiável, a entidade deve divulgar uma descrição dos ativos biológicos, explicação da razão, método de depreciação, seguindo os critérios estabelecidos pelo CPC 29. Em geral, a entidade

⁵ (2018) KPMG Auditores Independentes, uma sociedade simples brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International Cooperative (“KPMG International”), uma entidade suíça.

⁶ É o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação do ativo biológico (CPC 29).

deve divulgar o reconhecimento, mensuração e quaisquer mudanças decorrentes do valor justo dos ativos biológicos, assim como as notas explicativas referidas aos ativos.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipo e método de pesquisa

A pesquisa é do tipo qualitativa, pois segundo Michael (2009), apresenta um tipo de investigação voltada ao aspecto qualitativo da pesquisa, não se comprova por meio de dados estatísticos, mas a partir da análise detalhada, abrangente, consistente e coerente, assim como na argumentação lógica das ideias. É descritiva, pois descreve as particularidades do CPC 29, e o tratamento dos ativos biológicos das cooperativas agropecuárias; por meio das demonstrações financeiras. Conforme Gil (2008) a pesquisa descritiva tem como objetivo descrever as características de determinada população, fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

O método de pesquisa é o comparativo, que segundo Andriolo (2006) desenvolve-se pela investigação de indivíduos, classes, fenômenos ou fatos, com vistas a ressaltar as diferenças e similaridades entre eles. Esse método tem como objetivo estabelecer leis e correlações entre os vários grupos e fenômenos sociais, mediante a comparação que irá estabelecer as semelhanças e/ou diferenças. Ou seja, busca comparar as classificações e mensurações dos ativos biológicos da entidade com o pronunciamento contábil 29.

A técnica de coleta de dados se deu a partir da análise documental, através da observação indireta, que se trata da consulta a documentos, registros pertencentes ou não ao objeto de pesquisa estudado, com a finalidade de coletar informações úteis para o entendimento e análise do problema. (MICHAEL/2009).

3.2 Fonte, coleta e tratamento dos dados

A fonte originária da pesquisa é a Revista Forbes (julho/2018), que divulgou a lista das 50 (cinquenta) maiores e melhores empresas de agronegócios do Brasil e entre essas 14 (quatorze) são cooperativas que atuam nesse ramo e se tornam relevantes no cenário devido a apresentação de dados estruturais, conforme Quadro 2:

Quadro 2: Alguns dados específicos das cooperativas pesquisadas

Cooperativa	Alguns dados estruturais
Agrária	Com sede em Guarapuava (PR) e que, por meio de assessoria de Cerrado Rural Agronegócios, já esteve no Tocantins conhecendo suas potencialidades, gerou 1.500 empregos diretos e faturamento bruto de R\$ 2,5 bilhões. Ela atua na área de plantação e processamento de cevada, milho, soja e trigo.
Aurora	Com sede em Chapecó (SC), é a terceira maior exportadora de carne suína no Brasil. Gerou 26 mil empregos diretos e faturou R\$ 8,5 bilhões.
C.Vale	Tem sede em Palotina (PR) e está voltada para a produção de soja, milho, trigo, mandioca, leite, frango, peixe e suínos. Gerou 9 mil empregos e faturou bruto R\$ 6,9 bilhões.
Camil	Trabalha com beneficiamento e comercialização de arroz, feijão, açúcar e pescado. Com sede na capital paulista, gerou 6 mil empregos e faturou R\$ 4,9 bilhões.
Castrolândia	Tem sede em Castro (PR) e está voltada para a produção e comercialização de laticínios, trigo e suinocultura. Faturou R\$ 2,83 bilhões e gerou 2.578 empregos diretos.
Coamo	Tem sede em Campo Mourão (PR). É uma cooperativa agroindustrial, com foco principal na produção de grãos. No passado gerou 28 mil empregos e faturou R\$ 11 bilhões.
Cocamar	Faturou R\$ 3,9 bilhões e gerou 7 mil empregos. Ela tem sede em Maringá (PR) e tem atuação diversificada, com destaque para o café.
Cooperalfa	De Chapecó (SC). Atua na área de grãos, suinocultura, grãos e varejo. Faturou R\$ 2,79 bilhões e gerou 3.120 empregos.
Cooperativa Integrada	Faturamento de R\$ 2,71 bilhões e geração de 9.300 empregos. Está sediada em Londrina (PR) e atua na área de agroindústria, sendo o seu ponto forte a comercialização de grãos, em especial soja, milho, trigo e café.
Coopercitrus	É de Bebedouro (SP). Está focada na agroindústria do café, soja e milho. Faturou R\$ 3 bilhões e gerou 2.747 empregos.
Cooxupé	Com sede em Guaxupé (MG). Atua na área de agroindústria, com destaque para o café. Teve faturamento de R\$ 3,79 bilhões e gerou 14 mil empregos.
Copacol	Faturou R\$ 3,46 bilhões e gerou 5.732 empregos. Está sediada em Cafelândia (PR). Sua área de atuação é a produção e agroindústria de suínos, aves, peixes e leite.
Frísia	Ela é uma das mais antigas do Brasil, tem sede em Carambeí (PR). Atua principalmente na triticultura, sojicultura, leite e agroindústrias desses produtos. No Tocantins tem seu forte na compra de soja e milho. Gerou 1.089 empregos e faturou R\$ 2,41 bilhões.
Lar	Tem sede em Medianeira (PR), está focada em insumos e pecuária. Faturou R\$ 5,06 bilhões e gerou 9.416 empregos.

Fonte: Sistema OCB (2019)

As informações evidenciam forte presença das cooperativas agropecuárias no estado do Paraná, com total de 9 (nove) cooperativas, 2 (dois) em Santa Catarina e São Paulo e 1 (um) em Minas Gerais, e todas elas apresentaram um faturamento entre R\$ 2,41 bilhões a 11 bilhões, conforme Quadro 2.

O mecanismo de coleta de dados são as demonstrações financeiras, divulgadas na página oficial de cada instituição, o site da OCB e SESCOOP's de alguns estados. O levantamento de dados se dirigiu entre os dias, 27 de setembro a 08 de outubro de 2019. Para tratamento dos dados coletados, utilizou-se uma sequência de itens corresponde ao reconhecimento, mensuração e divulgação dos ativos biológicos, conforme a norma técnica, a fim de comparar se as cooperativas aplicaram o tratamento adequado conforme o CPC 29. Para comparação dos dados, propõe-se que sejam respondidos os itens com respostas de “sim” ou “não”,

expressando-se dentro de colunas se aquele item corresponde ao ativo biológico ou produto agrícola.

O Quadro 3, mostra a relação de todas as cooperativas pesquisadas. Vale ressaltar que das 14 entidades, as cooperativas Agrária, Aurora e Camil, demonstraram não haver coleta de dados, isso deve-se ao fato de não disponibilizarem as demonstrações financeiras e notas explicativas na página oficial ou pelo difícil acesso a essas demonstrações.

Quadro 3: 14 maiores Cooperativas Agropecuárias da Revista Forbes

Cooperativas	Anos coletados de 2009 a 2018
Agrária	Não houve coleta de dados
Aurora	Não houve coleta de dados
C. vale	2009 a 2018
Camil	Não houve coleta de dados
Castrolândia	2009 a 2018
Coamo	2009 a 2018
Cocamar	2015 a 2018
Cooperalfa	2012 a 2018
Coopercitrus	2018
Cooxupé	2012 a 2018
Copacol	2009 a 2018
Frísia	2011 a 2018
Integrada	2009 a 2018
Lar	2012 a 2018

Fonte: Sistema OCB (2019)

Inicialmente, a pesquisa propõe que os dados sejam avaliados do período de 2009 a 2018, contudo a amostra aponta algumas cooperativas que apresentaram anos diferentes, isso porque as entidades só divulgaram dos respectivos anos, conforme dados do Quadro 3.

4 APRESENTAÇÃO DE DADOS

O comitê de pronunciamento contábil 29, tem por finalidade estabelecer o tratamento contábil, e as respectivas divulgações dos ativos biológicos e produtos agrícolas (CPC 29/2009). Com base nesse pronunciamento, foi elaborado 19 itens sobre o reconhecimento, mensuração e divulgação dos ativos biológicos e produtos agrícolas, a fim de identificar o tratamento de ativos das cooperativas agropecuárias, conforme apresenta Quadro 4.

Quadro 4: Identificação do tratamento dos Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas das Cooperativas conforme os procedimentos do CPC 29

	Item	Ativos Biológicos	Produtos Agrícolas
	RECONHECIMENTO		
<i>1</i>	A entidade deve reconhecer	Controla o ativo como resultado de eventos passados;	Todas responderam “Sim”
			Todas responderam “Sim”

2		For provável que benefícios econômicos futuros associados com o ativo fluirão para a entidade;	Todas responderam “Sim”	Todas responderam “Sim”
3		O valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.	Todas responderam “Sim”	Todas responderam “Sim”
4	Deve ser mensurado no reconhecimento Inicial		Todas responderam “Sim”	Todas responderam “Não”
5	Deve ser mensurado no momento da colheita		Todas responderam “Não”	Todas responderam “Sim”
MENSURAÇÃO				
6	Deve ser mensurado ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência		Somente a cooperativa Coamo respondeu “não”	Todas responderam “não”
7	Deve ser mensurado ao valor justo, menos a despesa de venda, no momento da colheita		Todas responderam “não”	Todas responderam “Sim”
8	<i>Incapacidade para mensurar de forma confiável o valor justo</i>	Deve ser mensurado ao custo, menos qualquer depreciação e perda por irrecoverabilidade acumuladas	Somente as cooperativas Copacol e Coamo responderam “sim”	Todas responderam “não”
9	Aplicação do CPC 16 (Estoques) após o ponto de colheita		Todas responderam “não”	Todas responderam “Sim”
DIVULGAÇÃO				
10	A entidade deve divulgar o ganho ou a perda do período corrente em relação ao valor inicial		Todas responderam “Sim”	Todas responderam “Sim”
11	A entidade deve fornecer uma descrição (dissertativa ou quantitativa) de cada grupo de:		Somente a Castrolândia, C. vale, Copacol, Frísia, e Lar, responderam “Sim”:	Somente a cooperativa Coopercitrus respondeu “não”
12	<i>As demonstrações contábeis devem divulgar:</i>	A natureza das atividades envolvendo cada grupo	Somente a C. vale, Castrolândia, Copacol, Frísia, e Lar responderam “Sim”	Somente a Cocamar, Coopercitrus, Integrada e Lar, responderam “Não”
13		Mensurações ou estimativas não financeiras de quantidade físicas:	De cada grupo no final do período	Somente a Cooxupé respondeu “Não”
14			Durante o período	Somente a Cooperativa Cocamar respondeu “Sim”
15	A existência e o total; E o montante para o desenvolvimento ou aquisição de:		Todas responderam “Sim”	Todas responderam “Sim”
16	Deve divulgar, ganho ou perda decorrente da mudança no valor justo menos a despesa de venda		Todas responderam “Sim”	Todas responderam “Sim”
17	Divulgação adicional, cujo valor justo não pode ser mensurado de forma confiável		Todas responderam “Não”	Todas responderam “Não”
18	Deve divulgar qualquer ganho ou perda reconhecido sobre a venda, quando for mensurado ao seu custo menos depreciação e perda no valor recuperável acumuladas		Somente as cooperativas Copacol, Frísia e Coamo, responderam “Sim”	Todas responderam “Sim”
19	Deve divulgar quando o ativo previamente mensurado ao custo, se tornar mensurável de forma confiável		Todas responderam “Não”	Todas responderam “Não”

Fonte: CPC 29/2009

As informações apresentadas, representam o tratamento dos ativos biológicos e produtos agrícolas divulgado pelas cooperativas, enquanto que, a representação no quadro em respostas “sim”, está relacionado ao uso do tratamento, e “não”, para não utilização da norma, conforme Quadro 4.

Inicialmente, observou-se que as 11 cooperativas apresentaram reconhecimento inicial dos ativos biológicos e produtos agrícolas, descritas nos 5 primeiros itens, conforme Quadro 4.

A partir desse fato, conclui-se que as entidades aplicaram o tratamento adequado do pronunciamento técnico.

Quadro 5, apresenta algumas das anotações percebidas nas notas explicativas quanto ao tratamento de ativos biológicos e produtos agrícolas das cooperativas.

Quadro 5: Descrição dos ativos biológicos e produtos agrícolas nas Notas explicativas das Cooperativas

COOPERATIVA	Anotações percebidas nas Notas Explicativas sobre Ativo biológico e/ou Planta Agrícola:
Castrolândia	A Castrolândia reconhece seus ativos biológicos (florestas, matrizes e reprodutores suínos) pelo seu valor justo, que corresponde ao valor dos insumos aplicados, deduzido da exaustão ou depreciação acumulados. Em atendimento ao Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, as florestas, matrizes e reprodutores suínos da Castrolândia foram avaliados a valor justo na data do balanço, com base em laudos elaborados por técnicos internos.
C. Vale Cooperativa Agroindustrial	Ativos Biológicos Abrange o tratamento contábil das atividades que envolvem ativos biológicos tais como as matrizes (suínos e aves), produtos agrícolas (ovos, pintainhos, alevinos, suínos em formação para abate, aves em formação para abate e peixes em formação para abate) e reflorestamentos. Os ativos biológicos devem ser reconhecidos ao valor justo. Os Produtos agrícolas e produtos pecuários: avaliados pelo valor de compra praticado pela cooperativa em 31 de dezembro, que reflete o valor justo ajustado ao resultado.
Coamo	Ativos biológicos: os reflorestamentos foram exauridos em percentuais que representam as efetivas explorações no exercício e foram avaliados ao custo, visto serem de utilização como fonte de energia material de consumo interno. Os estoques de produtos agrícolas a fixar estão apresentados pelo valor de custo da entrada, prática em consonância com a legislação cooperativista, em que o produto é entregue e o associado outorga poderes a cooperativa, com posterior opção de fixação de preço.
Cocamar	Os estoques estão apresentados ao custo médio de aquisição ou produção, ajustados ao valor de realização ou ao valor justo. Na data de aquisição, os ativos adquiridos e os passivos assumidos identificáveis são reconhecidos pelo valor justo na data da aquisição. A adoção da nova norma mudou o reconhecimento dos estoques de produtos recebidos de cooperados (Produtos agrícolas) com preço a fixar que anteriormente eram registrados em contas de compensação e agora são registrados em conta própria de estoque, individualizada, e sua contrapartida em conta de passivo, mensuradas ao valor justo.
Cooperalfa	Os estoques de cereais são avaliados ao custo médio ponderado ou valor líquido de realização, considerando o menor. Ativos biológicos: os animais e árvores do reflorestamento foram classificados na conta de ativos Biológicos. A cada triênio a Cooperalfa efetua levantamento e avaliação de seus reflorestamentos pelo valor justo, conforme determina a referida norma.
Coopercitrus	Os estoques de commodities “produtos agrícolas” são avaliados pelo valor justo deduzido dos custos de venda, as alterações deste valor são reconhecidas como sobras ou perdas, contabilizados no resultado do exercício. A Cooperativa adotou o Pronunciamento Técnico CPC-29 – (Ativos Biológicos) onde os seus ativos biológicos de café e eucalipto passaram a ser mensurados ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência.
Cooxupé	Os ativos financeiros ao valor justo por meio do resultado são reconhecidos pelo valor justo, e os custos da transação são contabilizados na demonstração das sobras. Os estoques de <i>commodities</i> (“produtos agrícolas”) são avaliados pelo valor negociado ou de realização, considerando o preço de venda desses produtos na data das demonstrações financeiras, líquido dos esforços necessários para a sua realização.

Copacol	Abrange o tratamento contábil das atividades que envolvem ativos biológicos tais como suínos, aves, peixes, novilhas e reflorestamento. Os ativos biológicos devem ser reconhecidos ao valor justo. Reflorestamento: foram avaliados ao custo dos insumos aplicados (Mão de obra, mudas, desbastes, tratos culturais e outros). Os produtos agrícolas a fixar e a adquirir foram contabilizados nos estoques, e constituída a provisão das obrigações como “Produtos a Fixar e Adquirir”, avaliado pelo valor de compra, praticado pela Cooperativa em 31.12.2018, mensurados e reconhecidos a valor justo, em atendimento ao item 16 da ITG 2004 aprovada em 24 de novembro de 2017.
Frísia	Ativo Biológico e Produtos Agrícolas, as Florestas e reflorestamentos da Cooperativa foram avaliadas ao valor justo na data do balanço, com base em laudos elaborados por técnicos internos. Os ativos biológicos (árvores para corte) foram avaliados pelo custo de implantação e manutenção, deduzido da exaustão pela extração da lenha. As Matrizes, animais para reprodução, foram avaliadas pelo custo de aquisição.
Integrada	Uma série de políticas e divulgações contábeis da Cooperativa requer a mensuração de valor justo para ativos e passivos financeiros e não financeiros. Os produtos agrícolas foram avaliados pelo valor de mercado, considerando o preço de fechamento no encerramento do exercício, líquido dos impostos e contribuições recuperáveis, não superando o seu valor realizável líquido.
Lar	As notas explicativas da Cooperativa apresentam, referente aos ativos biológicos, os produtos pecuários e/ou formação de aves para cortes e matrizes, aves postura, ovos, pintainhos, novilhos, suínos em formação, suínos matrizes e suínos reprodutores. Os plantéis dos produtos em formação para fins comerciais estão avaliados pelos custos médios incorridos. Os plantéis das matrizes de aves estão avaliados pelo custo de aquisição. Os plantéis das matrizes e reprodutores de suínos estão avaliados pelos custos de suas aquisições. Os estoques de Produtos Agrícolas estão avaliados pelo valor de suas aquisições.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Quanto a mensuração dos ativos biológicos, nota-se que a cooperativa Coamo não avalia seus ativos biológicos pelo valor justo, a respeito de tal fator a cooperativa divulga nas notas explicativas que, visto serem de utilização como fonte de energia material de consumo interno, os reflorestamentos, reconhecidos como os ativos biológicos da cooperativa, foram avaliados ao custo, conforme apresenta Quadro 5.

Em relação as demais entidades, observa-se algumas anotações importantes quanto aos métodos de avaliação das cooperativas, conforme demonstra Quadro 5. Sobre o reflorestamento, ativo biológico da cooperativa Copacol, foram avaliados ao custo dos insumos aplicados. A cooperativa Frísia apresentou avaliar seus ativos biológicos (árvores para corte) pelo custo de implantação e manutenção. A cooperativa Lar avaliou os plantéis dos produtos em formação, pelos custos médios incorridos, e aos plantéis de aves e reprodutores suínos, avaliados pelo custo de aquisição. A partir desse levantamento, pode se concluir que, apesar das cooperativas divulgarem mensurar seus ativos financeiros ao valor justo, apresentaram outros métodos de avaliação, ou seja, seus ativos biológicos foram avaliados ao custo, contrariando dessa forma as normas estabelecidas pelo CPC 29.

Acerca das mensurações ao custo observadas de algumas cooperativas, pode-se inferir que tratam de ativos com ciclo de vida útil curto, e por se tratar na maioria das vezes de ativos

classificados para venda a curto prazo, a entidade venha mensurá-lo ao custo. Outro destaque importante, ocorre em casos em que o custo se aproxima do valor justo, estes em especial acontecem quando:

- (a) uma pequena transformação biológica ocorre desde o momento inicial (por exemplo, as árvores frutíferas brotadas a partir de sementes ou mudas plantadas no período imediatamente anterior ao de encerramento das demonstrações contábeis);
- (b) não se espera que o impacto da transformação do ativo biológico sobre o preço seja material (por exemplo, para o crescimento inicial da plantação de pinos cujo ciclo de produção é de 30 anos). (CPC 29/2009)

Referente ao estoque de produtos agrícolas no item 9, atribui-se o CPC 16, aplicável a produção agrícola após o ponto de colheita. Visto esta questão, notou-se nas notas explicativas de algumas cooperativas que, os produtos agrícolas e produtos pecuários foram avaliados pelo valor de compra praticado pela entidade em 31 de dezembro de cada exercício, o que reflete ao valor justo ajustado ao resultado, conforme apresenta Quadro 5.

Quanto a divulgação, as 11 cooperativas apresentaram divulgar o ganho ou a perda do período corrente. Em relação ao item 11, apenas as cooperativas Castrolândia, C. vale, Copacol, Frísia, e Lar proporcionaram uma descrição dissertativa ou quantitativa dos ativos biológicos, enquanto aos produtos agrícolas, somente a cooperativa Coopercitrus divulgou não apresentar uma descrição. Acerca disto, percebeu-se que as descrições foram classificadas, em caso de ativo biológico, reprodutores ou em formação (exemplo: Aves em Formação; Suínos Matrizes e Reprodutores), e em caso de produto agrícola, sementes ou comercial (exemplo: milho comercial; semente de soja; semente de milho). Conclui-se a partir desses dados que as cooperativas oferecem uma descrição, mas não distinguindo entre consumíveis e de produção, maduros e imaturos, conforme o CPC 29.

Em relação as demonstrações financeiras, as entidades Coamo, Cocamar, Cooperalfa, Coopercitrus, Cooxupé e Integrada, divulgaram não apresentarem a descrição da natureza dos ativos biológicos; enquanto algumas não mostraram dos produtos agrícolas. A respeito das estimativas, todas as entidades exceto uma, mostraram mensurações e estimativas anualmente do ativo biológico, sobre os produtos agrícolas, todas divulgaram.

Quanto aos itens 15 e 16, todas as cooperativas expuseram divulgar o ganho ou perda decorrente da mudança no valor justo, a existência e o total dos ativos biológicos e produtos agrícolas. Nenhuma delas divulgaram mensurações em que o valor justo não possa ser mensurado confiavelmente. Referente a apresentação de ganhos ou perdas sobre a venda mensuradas ao custo, observa-se que apenas 3 cooperativas divulgaram dos ativos biológicos,

enquanto, todas apresentaram dos produtos agrícolas. Finalmente, a respeito do item 19, nenhuma das entidades expuseram a divulgação do tratamento.

As informações percebidas nas notas explicativas, demonstram que de maneira geral as entidades apresentaram mensurar seus ativos financeiros ao valor justo, contudo os métodos de avaliação e classificação dos ativos biológicos, não foram tratados segundo o pronunciamento CPC 29. Levando em consideração a recente divulgação da norma contábil CPC 29, deduz-se sobre os resultados apresentados que, as entidades agropecuárias ainda estão se adequando as normas estabelecidas no pronunciamento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como objetivo evidenciar os demonstrativos contábeis e notas explicativas das cooperativas agropecuárias listadas da Forbes, publicados de 2009 a 2018, e descrever o tratamento da norma técnica CPC 29 aos ativos biológicos e produtos agrícolas, e por meio das demonstrações financeiras foi possível analisar e comparar o reconhecimento, a mensuração e divulgação dos ativos biológicos das 11 cooperativas agropecuárias com CPC 29.

Como destaca o tema de pesquisa; Ativos Biológicos nas Cooperativas Agropecuárias Brasileiras; justifica-se que este estudo de caso é de atual relevância, pois apresenta a norma técnica contábil CPC 29, assim como mostra evidenciar se as cooperativas aplicam o tratamento adequado aos ativos biológicos. Dessa forma busca-se responder a seguinte questão, como são avaliados, mensurados e classificados os ativos biológicos em cooperativas agropecuárias, localizadas nos estados do Paraná, Minas Gerais, Santa Catarina e São Paulo do Brasil.

A pesquisa encontrou algumas limitações quanto a análise documental de 3 cooperativas; Agrária, Aurora e Camil; pois elas não divulgaram suas demonstrações financeiras ou pelo difícil acesso a essas demonstrações. E a cooperativa Coopercitrus só divulgou a nota explicativa do final do exercício de 2018, de modo que houvesse a dificuldade de analisar as notas explicativas anteriores.

Quanto aos procedimentos apresentados na norma técnica, percebe-se que muitas cooperativas não atendem a alguns dos tratamentos, principalmente sobre a mensuração e divulgação de seus ativos biológicos. A pesquisa evidenciou que algumas cooperativas não mensuraram seus ativos ao valor justo, mas foram avaliados ao custo⁷. Além disso, a entidade

⁷ Alguns dos ativos biológicos e Estoques de produtos agrícolas, foram avaliados ao Custo: de aquisição; implantação e manutenção e custos médios incorridos.

não divulgou nenhuma nota explicativa relacionada a incapacidade de mensurar o valor justo confiavelmente, ou a previsão de caso o ativo mensurado ao custo, pudesse ser mensurado de forma confiável.

O estudo apontou que, 82% das cooperativas apresentaram mensurar seus ativos financeiros ao valor justo, no entanto as notas explicativas evidenciaram que algumas entidades avaliaram seus ativos biológicos com base em custo dos insumos aplicados e pelo seu valor justo, que corresponde ao valor dos insumos aplicados, deduzidos da exaustão ou depreciação acumuladas, como aponta a cooperativa Castrolândia (CASTROLÂNDIA, 2018). Os produtos agrícolas até o ponto de colheita foram mensurados ao valor justo, após foram avaliados pelo valor de custo da entrada; ao custo médio de aquisição ou produção; valor de compra; e alguns foram avaliados ao valor de suas aquisições.

Acerca das avaliações dos ativos biológicos, observou-se que apesar de serem mensurados ao valor justo, os métodos de avaliação não correspondem ao procedimento contábil. E os produtos agrícolas também apresentaram algumas variáveis diferentes da citadas no CPC 29, além disso os estoques demonstraram algumas discrepâncias sobre o tratamento dos estoques de produtos agrícolas no pronunciamento CPC 16.

Em relação a descrição e natureza, as entidades não distinguiram seus ativos biológicos entre consumíveis e de produção ou entre maduros e imaturos. Isto quer dizer, que as cooperativas não divulgaram a descrição de seus ativos biológicos conforme o CPC 29. Por fim, todas as outras classificações e mensurações foram feitas conforme a norma técnica.

Sugere-se para trabalhos futuros, analisar por que algumas cooperativas optaram por mensurar seus ativos financeiros ao Valor justo, considerando-se que seus ativos biológicos foram avaliados ao custo. Além disso, recomenda-se uma abordagem mais detalhada dos aspectos do CPC 29, e os principais pontos dos demais pronunciamentos contábeis que tratam dos ativos biológicos e produtos agrícolas.

REFERÊNCIAS

ANDRIOLO, Arley. **O Método Comparativo na Origem da Psicologia da Arte**. Revista Psicologia USP. Vol. 17(2), p. 43-57, 2006.

Brasil passa a ser 3º maior exportador agrícola, mas clima ameaça futuro. **Agricultura**, 17 set 2018. Disponível em:
<<https://revistagloborural.globo.com/Noticias/Agricultura/noticia/2018/09/globo-rural-brasil-passa-a-ser-3o-maior-exportador-agricola-mas-clima-ameaca-futuro.html>>. Acesso em: 11 nov. 2017.

BUAINAIN, Antônio Márcio et al. **O mundo rural no Brasil do século 21**. Brasília-DF: Embrapa, 2014. 1182 p. Disponível em:
<https://www3.eco.unicamp.br/nea/images/arquivos/O_MUNDO_RURAL_2014.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Ativo Biológico e Produto Agrícola CPC 29. Brasília-DF, 2009. 16p.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Origem. Brasília-DF. Disponível em:
<<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>>. Acesso em: 28 nov. 2019.

C. VALE - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2009**. Disponível em:
<<https://www.cvale.com.br/demonstracoes/2009/index.html>> . Acesso em: 19 nov. 2019.

C. VALE - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2010**. Disponível em:
<<https://www.cvale.com.br/demonstracoes/2010/index.html>> . Acesso em: 19 nov. 2019.

C. VALE - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2011**. Disponível em:
<<https://www.cvale.com.br/demonstracoes/2011/index.html>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

C. VALE - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2012**. Disponível em:
<<https://www.cvale.com.br/demonstracoes/2012/index.html>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

C. VALE - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2013**. Disponível em:
<<https://www.cvale.com.br/demonstracoes/2013/index.html>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

C. VALE - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2014**. Disponível em:
<<https://www.cvale.com.br/demonstracoes/2014/index.html>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

C. VALE - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2015.** Disponível em: <<https://www.cvale.com.br/demonstracoes/2015/index.html>> . Acesso em: 19 nov. 2019.

C. VALE - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2016.** Disponível em: <<https://www.cvale.com.br/demonstracoes/2016/index.html>> . Acesso em: 19 nov. 2019.

C. VALE - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2017.** Disponível em: <<https://www.cvale.com.br/demonstracoes/2017/index.html>> . Acesso em: 19 nov. 2019.

C. VALE - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2018.** Disponível em: <<https://www.cvale.com.br/demonstracoes/2018/index.html>> . Acesso em: 19 nov. 2019.

CASTROLÂNDIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2009.**

Disponível em:

<https://www.castrolanda.coop.br/img/relatorio_anual/1RA2009/relatorioanual2009.pdf> .

Acesso em: 19 nov. 2019.

CASTROLÂNDIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2010.**

Disponível em:

<https://www.castrolanda.coop.br/img/relatorio_anual/3RA2010/relatorio_anual_2010.pdf> .

Acesso em: 19 nov. 2019.

CASTROLÂNDIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2011.**

Disponível em:

<https://www.castrolanda.coop.br/img/relatorio_anual/5RA2011/relatorio_anual_2011.pdf> .

Acesso em: 19 nov. 2019.

CASTROLÂNDIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2012.**

Disponível em:

<https://www.castrolanda.coop.br/img/relatorio_anual/7RA2012/relatorio_anual_2012.pdf> .

Acesso em: 19 nov. 2019.

CASTROLÂNDIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2013.**

Disponível em:

<https://www.castrolanda.coop.br/img/relatorio_anual/10RA2013/relatorio_anual_2013.pdf> .

Acesso em: 19 nov. 2019.

CASTROLÂNDIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2014.**

Disponível em:

<https://www.castrolanda.coop.br/img/relatorio_anual/13RA2014/relatorio_anual_2014.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2019.

CASTROLÂNDIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. Relatório Anual 2015.

Disponível em:

<https://www.castrolanda.coop.br/img/relatorio_anual/16RA2015/RA2015.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2019.

CASTROLÂNDIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. Relatório Anual 2016.

Disponível em:

<https://www.castrolanda.coop.br/img/relatorio_anual/19RA2016/RA2016.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2019.

CASTROLÂNDIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. Relatório Anual 2017.

Disponível em:

<https://www.castrolanda.coop.br/img/relatorio_anual/20RA2017/RA2017.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2019.

CASTROLÂNDIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. Relatório Anual 2018.

Disponível em:

<https://www.castrolanda.coop.br/img/relatorio_anual/21RA2018/RA2018.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA. Demonstrações Financeiras 2009.

Disponível em: <<http://www.coamo.com.br/contabeis/2009/>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA. Demonstrações Financeiras 2010.

Disponível em: <<http://www.coamo.com.br/contabeis/2010/>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA. Demonstrações Financeiras 2011.

Disponível em: <<http://www.coamo.com.br/contabeis/2011/>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA. Demonstrações Financeiras 2012.

Disponível em: <<http://www.coamo.com.br/contabeis/2012/>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA. Demonstrações Financeiras 2013.

Disponível em: <<http://www.coamo.com.br/contabeis/2013/>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA. Demonstrações Financeiras 2014.

Disponível em: <<http://www.coamo.com.br/contabeis/2014/>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA. **Demonstrações Financeiras 2015.** Disponível em: <<http://www.coamo.com.br/contabeis/2015/>>. Acesso em: 19 nov. 2019.
COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA. **Demonstrações Financeiras 2016.** Disponível em: <<http://www.coamo.com.br/contabeis/2016/>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA. **Demonstrações Financeiras 2017.** Disponível em: <<http://www.coamo.com.br/contabeis/2017/>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA. **Demonstrações Financeiras 2018.** Disponível em: <<http://www.coamo.com.br/contabeis/2018/>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COCAMAR COOPERATIVA. **Relatório de Gestão 2015.** Disponível em:
<<https://www.cocamar.com.br/uploads/20160328170959.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COCAMAR COOPERATIVA. **Notas Explicativas 2016.** Disponível em:
<<https://www.cocamar.com.br/uploads/20170213164441.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COCAMAR COOPERATIVA. **Notas Explicativas 2017.** Disponível em:
<<https://www.cocamar.com.br/uploads/20180305092902.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COCAMAR COOPERATIVA. **Demonstrações financeiras 2018.** Disponível em:
<<https://www.cocamar.com.br/uploads/20190211093516.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL ALFA. **Relatório de Gestão 2009.** Disponível em:
<<http://www.cooperalfa.com.br/uploads/downloads/14/58bdcac809a80.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL ALFA. **Relatório de Gestão 2010.** Disponível em:
<<http://www.cooperalfa.com.br/uploads/downloads/13/58bdcaa7cabb3.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL ALFA. **Relatório de Gestão 2011.** Disponível em:
<<http://www.cooperalfa.com.br/uploads/downloads/12/58bdca99ac03e.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL ALFA. **Relatório de Gestão 2012.** Disponível em:
<<http://www.cooperalfa.com.br/uploads/downloads/124/5bce1f2b6538d.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL ALFA. **Relatório de Gestão 2013**. Disponível em: <<http://www.cooperalfa.com.br/uploads/downloads/125/5bce1f65e0686.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL ALFA. **Relatório de Gestão 2014**. Disponível em: <<http://www.cooperalfa.com.br/uploads/downloads/126/5bce1fc9b0f95.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL ALFA. **Relatório de Gestão 2015**. Disponível em: <<http://www.cooperalfa.com.br/uploads/downloads/127/5bce1ffaaa2df.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL ALFA. **Relatório de Gestão 2016**. Disponível em: <<http://www.cooperalfa.com.br/uploads/downloads/52/59921472b212a.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL ALFA. **Relatório de Gestão 2017**. Disponível em: <<http://www.cooperalfa.com.br/uploads/downloads/112/5ab92d0a8d8fb.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL ALFA. **Relatório de Gestão 2018**. Disponível em: <<http://www.cooperalfa.com.br/uploads/downloads/132/5c893ed18cd1c.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COOPERCITRUS COOPERATIVA DE PRODUTORES RURAIS. **Relatório de Gestão 2018**. Disponível em: <<http://www.coopercitrus.com.br/upload/balancos/25.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COOPERATIVA REGIONAL DE CAFEICULTORES EM GUAXUPÉ. **Relatório de Gestão 2012**. Disponível em: <<https://www.cooxupe.com.br/documentos/relatorio.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COOPERATIVA REGIONAL DE CAFEICULTORES EM GUAXUPÉ. **Relatório de Gestão 2013**. Disponível em: <<https://www.cooxupe.com.br/wp-content/uploads/2017/06/Demonstra%C3%A7%C3%B5es-Financeiras-2013.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COOPERATIVA REGIONAL DE CAFEICULTORES EM GUAXUPÉ. **Relatório de Gestão 2014**. Disponível em: <<https://www.cooxupe.com.br/wp-content/uploads/2017/06/Demonstra%C3%A7%C3%B5es-Financeiras-2014-Parte-2.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COOPERATIVA REGIONAL DE CAFEICULTORES EM GUAXUPÉ. **Relatório de Gestão 2015**. Disponível em: <<https://www.cooxupe.com.br/wp-content/uploads/2017/06/Demonstra%C3%A7%C3%B5es-Financeiras-2014-Parte-2.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COOPERATIVA REGIONAL DE CAFEICULTORES EM GUAXUPÉ. **Relatório de Gestão 2016**. Disponível em: <<https://www.cooxupe.com.br/wp-content/uploads/2017/06/Relat%C3%B3rio-de-Gest%C3%A3o-e-Demonstra%C3%A7%C3%A3o-Financeiras.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COOPERATIVA REGIONAL DE CAFEICULTORES EM GUAXUPÉ. **Relatório de Gestão 2017**. Disponível em: <https://www.cooxupe.com.br/wp-content/uploads/2018/03/relatorio_cooxupe_2017_16_web.compressed.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COOPERATIVA REGIONAL DE CAFEICULTORES EM GUAXUPÉ. **Relatório de Gestão 2018**. Disponível em: <https://www.cooxupe.com.br/wp-content/uploads/2019/04/relatorio_cooxupe_2018.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COPACOL - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL CONSOLATA. **Relatório de Gestão 2009**. Disponível em: <https://www.copacol.com.br/arquivos/relatorio_anual_2009.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COPACOL - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL CONSOLATA. **Relatório de Gestão 2010**. Disponível em: <https://www.copacol.com.br/arquivos/relatorio_anual_2010.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COPACOL - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL CONSOLATA. **Relatório de Gestão 2011**. Disponível em: <https://www.copacol.com.br/arquivos/relatorio_anual_2011.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COPACOL - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL CONSOLATA. **Relatório de Gestão 2012**. Disponível em: <https://www.copacol.com.br/arquivos/relatorio_anual_2012.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COPACOL - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL CONSOLATA. **Relatório de Gestão 2013**. Disponível em: <https://www.copacol.com.br/arquivos/relatorio_anual_2013.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COPACOL - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL CONSOLATA. **Relatório de Gestão 2014**. Disponível em: <https://www.copacol.com.br/arquivos/relatorio_anual_2014.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COPACOL - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL CONSOLATA. **Relatório de Gestão 2015**. Disponível em: <https://www.copacol.com.br/arquivos/relatorio_anual_2015.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COPACOL - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL CONSOLATA. **Relatório de Gestão 2016**. Disponível em: <https://www.copacol.com.br/arquivos/relatorio_anual_2016.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COPACOL - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL CONSOLATA. **Relatório de Gestão 2017**. Disponível em: <https://www.copacol.com.br/arquivos/relatorio_anual_2017.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2019.

COPACOL - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL CONSOLATA. **Relatório de Gestão 2018**. Disponível em: <https://www.copacol.com.br/arquivos/relatorio_anual_2018-v2.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2019.

FRÍSIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2011**. Disponível em: <http://www.frisia.coop.br/pt-BR/Paginas/download-file.aspx?doc_lib_name=DL_RelatoriosAnualAtual&file_id=6e030d31-6bbf-40da-bab9-779d9d4f7d6b>. Acesso em: 19 nov. 2019.

FRÍSIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2012**. Disponível em: <http://www.frisia.coop.br/pt-BR/Paginas/download-file.aspx?doc_lib_name=DL_RelatoriosAnualAtual&file_id=9d51ddb2-e4dc-44e5-91c1-c65876e7d8ce>. Acesso em: 19 nov. 2019.

FRÍSIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2013**. Disponível em: <http://www.frisia.coop.br/pt-BR/Paginas/download-file.aspx?doc_lib_name=DL_RelatoriosAnualAtual&file_id=0c3d6637-b373-44f4-be1f-bf2a372f80aa>. Acesso em: 19 nov. 2019.

FRÍSIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2014**. Disponível em: <http://www.frisia.coop.br/pt-BR/Paginas/download-file.aspx?doc_lib_name=DL_RelatoriosAnualAtual&file_id=6afd9c37-c74a-4c11-8db7-9aad939d5dc1>. Acesso em: 19 nov. 2019.

FRÍSIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2015**. Disponível em: <http://www.frisia.coop.br/pt-BR/Paginas/download-file.aspx?doc_lib_name=DL_RelatoriosAnualAtual&file_id=775a3b70-7a12-4a50-8275-5854e815d61f>. Acesso em: 19 nov. 2019.

FRÍSIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2016**. Disponível em: <http://www.frisia.coop.br/pt-BR/Paginas/download-file.aspx?doc_lib_name=DL_RelatoriosAnualAtual&file_id=3c9369f0-0eff-4478-9fae-d261b143cb57>. Acesso em: 19 nov. 2019.

FRÍSIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2017**. Disponível em: <http://www.frisia.coop.br/pt-BR/Paginas/download-file.aspx?doc_lib_name=DL_RelatoriosAnualAtual&file_id=b0a0d165-9e88-4934-979f-ec3550d5b15b>. Acesso em: 19 nov. 2019.

FRÍSIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual 2018**. Disponível em: <http://www.frisia.coop.br/pt-BR/Paginas/download-file.aspx?doc_lib_name=DL_RelatoriosAnualAtual&file_id=60ccc02a-2d36-4d17-90b9-d8b01a0ade29>. Acesso em: 19 nov. 2019.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisas social**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. 200 p.

INSTITUTO MAURO BORGES DE ESTATÍSTICAS E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **Goiás – Visão Geral**. Goiás. 2018. 43 p.

INTEGRADA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório Anual de Atividades 2009 a 2018**. Disponível em: <<http://www.integrada.coop.br/relatorio-atividades.xhtml>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

KPMG - MONARETTI, André et al. **Ativo Biológico e Produto Agrícolas CPC 29**. Brasil, 2018. 26 p. Disponível em: <<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/br/pdf/2018/02/br-agro-ativo-biologico-e-produto-agricola.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2019. Nota 3.

LAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório e Balanço 2012**. Disponível em: <<http://www.lar.ind.br/v4/online/balanco/2012/index.php>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

LAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório e Balanço 2013**. Disponível em: <<http://www.lar.ind.br/v4/online/balanco/2013/index.php>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

LAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório e Balanço 2014**. Disponível em: <<http://www.lar.ind.br/v4/online/balanco/2014/index.php>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

LAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório e Balanço 2015**. Disponível em: <<http://www.lar.ind.br/v4/online/balanco/2015/index.php>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

LAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório e Balanço 2016**. Disponível em: <<http://www.lar.ind.br/v4/online/balanco/2016/index.php>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

LAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório e Balanço 2017**. Disponível em: <<http://www.lar.ind.br/v4/online/balanco/2017/index.php>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

LAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. **Relatório e Balanço 2018**. Disponível em: <<http://www.lar.ind.br/v4/online/balanco/2018/index.php>>. Acesso em: 19 nov. 2019.

MICHAEL, Maria Helena. Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. 232 p.

OLIVEIRA, Antônio. Cooperativismo – **Listas das 50 maiores da Forbes, tem 14 cooperativas**, Cerrado Editora, 9 jul. 2018. Disponível em: <<https://www.sucessonocampo.com.br/noticias/cooperativismo-listas-das-50-maiores-da-forbes-tem-14-cooperativas/>>. Acesso em: 30 ago. 2019.

ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS. **Anuário do Cooperativismo Brasileiro**. 3ª versão. Brasília-DF: Sistema OCB, 2019. 122p.

REVISTA FORBES. A Forbes Brasil. Brasil. Disponível em: <<https://forbes.com.br/sobre-2/>>. Acesso em: 28 nov. 2019.

SCHNEIDER, Sergio; SCHIMITT, Cláudia Job. **O uso do método comparativo nas Ciências Sociais. Cadernos de Sociologia**. Porto Alegre, v. 9, p. 49-87, 1998.

SINDICATO E ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS NO ESTADO DE GOIÁS. **Censo do Cooperativismo Goiano**. Goiás, 2018. 188 p.

SINDICATO E ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS E SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO COOPERATIVISMO DE MINAS GERAIS. **Anuário de informações Econômicas e Sociais do Cooperativismo Mineiro 2019**. Minas Gerais, 2019. 140 p.

SINDICATO E ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS DO ESTADO DO PARANÁ;
SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO COOPERATIVISMO NO PARANÁ;
FEDERAÇÃO E ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS DO ESTADO DO PARANÁ.
Relatório de atividades e prestação de Contas 2018: plano de ação, exercício social 2019.
Curitiba, 2019. 158 p.

SISTEMA OCERGS SESCOOP/RS. **Cooperativas gaúchas faturam R\$ 48,2 bilhões em 2018. Rio Grande do Sul.** 3 jul. 2019. Disponível em:
<<http://www.sescoopr.coop.br/noticias/2019/07/03/cooperativas-gauchas-faturam-r-482-bilhoes-em-2018/>>. Acesso em: 19 nov. 2019.