



GESTÃO E AUTONOMIA ECONOMICA E FINANCEIRA DO MANEJO FLORESTAL COMUNITÁRIO EM ASSENTAMENTO AMBIENTALMENTE DIFERENCIADO NA AMAZÔNIA: CUSTOS E RESULTADOS COMPARATIVOS

*ECONOMIC AND FINANCIAL MANAGEMENT AND AUTONOMY OF COMMUNITY
FOREST MANAGEMENT IN AN ENVIRONMENTALLY DIFFERENTIATED LAND
REFORM SETTLEMENT IN THE AMAZON: COMPARATIVE COSTS AND RESULTS*

Frank Reginaldo Oliveira Batista

Universidade Federal do Oeste do Pará (Ufopa)

frank.batista.con@gmail.com

Roberto Porro

Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (Embrapa Amazônia Oriental)

roberto.porro@embrapa.br

Adriana do Socorro Lins Oliveira

Instituto Federal do Pará (Campus Altamira)

lins.adriana@gmail.com

Edilan de Sant'Ana Quaresma

Universidade Federal do Oeste do Pará (Ufopa)

edilan.quaresma@ufopa.edu.br

Grupo de Trabalho (GT): GT04. Questão ambiental, agroecologia e sustentabilidade

Resumo

As poucas iniciativas de manejo florestal comunitário e familiar na Amazônia ainda enfrentam dificuldades econômico-financeiras e de gestão operacional para sua implementação em larga escala em territórios coletivos, demandando constante aporte de recursos e acompanhamento técnico. Em 2010, a Instrução Normativa IN/INCRA 65 limitou as alternativas de exploração indireta dos recursos florestais em assentamentos diferenciados. Todos os riscos financeiros e operacionais das atividades florestais recaíram sobre as comunidades beneficiárias, que além das dificuldades técnicas gerenciais ainda enfrentam conflitos agrários e tensões sociais ocasionados por invasões. Nesse contexto, por meio da contabilidade de custos, e utilizando o estudo de caso no PDS Virola Jatobá, em Anapu, Pará, o objetivo deste trabalho foi apresentar uma metodologia para avaliar comparativamente o resultado financeiro, contábil e econômico do manejo florestal comunitário ali implementado em 2016-2017. A análise de custos e benefícios, incluindo o custo de oportunidade de concessão da floresta em pé, indica que houve prejuízos financeiros (-34,72%) e econômicos (-129,75%), e que a melhor opção teria sido a exploração indireta, por meio de concessão ou similar. Por outro lado, o manejo florestal sustentável com exploração direta poderia ter alcançado lucro financeiro de 32,47% caso fosse assegurado o valor de mercado para a madeira, conforme classificação comercial, e fossem evitadas perdas extraordinárias devido as invasões ocorridas.

Palavras Chaves: Estrutura de custo florestal, Custo de oportunidade, valor da floresta em pé.



Abstract

The few community and family forest management initiatives in the Amazon still face economic-financial and operational management difficulties for their large-scale implementation in collective territories, requiring constant input of financial resources and external technical monitoring. In 2010, INCRA's Normative Instruction 65 limited alternatives for indirect exploitation of forest resources in differentiated land reform settlements. All financial and operational risks of forestry activities fell on the beneficiary communities which, in addition to technical managerial difficulties, still face agrarian conflicts and social tensions caused by invasions. In this context, through cost accounting, and using the case study in the PDS Virola Jatobá, in Anapu, Pará, the objective of this paper was to present a methodology for comparatively evaluating the financial, accounting and economic results of the community forest management implemented there in 2016-2017. The analysis of costs and benefits, including the opportunity cost of the standing forest concession, indicates that financial (-34.72%) and economic (-129.75%) losses were experienced, and that the best option would have been the indirect exploration through forest concession. On the other hand, sustainable forest management with direct management could have achieved a financial profit of 32.47% if the market value for the timber was assured, according to the commercial classification, and extraordinary losses due to the invasions of the PDS were avoided.

Key words: Forest cost structure, Opportunity cost, standing forest value.

1. Introdução

O interesse no manejo florestal sustentável de base comunitária no Brasil se intensificou a partir de 1999 com as primeiras operações do Projeto Tapajós¹, considerado o marco inicial para a execução de projetos de grande porte, ou plenos, resultando na implantação de um projeto piloto de manejo florestal comunitário por três associações intercomunitárias da Floresta Nacional do Tapajós (RODRIGUEZ e BACHA, 2006, p. 120-121). Esta iniciativa é referência nacional e internacional na gestão de manejo florestal de base comunitária. Tal se deve à atuação de uma rede de parceiros - governo, organizações sociais, empresas e outros atores da sociedade - dentro de suas expertises e interesses individuais, cooperando em torno de objetivos comuns para a governança ambiental, desenvolvimento local e gestão adequada dos recursos naturais (ESPADA, SOBRINHO, *et al.*, 2017).

Embora represente uma oportunidade de desenvolvimento local e de independência econômica para as comunidades, o manejo florestal sustentável de base comunitária (MFC), em escala plena, é uma realidade pouco acessível devido sua complexidade e demandas que vão além de conhecimentos técnicos. Questões gerenciais, financeiras, contábeis e de mercado, incluindo aspectos tributários e padrões de qualidade, ampliam a complexidade para seu desenvolvimento e sustentabilidade (AMARAL e AMARAL NETO, 2005, p. 57).

O desenvolvimento sustentável do MFC em florestas públicas, além de outros aspectos, deve proporcionar incremento da renda às comunidades por meio de remuneração pelo seu envolvimento direto. Segundo Amaral e Amaral Neto (2005, p. 37), o incremento da renda poderia alcançar quase que o dobro dos valores que receberiam na atividade agrícola. Dados do Projeto de Desenvolvimento Sustentável Virola Jatobá (PDS-VJ), em Anapu, Pará, apontam

¹ Projeto ITTO PD 68/89 - Manejo na Floresta Nacional do Tapajós para produção Sustentada de madeira industrial, o qual passou a ser denominado simplesmente Projeto Tapajós, promovido pela Organização Internacional de Madeiras Tropicais - Oimt.



que entre 2010 e 2013, o montante médio anualmente distribuído oriundo da venda de madeira do manejo florestal, realizado por meio de parceria entre comunidade e empresa, representou mais de 80% do valor da soma de todas as receitas monetárias advindas de atividades produtivas das famílias assentadas. Destaca-se, ainda, que tal valor não incluiu a remuneração paga pelo trabalho dos assentados diretamente envolvidos na execução do manejo florestal (PORRO, PORRO, *et al.*, 2018).

O incremento da renda era uma das diretrizes da Instrução Normativa nº 65/2010, no Art. 9, na qual o Instituto Nacional de Reforma Agrária (Incrá) expressou que o manejo florestal deveria ser compatibilizado à rotina produtiva da área, contribuindo para a diversificação das atividades econômicas e a capacitação dos beneficiários. Com o objetivo de utilizar a mão de obra familiar e promover a geração de renda, o Art. 28 determinou que o manejo florestal deveria ser executado diretamente pelos beneficiários da reforma agrária (INCRA, IN 65, 2010). A normativa resultou na anulação do contrato entre comunidade-empresa no PDS-VJ, sendo as atividades encerradas em 2013.

No PDS-VJ, desde as primeiras iniciativas fomentadas em 2006 pelo Programa de Apoio ao Manejo Florestal Sustentável na Amazônia (Promanejo), as atividades florestais demandaram parcerias externas com entidades privadas e públicas, pessoal qualificado e investimentos contínuos visando reduzir as dificuldades técnicas e financeiras para garantir a continuidade das operações (BATISTA, PORRO e QUARESMA, 2021). Após a IN 65/2010, a retomada do manejo florestal, cujos riscos operacionais passaram a ser atribuídos diretamente aos assentados, necessitava de recursos financeiros e apoio técnico. A presença de pessoal técnico com capacidade gerencial para o manejo florestal pleno foi proporcionada por projeto de pesquisa iniciado em 2014, com execução prevista para três anos, coordenado pela Embrapa e com colaboração da UFPA, IFPA, Inpe e Ufra (INCRA, SEI-54101.000954/2014-17, 2014). O Incra alocou recursos financeiros para execução do manejo florestal sustentável por meio do Termo de Execução Descentralizada (TED) firmado em 2015 com a Universidade Federal do Pará (UFPA) (INCRA, SEI-54101.000954/2014-17, 2014).

Segundo Medina e Pokorny (2011), os modelos de MFC propostos têm apresentado limitada viabilidade financeira e altos investimentos iniciais, tendendo a demandar subsídios constantes. Outros aspectos relevantes que vão de encontro às diretrizes da IN 65/2010 também foram apontados por estes autores, como menores níveis de produtividade, valorização do tempo livre e importância das outras atividades produtivas em relação ao manejo florestal. Os autores afirmam, que de maneira geral, as iniciativas ainda prescindem de capacidade gerencial para atingir autonomia financeira e aumentar a produtividade, que em escalas maiores de produção chega a ser 25% menor, implicando em custos significativamente mais altos (MEDINA; POKORNY, 2011).

Somados aos riscos econômicos, financeiros e operacionais que a execução do manejo florestal comunitário enfrenta, o contexto de invasões e ocupações desordenadas de territórios coletivos na Amazônia brasileira está associada à extração ilegal de madeira e redução da cobertura florestal causada por desmatamento. No PDS-VJ, estudo com abordagem da contabilidade ambiental indica que tal contexto ocasionou perdas econômicas e financeiras que ultrapassaram os 18,6 milhões de reais num período de 3 anos (BATISTA, PORRO e QUARESMA, 2021).

Diante do exposto, por meio da contabilidade de custos aplicada a um estudo de caso, esse artigo tem por objetivo avaliar comparativamente o resultado financeiro, contábil e econômico do manejo florestal comunitário viabilizado com aporte de recursos financeiros oriundos do TED 02/2015, firmado entre Incra e UFPA, e executado pelos assentados do PDS



Virola Jatobá no período de 2015 a 2017. Para atingir o objetivo, inicialmente os custos econômicos e financeiros da exploração florestal são estruturados e apresentados contabilmente. Segue-se a valoração do estoque de madeira com base no preço de extração, o que permite apurar o resultado operacional e líquido das atividades e a produtividade da exploração.

2. Custos e preços como indicadores de políticas agrícolas, florestais e ambientais

Os benefícios esperados pela movimentação das riquezas disponibilizadas por políticas públicas implicam em custos. Para além do controle operacional, da apuração do resultado e do planejamento produtivo, as informações contidas em um sistema de custos podem, inclusive, servir de orientação aos órgãos públicos e privados na fixação de incentivos e garantias de preços mínimos para determinados produtos agrícolas (SANTOS, MARION e SEGATTI, 2002).

O conhecimento e experiência acumulada de órgãos especializados em levantamento de custos permitiram desenvolver metodologias de levantamento e apresentação de custos de produção agropecuária. Segundo o Cepea², custos podem ser confrontados com preços de venda, permitindo o monitoramento da sustentabilidade das unidades de produção específicas e assemelhadas, típicas de cada região, servindo ainda, de orientação para tomada de decisão tanto de negócios agropecuários particulares, quanto para políticas setoriais. Como exemplo de política setorial, tem-se o Programa Federal de Manejo Florestal Comunitário e Familiar (PMCF³) e o Programa de Garantia de Preços Mínimos para Produtos da Sociobiodiversidade (PGPM-Bio), para o qual a Companhia Nacional de Abastecimento (Conab) desenvolveu, a partir de 2008, custos de produção de 17 produtos da sociobiodiversidade brasileira (CONAB, 2010). Incluir uma sistemática de custos e apurar o resultado da exploração e manejo de recursos madeireiros em florestas nativas contribuirá para a sustentabilidade econômica das comunidades beneficiárias e manutenção da cobertura florestal e sua biodiversidade, principalmente no bioma amazônico.

Contabilidade de custos: métodos, terminologia e classificações

Na metodologia adotada pela Conab⁴ (2010), é amplo o uso de coeficientes técnicos para determinação de parte dos custos fixos, como depreciações e remuneração do capital imobilizado, e de custos variáveis, como insumos, manutenção de máquinas, equipamentos e mão de obra para estimativas do custo/hora. A soma dos custos fixos (CF) com custos variáveis (CV) resulta no custo operacional (COp), que somado ao custo oportunidade, ou renda esperada sobre o capital fixo e a terra (RE), resulta no custo total de produção (CT). Já o Cepea utiliza duas metodologias principais: o método de rateio dos custos fixos (CF), e outro, no qual:

O Custo Operacional (CO) inclui todos os itens considerados variáveis ou gastos diretos representados pelo dispêndio em dinheiro, tais como insumos (fertilizantes, sementes e defensivos agrícolas), operação mecânica (diesel e manutenção preventiva), mão de obra, serviços terceirizados, comercialização agrícola, transporte, despesas financeiras, despesas com tributos de comercialização e despesas gerais. Posteriormente, adicionam-se os valores de depreciação de máquinas e equipamentos

² <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/gestao-do-negocio-agropecuario.aspx>. Acesso em 14/02/2021.

³ O Programa foi instituído no âmbito dos Ministérios do Meio Ambiente (MMA) e Ministério do Desenvolvimento Agrário (MDA), pelo Decreto nº 6.874, de 05 de junho de 2009.

⁴ Norma de Metodologia do Custo de Produção 30.302, disponível em: https://www.conab.gov.br/images/arquivos/normativos/30000_sistema_de_operacoes/30.302_Norma_Metodologia_de_Custo_de_Producao.pdf. Acesso em 14/02/2021



e a remuneração do capital investido, como o custo de oportunidade da terra e de outros imobilizados como benfeitorias e taxas associadas ao processo de produção, obtendo-se o Custo Total (CT) da atividade. Os ativos fixos são computados considerando o Custo Anual de Reposição do Patrimônio (Carp), conforme apresentado em Barros *et al.* (2014). Por fim, o Custo Total (CT) é a soma do COT com o custo oportunidade de uso do capital e da terra⁵.

O Custo Anual de Reposição do Patrimônio (Carp) demanda o detalhamento de bens patrimoniais do ativo não circulante (ANC). Estes itens não envolvem desembolsos no processo produtivo, mas sofrem exaustão, amortização ou depreciação que devem ser remunerados a taxas periódicas, mensais ou anuais, permitindo retorno desejado aos ativos para sua reposição e garantindo a sustentabilidade das atividades no longo prazo.

Genericamente, custos podem ser definidos como medidas monetárias dos sacrifícios com os quais uma entidade ou organização arca para atingir seus objetivos (BRUNI e FAMÁ, 2008). As anotações são o ponto de partida para um conjunto de procedimentos decorrentes. A depender do propósito, a apuração de custos exige procedimentos que aumentam em complexidade conforme as informações necessárias. O conjunto de procedimentos administrativos que registra, de forma sistemática e contínua, a remuneração dos fatores de produção empregados pode ser denominado sistemas de custos, implicando num conjunto de informações gerenciais que proporcionam tomadas de decisões, auxiliando a administração das entidades (SANTOS, MARION e SEGATTI, 2002).

Independentemente sistema ou do método, a contabilidade de custos possui terminologia própria para expressar o objeto de seu conhecimento. Cada expressão representa um julgamento como atribuição da qualidade de um fato ou fenômeno, requerendo conceitos e definições claras, precisas e abrangentes para a formação de proposições lógicas (SÁ, 2012). Assim, por exemplo, “custo” se refere a gastos relativos a consumo na produção, enquanto “despesa” refere-se a consumos administrativos, de vendas e financeiros. A correta compreensão dos conceitos e definições apresentados no Quadro 1, é, portanto, necessária para evitar o uso inadequado de termos técnicos.

Quadro 1. Conceitos e definições

| Conceito | Especificação |
|--------------------|---|
| Receita | corresponde, em geral, à venda de produtos e serviços aparecendo no BP como dinheiro no caixa – encaixe – ou direitos a receber (SANTOS, MARION e SEGATTI, 2002). |
| Gasto ou dispêndio | todos os recursos utilizados na obtenção de um produto ou serviço (LUNKES, 2007), consistindo no sacrifício financeiro que a entidade arca para produzir, podendo ser classificados em custos, despesas ou investimento (BRUNI e FAMÁ, 2008). |
| Custo | gastos relativos a bens e serviços utilizados para produzir outros bens e serviços (BRUNI e FAMÁ, 2008). |
| Despesa | representa os gastos com bens e serviços consumidos direta ou indiretamente para obtenção de receitas (BRUNI e FAMÁ, 2008), não estando relacionada com a produção e sim com o período. Lunkes (2007), afirma que despesas são gastos necessários para entregar um produto ou serviço, enquanto Sá (2012) chama as despesas de custos complementares relativos às atividades gerais, finanças, e comercialização, sugerindo grupos de contas denominadas de despesas administrativas, despesas financeiras e despesas comerciais. |
| Investimento | gastos ativados em função da vida útil ou benefícios futuros que gradativamente vão sendo incorporados aos custos ou despesas, dependendo de sua relação com a produção ou com a geração de receitas (BRUNI e FAMÁ, 2008). Normalmente os investimentos são apropriados pelo regime de competência na forma de depreciação, amortização ou exaustão. |

⁵ Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/metodologia-graos-fibra-cepea.aspx>. Acesso 26/09/2019.



| Conceito | Especificação |
|--------------|--|
| Desembolso | pagamento do bem ou serviço independentemente da época em que foi ou será utilizado, representando a saída de recursos financeiros do caixa – descaixe. Assim, despesa e desembolso possuem significados diferentes na contabilidade de custos (BRUNI e FAMÁ, 2008). |
| Recebimentos | correspondem a ingressos de recursos no caixa. |
| Perdas | consumo anormal dos bens e serviços, consistindo em perdas normais quando resultam das atividades normais de produção, sendo consideradas como custo de produção do período. Perdas extraordinárias normalmente ocorrem de fatores externos não controlados, sendo consideradas como despesas do período (BRUNI e FAMÁ, 2008). |
| Ganho | ocorre independente da atividade operacional da entidade, provocando aumentos patrimoniais, inseridos diretamente no resultado do período. Normalmente resultam de ganhos monetários ou venda de imobilizados (SANTOS, MARION e SEGATTI, 2002). |

O interesse da contabilidade de custos é analítico e o objetivo da análise é conhecer as partes do todo. O conjunto dos gastos para se conseguir as utilidades pode ser isolado em partes, possibilitando assim identificar a função de cada componente (SÁ, 2012). Dependendo do objetivo e da metodologia empregada, os custos podem ser classificados de diversas formas. Para este estudo, duas classificações de custos são relevantes. Na primeira tipologia, os custos são classificados em diretos e indiretos, de acordo com sua relação aos produtos acabados, ou explorados (no caso florestal). Na segunda modalidade, custos são classificados em fixos (caso permaneçam inalterados) ou variáveis (caso se alterem) em relação às quantidades produzidas (SANTOS, MARION e SEGATTI, 2002) (BRUNI e FAMÁ, 2008).

Elementos básicos de custos

Embora complexa, a identificação dos componentes de custos é feita por meio de conceitos específicos, considerando a utilidade, direta ou indireta, de cada componente em face ao conteúdo do produto (SÁ, 2012). Sob a ótica contábil, a composição do custo de produção pode ser expressa por elementos básicos, descritos a seguir:

1 – Equipamentos diretos (EqD): aparelhos ou instrumentos de trabalho utilizados de forma direta nas operações agrícolas ou florestais. Cada equipamento pode ter seu próprio centro de custos para acumulação dos gastos individuais, de forma que o custo da hora-máquina poderá ser atribuído a cada operação (SANTOS, MARION e SEGATTI, 2002).

2 – Material direto (MD): insumos produzidos ou adquiridos para serem utilizados durante o processo produtivo (SANTOS, MARION e SEGATTI, 2002).

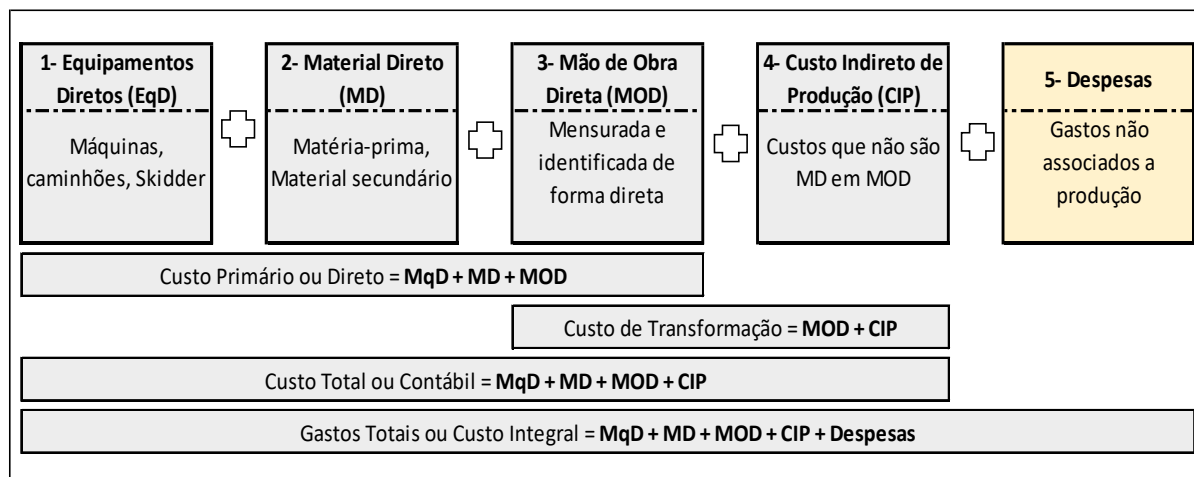
3 – Mão de obra direta (MOD): remuneração do trabalho aplicado na produção, ou seja, aquela que implica em transformações no produto por efeito da ação humana (SÁ, 2012, p. 56).

4 - Mão de obra indireta (MOI): nos casos em que a mão de obra, mesmo comprometida com a produção, não é aplicada diretamente nos produtos ou serviços (SÁ, 2012). Nas atividades agropecuárias e ou florestais a supervisão exercida segue a mesma lógica, devendo ser agregada ao custo indireto de produção. Tal gasto somente será mão de obra direta se aplicada a um único tipo de produto e suscetível de uma medição precisa (SANTOS, MARION e SEGATTI, 2002).

5 – Custo indireto de produção (CIP): são todos os gastos relacionados com a produção que não podem ser identificados com as unidades produzidas ou serviço específico. Estes custos proporcionam que os MD e MOD sejam transformados, ensejando o custo de transformação do produto ou serviço acabado (Figura 1) (BRUNI e FAMÁ, 2008).



Figura 1 – Diferenças contábeis entre custo e despesa



Fonte: Adaptado a partir de Bruni e Famá (2008); Santos, Marion e Segatti (2002).

6 – Despesas: não podem ser alocadas ao produto final, pois representam gastos visando manter a estrutura orgânica e burocrática da organização. Incluem gastos relativos à atividade geral do empreendimento, como impostos, taxas, viagens do pessoal da administração, contador, advogado, juros sobre empréstimos, despesas bancárias e muitos outros gastos. Contabilmente, a soma do custo de produção do período com as despesas realizadas, resulta no custo integral de produção. Entretanto, sob o ponto de vista econômico, despesas constituem custos implícitos que devem ser computados para obtenção do custo de produção total.

7 – Custos figurativos ou implícitos: representam gastos denominados econômicos, pois não implicam em gastos no sentido de pagamentos, mas importam para a formação do preço de venda e na tomada de decisão. Alguns exemplos são os juros sobre capital próprio, aluguel de imóveis próprios, remuneração de associados, riscos do capital de giro, risco sobre o imobilizado técnico (SÁ, 2012). Para os economistas, o custo de oportunidade em relação ao custo de produção significa a possibilidade de abrir mão da renda sobre os gastos com desembolso financeiro. Exemplos são o custo de oportunidade da terra, e juros sobre capital próprio.

Além do aspecto financeiro das atividades produtivas, contadores e economistas tratam custos de forma diferente. Na abordagem econômica, o custo de oportunidade de alguma coisa refere-se a todas as coisas, custos explícitos e implícitos, que são renunciadas na obtenção de um item. Essa concepção envolve tomada de decisão a partir da comparação de custos e benefícios entre as alternativas possíveis (MANKIWI, 2008). A diferença consiste basicamente no tratamento dos custos explícitos e implícitos que formam o custo total de produção. Mankiw (2008, pg. 270) afirma que os economistas medem o lucro econômico deduzindo da receita total todos os custos de oportunidade, enquanto os contadores medem o lucro contábil deduzindo das receitas, geralmente, apenas os custos explícitos. Assim o lucro econômico é menor que o lucro contábil.

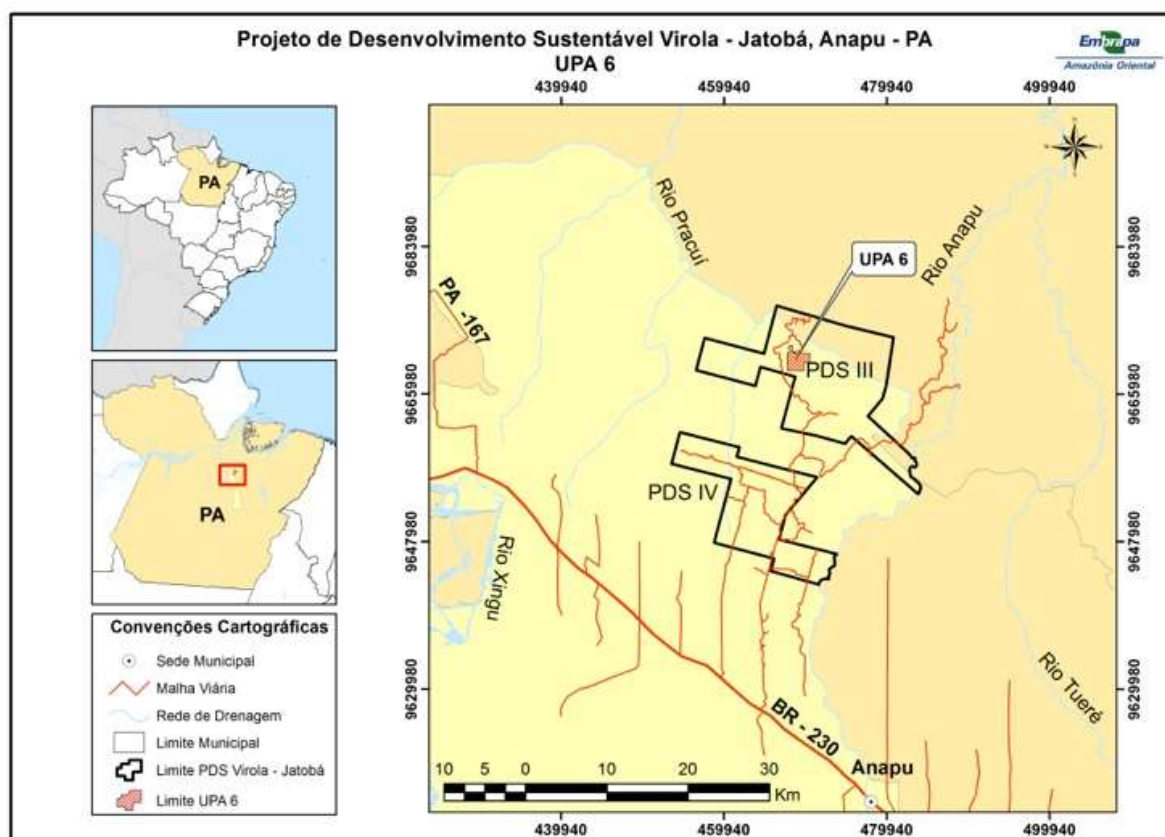
3. Metodologia

Os dados físicos dos recursos madeireiros foram obtidos do Plano de Manejo Florestal Sustentável do PDS Virola-Jatobá, Plano Operacional Anual (POA 06/2015). O POA deve ser protocolado e devidamente licenciado no órgão ambiental competente, no caso a Secretaria de Meio Ambiente e Sustentabilidade do Estado do Pará (Semas-PA). A Unidade de Manejo Florestal (UMF) abrange uma área de 26.304,6978 hectares (ha) de terra firme coberta por



floresta primária com vegetação classificada como floresta ombrófila densa submontana (Figura 2). As explorações florestais são planejadas por meio de Planos Operacionais Anuais (POA) para a respectiva Unidade de Produção Anual (UPA) e suas Unidades de Trabalho (UT).

Figura 2. Localização da UPA 6/2015, UMF PDS Virola-Jatobá.



No Plano Operacional Anual – POA 06/2015, a Unidade de Produção Anual (UPA 06) abrange uma área de 545,2729 ha dividida em 6 unidades de trabalho (UT) onde foi realizado o inventário Florestal Pré-Colheita (IFPC) ou inventário florestal 100% para todas as árvores das espécies de interesse comercial, a partir do diâmetro na altura do peito (DAP) de 35 cm ou 110,00 cm de circunferência a altura do peito (CAP) (MAIA, 2015). O microzoneamento da UPA 06/2015 foi realizado por meio de geoprocessamento das características físicas com identificação, descrição e quantificação dos limites e acessos, hidrografia, vegetação, áreas antropizadas, Área de Preservação Permanente (APP) e Áreas Anteriormente Exploradas (AAE). Com base na exclusão de 53,6362 ha de APP e 50,7654 ha de AAE (detectada pela Digeo-Semas), resta uma Área de Efetiva Exploração (AEE) de 440,8733 ha.

Os dados referentes à volumetria colhida e gastos incorridos nas atividades de manejo foram obtidos a partir de planilhas de cálculos disponibilizadas pelos gestores do manejo. As volumetrias autorizadas e colhidas de cada espécie serviram de base para mensuração monetária dos estoques físicos avaliados ao preço de custo. Os dados referentes a gastos incorridos nas atividades, que inicialmente estavam segregados por etapas do manejo florestal, foram reorganizados e tratados por meio do custeio por absorção, de forma a permitir sua classificação em custos, despesas e investimentos.

Os custos foram agrupados conforme sua relação com a produção em custos diretos e indiretos, e estes, por sua vez, novamente classificados por elementos de custo em material



direto (MD), mão de obra direta (MOD), máquinas diretas (EqD) e custos indiretos de produção (CIP). Tomando por premissa que o custo de produção do período (CPP) é dado pela soma dos elementos de custo, foi possível chegar ao custo unitário do metro cúbico da madeira colhida dividindo o CPP pela volumetria total das árvores exploradas.

Da planilha estruturada contendo os custos totais foram segregados os custos econômicos implícitos e explícitos com a finalidade de analisar comparativamente os resultados financeiro, contábil e econômico, possibilitando estudos para tomada de decisão técnica e a formulação e execução de programas e ações de políticas públicas de manejo florestal.

4. Resultados e Discussão

Dados físicos do plano de manejo florestal sustentável (PMFS) do PDS Virola Jatobá – POA 06/2015

O IFPC⁶ identificou 110 espécies florestais e 12.905 árvores com DMC>35cm totalizando 49.084,7166 m³ de recursos madeireiros disponíveis nos 545,2729 ha da UPA 06/2015 correspondendo a uma volumetria de 90,0183 m³/ha. Após exclusão das árvores localizadas nas áreas de APP e AAE restaram na AEE 10.532 árvores de 108 espécies, com volumetria total e média respectivamente de 39.883,5334 m³ e 90,4648m³/ha.

As árvores da AEE foram classificadas em protegidas por lei, remanescentes (REM) e selecionadas para colheita (ASC). As REM totalizaram 8.391 árvores de 108 espécies, com volumetria média de 63,8154m³/ha. As ASC, cuja exploração foi autorizada pela Semas-PA, totalizaram 24 espécies e 2.141 árvores, com volumetria total e média respectivamente de 11.749,0364 m³ e 26,6495 m³/ha. As espécies foram classificadas em a) alto interesse comercial (AIC), b) médio interesse comercial (MIC) e c) baixo interesse comercial (BIC) (MAIA, 2015), prevendo a aplicação de preços diferenciados pela venda da madeira.

O relatório pós exploratório indicou o abate de 1.218 árvores com 6.642,6338 m³ de madeira, correspondendo a 56,89% e 56,53% do total autorizado. Na Tabela 1 é possível observar a significativa diferença de 1.256,94 m³ entre o volume geométrico abatido e o volume efetivamente romaneado. Tal diferença ocorreu devido ao início antecipado do período de chuvas, em dezembro de 2016, impedindo que as operações de manejo fossem concluídas naquele ano e condicionando as toras à longa exposição a fatores climáticos e ataque de pragas, culminando com o descarte de árvores abatidas, predominantemente de madeira branca, representando perda de 18,92%. Antes do período chuvoso, foram comercializados apenas 498 m³ de madeira de BIC, ao valor de R\$ 120,00/m³.

Tabela 1 – POA 06/2015: Dados físicos da colheita realizada na área do POA 06/2015.

| Produto florestal | Árvores abatidas | Abate (m ³) | | | Romaneio (m ³) | Perdas (m ³) |
|-------------------------------------|------------------|-------------------------|-----------------|-----------------|----------------------------|--------------------------|
| | | 2016 | 2017 | Total | | |
| Produto III - Madeira nobre - AIC | 319 | 672,31 | 946,95 | 1.619,25 | 1.366,73 | 252,52 |
| Produto II - Madeira vermelha - MIC | 226 | 587,08 | 664,05 | 1.251,13 | 1.152,06 | 99,07 |
| Produto I - Madeira branca - BIC | 673 | 1.852,92 | 1.919,34 | 3.772,25 | 2.866,90 | 905,35 |
| Volume geométrico total | 1.218 | 3.112,30 | 3.530,33 | 6.642,63 | 5.385,69 | 1.256,94 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Do volume total de madeira romaneada, outros 4.300 m³ foram comercializados somente em dezembro de 2018, devido a impedimento causado por a ação de invasores: “foi

⁶ Composição florística da UPA 6/2015, resultado do inventário florestal pré-colheita IFPC, conforme Anexo III da IN SEMA N° 05/2011



uma grande invasão que ocorreu dentro da área do plano de manejo, onde um grupo de aproximadamente 200 pessoas passaram a demarcar e desmatar as terras do projeto, chegando a impedir a entrada de máquinas e funcionários no interior da área” (MILÉO, 2019). Cerca de 593 m³ de perdas extraordinárias resultaram do longo período em que as toras permaneceram estocadas nos pátios. Além disso, a depreciação da qualidade do volume restante condicionou sua comercialização a um preço unitário reduzido a R\$ 110,00/m³, independente da classificação comercial da madeira.

Embora o êxito do manejo florestal no PDS Virola Jatobá tenha sido frustrado pela antecipação das chuvas no ano de 2016, e sobretudo pela invasão ocorrida em 2017, prejudicando famílias assentadas e refletindo negativamente nas ações de reforma agrária, os dados do POA 06/2015 representam uma base de dados consistente para aplicação uma metodologia de avaliação monetária dos gastos e resultados das atividades e operações de exploração florestal realizadas.

Estrutura de custos da produção florestal

Uma adequada estrutura de custos permite análises mais detalhadas da atividade econômica e dos rendimentos alcançados. Bona et. Al. (2015) propõem a categorização de atividades em operações pré-exploratórias, exploratórias e diversas. Rodrigues e Bacha (2006, p. 122) incluem uma quarta categoria que denominaram de custos fixos por volume, como por exemplo, despesas variáveis com impostos e fretes sobre vendas.

Neste trabalho, a apresentação do custeio por absorção foi mesclada com estruturas de custos propostas pela Conab e pelo Cepea, tomando por base conceitual as definições próprias da contabilidade de custos, que permite classificar os diferentes tipos de gastos (TG) em elementos de custos (EC) e agrupa-los por centros de custos ou em atividades/operações, conforme a Tabela 2.

Na estrutura geral da Tabela 2 é possível verificar o custo operacional total (COT) (R\$ 91,33/m³), composto pela soma do custo anual de reposição patrimonial, Carp (R\$ 8,62/m³) e pelo custo operacional efetivo, COE, (R\$ 83,41/m³). Por sua vez, o COE é composto pelas etapas de pré-exploração (R\$ 7,99/m³) e de exploração (R\$ 75,42/m³), que trazem os valores agrupados por tipo de gasto (TG) e elemento de custo (EC), classificados e discriminados por centro de custo conforme realização dos gastos durante a execução do manejo florestal na UPA 06/2015.

O Plano Operacional Anual – POA, elaborado para execução do manejo florestal da UPA-06/2015, previa inicialmente o abate de 2.141 árvores e um volume autorizado de até 11.749,0364 m³. Caso esse volume fosse obtido, o gasto de R\$ 53.079,50 representaria um custo unitário de R\$ 4,52/m³. Nesta análise, os gastos pré-exploratórios totais foram absorvidos pelo volume efetivamente abatido, resultando em custo unitário de R\$ 7,99/m³ representando 8,68% do custo operacional total (COT).

Os gastos da fase pré-exploratória foram classificados como custos indiretos de produção porque não possuem relação direta com o volume efetivamente colhido e tão pouco garantem a execução do manejo. Em alguns casos, o detentor pode não explorar no prazo ou negociar o plano autorizado. O produto resultante dessa etapa foi Plano Operacional Anual (POA), no qual foram estabelecidos limites e capacidade de produção após delimitação e realização do inventário. Essas três operações consumiram 73% dos gastos de R\$ 7,99/m³ da fase pré-exploratória, enquanto o custo por unidade de área se manteve em R\$ 120,40/ha.



Tabela 2 – UPA 06/2015: Custo operacional total, por unidade de área e por metro cúbico.

| TG | EC | Custo operacional efetivo (COE) | Total | R\$/ha | R\$/m ³ | AV% |
|------------|-----------|--|-------------------|-----------------|--------------------------|---------------|
| 1.1 | | Pré-exploratória | 53.079,50 | 120,40 | 7,99 | 8,68% |
| CF | CIP | Delimitação | 16.919,50 | 38,38 | 2,55 | 2,77% |
| CF | CIP | Inventário | 13.855,00 | 31,43 | 2,09 | 2,27% |
| CF | CIP | Identificação | 3.795,00 | 8,61 | 0,57 | 0,62% |
| CF | CIP | Microzoneamento | 4.425,00 | 10,04 | 0,67 | 0,72% |
| CF | CIP | Elaboração do POA | 8.000,00 | 18,15 | 1,20 | 1,31% |
| CF | CIP | Licenciamento | 2.290,00 | 5,19 | 0,34 | 0,37% |
| CF | CIP | Corte de cipós | 3.795,00 | 8,61 | 0,57 | 0,62% |
| 1.2 | | Exploratória | 500.999,02 | 1.136,39 | 75,42 | 81,96% |
| CF | CIP | Manutenção de estradas | 8.680,20 | 19,69 | 1,31 | 1,42% |
| CF | CIP | Manutenção de máquinas | 27.456,00 | 62,28 | 4,13 | 4,49% |
| CF | CIP | Planejamento de arraste | 17.795,10 | 40,36 | 2,68 | 2,91% |
| CF | CIP | Vistoria ambiental | 1.791,70 | 4,06 | 0,27 | 0,29% |
| CF | CIP | Supervisão florestal | 48.000,00 | 108,88 | 7,23 | 7,85% |
| CF | CIP | Equip de prot. ind – EPI | 1.710,50 | 3,88 | 0,26 | 0,28% |
| CF | CIP | Materiais indiretos | 2.362,50 | 5,36 | 0,36 | 0,39% |
| CF | CIP | Seguros | 2.990,00 | 6,78 | 0,45 | 0,49% |
| CF | CIP | Manutenção de equipamentos | 950,00 | 2,15 | 0,14 | 0,16% |
| CV | EqD | Empilhamento | 71.344,40 | 161,83 | 10,74 | 11,67% |
| CV | EqD | Arraste | 108.370,00 | 245,81 | 16,31 | 17,73% |
| CV | EqD | Transporte p/ pátio | 15.435,85 | 35,01 | 2,32 | 2,53% |
| CV | MD | Combustível e lubrificantes | 75.705,20 | 171,72 | 11,40 | 12,38% |
| CV | MD | Gasolina e óleo queimado | 5.489,55 | 12,45 | 0,83 | 0,90% |
| CV | MD | Outros materiais diretos | 4.026,97 | 9,13 | 0,61 | 0,66% |
| CV | MOD | Derruba | 55.026,83 | 124,81 | 8,28 | 9,00% |
| CV | MOD | Traçamento de toras e galhos | 15.221,30 | 34,53 | 2,29 | 2,49% |
| CV | MOD | Arraste | 26.666,82 | 60,49 | 4,01 | 4,36% |
| CV | MOD | Romaneio | 10.467,30 | 23,74 | 1,58 | 1,71% |
| CV | MOD | Transporte p/ pátio | 1.508,80 | 3,42 | 0,23 | 0,25% |
| 1 | | Total COE (1.1 + 1.2) | 554.078,52 | 1.256,79 | 83,41 | 90,64% |
| TG | EC | Custo Anual de Reposição Patrimonial (CARP) | Total | R\$/ha. | R\$/m³ | AV% |
| CF | CIP | Depreciação de casas e galpões | 52.314,93 | 118,66 | 7,88 | 8,56% |
| CF | CIP | Depreciação de estradas e pontes | 4.925,82 | 11,17 | 0,74 | 0,81% |
| CF | CIP | Custos econômicos - implícitos | - | - | - | - |
| 2 | | Total CARP | 57.240,75 | 129,84 | 8,62 | 9,36% |
| 3 | | Custo Operacional Total (COT): (1 + 2) | 611.319,27 | 1.386,62 | 92,03 | 100% |

Fonte: Dados da pesquisa.

Notas: *(TG) Tipo de gasto, (EC) Elemento de Custo. (AV%) Análise vertical.

R\$/ha calculados com base em 440,87 ha; R\$/m³ calculados com base em 6.642,63 m³.

A fase de exploração consumiu a maior parte dos gastos do manejo florestal, alcançando 81,96% do COT. Para executar a colheita da madeira na fase exploratória foram gastos R\$ 75,42/m³. Nesta etapa os gastos foram representados por aluguel de máquinas (EqD: R\$ 29,37/m³ = 31,92%), consumo de combustível, gasolina e outros materiais (MD: R\$ 12,84/m³ = 13,94%), além da mão de obra utilizada na derruba, traçamento, arraste, transporte para o pátio central, romaneio e empilhamento de toras (MOD: R\$ 16,39/m³ = 17,81%).

Os custos indiretos de produção (CIP: R\$ 16,83/m³ = 18,28%) com maior impacto na exploração florestal, que somados chegaram a 83,51% desse total, foram o planejamento de arraste (R\$ 2,68/m³ = 2,91%), a manutenção de máquinas (R\$ 4,13/m³ = 4,49%) e a supervisão florestal (R\$ 7,23/m³ = 7,85%).



Para formação do custo anual de reposição patrimonial foram consideradas as edificações, (Tabela 3) erguidas em 2007 e restauradas em 2015-16, totalizando 399 m² de construções avaliadas em R\$ 435.957,81 (INCRA, SEI-54000.044618/2018-48, 2018, p. 4426988). Conforme orientação da Receita Federal do Brasil⁷, para fins de apropriação fiscal de custos e despesas com depreciação, as edificações possuem vida útil mínima de 25 anos e podem ser depreciadas a uma taxa anual de até 4%. Assim, o custo de R\$ 52.314,93 resultou da aplicação da taxa anual de depreciação sobre o valor total das edificações, para cada um dos três anos de duração da exploração da UPA 06/2015. No caso do investimento em construção de estradas na UPA 06/2015, a cota de depreciação de 4% foi aplicada apenas a partir do ano de conclusão e efetiva utilização da obra, no valor de R\$ 4.925,82.

Tabela 3 – Demonstração do cálculo das cotas de depreciação da UPA 06/2015.

| Edificações/Construções | Ano inicial | Unid. | Qtde | Valor em R\$ | Tx. anual (RFB) | Deprec. anual - R\$ | Cotas da UPA 06/2015 | Depreciação Total UPA 06/2015 |
|------------------------------------|-------------|----------------|------|-------------------|-----------------|---------------------|----------------------|-------------------------------|
| Refeitório e cozinha | 2007 | m ² | 120 | 144.878,40 | 4% | 5.795,14 | 3 | 17.385,41 |
| Galpão com dormitório e escritório | 2007 | m ² | 192 | 231.805,44 | 4% | 9.272,22 | 3 | 27.816,65 |
| Galpão para reuniões | 2007 | m ² | 45 | 30.658,95 | 4% | 1.226,36 | 3 | 3.679,07 |
| Oficina | 2007 | m ² | 42 | 28.615,02 | 4% | 1.144,60 | 3 | 3.433,80 |
| Abertura de estradas primárias | 2017 | km | - | 123.145,39 | 4% | 4.925,82 | 1 | 4.925,82 |
| Soma | - | - | - | 559.103,20 | - | 22.364,13 | - | 57.240,75 |

Fonte: INCRA, SEI-54000.044618/2018-48, 2018, p. 4426988. Adaptada.

O custo operacional total (COT) resulta da soma do custo operacional efetivo (COE) com o custo anual de reposição patrimonial (Carp), estabelecendo em R\$ 92,03 a base contábil para calcular e atribuir valor unitário da produção por cada metro cúbico de madeira colhida, o que permite valorar o estoque e o custo da madeira vendida para posterior confronto entre receitas, custos, despesas e resultado obtido para fins de análise contábil, financeira e econômica do manejo florestal.

Entretanto, para apurar o lucro, é preciso obter o custo total ou integral da exploração florestal, incluindo despesas operacionais, que são os gastos não relacionados com o produto florestal obtido e visam garantir a gestão, operações, vendas e tudo que for necessário para a manutenção das atividades operacionais da organização que realiza o manejo florestal. Por meio de análise vertical (AV%), a Tabela 4 apresenta as despesas com salários e contribuição social e previdenciária (29,53%), serviços técnicos de contabilidade (13,78%), combustíveis (11,81%), impostos e taxas (11,01%) e manutenção de veículos (10,49%) representando 76,62% das despesas operacionais de R\$ 24,64/m³.

A despesa operacional (DOp) somada ao custo operacional total (COT) reflete o custo de produção total de R\$ 775.012,47 com o qual foram extraídos 6.642,63 m³ de madeira em tora importando no custo total unitário de R\$ 116,67/m³.

⁷ Conforme Anexo III da IN/RFB 1700, de 14 de março de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=compilado&idAto=81268#1706802>. Acesso em 25/03/2021.

**Tabela 4 – Despesas operacionais, gerais e administrativas do manejo florestal do POA 06/2015**

| TG | EC | Despesas Operacionais (DOP) | R\$ Total | R\$/ha | R\$/m ³ | AV% |
|----------|------|--|-------------------|---------------|--------------------|-------------|
| DF | DESP | Alimentação e farmácia | 4.810,59 | 10,91 | 0,72 | 2,94% |
| DF | DESP | Combustível para administração | 19.328,04 | 43,84 | 2,91 | 11,81% |
| DF | DESP | Comunicações e internet | 15.758,75 | 35,74 | 2,37 | 9,63% |
| DF | DESP | Contrib. Social e previd. - COOPAF 15% | 6.305,70 | 14,30 | 0,95 | 3,85% |
| DF | DESP | Despesas financeiras | 2.462,85 | 5,59 | 0,37 | 1,50% |
| DF | DESP | Impostos e taxas AVJ e COOPAF | 18.022,42 | 40,88 | 2,71 | 11,01% |
| DF | DESP | Manutenção de equipamentos - adm | 1.427,00 | 3,24 | 0,21 | 0,87% |
| DF | DESP | Manutenção de veículos - adm | 17.164,53 | 38,93 | 2,58 | 10,49% |
| DF | DESP | Material de escritório | 1.201,90 | 2,73 | 0,18 | 0,73% |
| DF | DESP | Outros gastos de administração | 5.328,46 | 12,09 | 0,80 | 3,26% |
| DF | DESP | Salários e ordenados - adm | 42.038,00 | 95,35 | 6,33 | 25,68% |
| DF | DESP | Serviços técnicos de contabilidade | 22.560,00 | 51,17 | 3,40 | 13,78% |
| DF | DESP | Viagens e estadias | 7.284,96 | 16,52 | 1,10 | 4,45% |
| 4 | | Total DOP | 163.693,20 | 371,30 | 24,64 | 100% |

Fonte: Dados da pesquisa. TG = Tipo de gasto; EC = Elemento de custo. (AV%) Análise vertical.

O preço unitário de venda, confrontado com o custo total unitário, não é suficiente para refletir o resultado econômico e financeiro da atividade florestal, porque o volume explorado não foi totalmente comercializado. Desta forma, é importante medir o desempenho da exploração e o custo do produto florestal vendido a partir do custo dos estoques de madeira.

Valoração do estoque de madeira explorada e indicadores de produção e produtividade

Partindo da abordagem contábil, na Tabela 5 é possível estimar os custos unitários médios por unidade de área, volumetria total, comercializada, não aproveitada e perdas devido ao processo de invasão.

Tabela 5 – Custos unitários médios de produção florestal da UPA 06/2015.

| Dados físicos de colheita | Unid. | Qtde. | Custo unitário R\$/Unid. | Custo total R\$ |
|--|----------------|----------|--------------------------|-----------------|
| Área explorada efetiva | ha. | 440,87 | 1.386,62 | 611.319,27 |
| Árvores abatidas | árv. | 1.218 | 501,90 | 611.319,27 |
| Volume explorado (VE) | m ³ | 6.642,63 | 92,03 | 611.319,27 |
| Volume traçado, romaneado e estocado (VT) | m ³ | 5.385,69 | 92,03 | 495.643,45 |
| Volume não romaneado = (VE-VT) | m ³ | 1.256,94 | 92,03 | 115.675,82 |
| Volume comercializado e transportado* (VC) | m ³ | 4.798,21 | 92,03 | 441.577,84 |
| Perdas por apodrecimento = (VT-VC) | m ³ | 587,48 | 92,03 | 54.065,61 |

Fonte: Dados da pesquisa. *refere-se ao CPFV = Custo do Produto Florestal Vendido.

Os dados da Tabela 5 indicam que 56,89% das 2.141 árvores selecionadas para corte (ASC) foram abatidas ao custo unitário de R\$ 501,90. Cada ASC abatida teve rendimento médio de 5,4536 m³ ao custo de R\$ 92,03/m³. A eficiência da colheita medida em toras romaneadas e levadas a estoque atingiu 45,84% da volumetria total autorizada, mas apenas 72,22% dos 6.642,63 m³ do volume explorado foi comercializado. As perdas em volumetria de árvores abatidas não romaneadas e perdas por apodrecimento reduziram o estoque físico disponível para venda em 1.844,42 m³ (27,76%), representando uma perda financeira, avaliada ao preço de custo da madeira estocada, no valor de R\$ 169.741,43.

Demonstração de resultado operacional da atividade florestal

O desempenho da colheita e movimentação física e monetária dos estoques permitem avaliar aspectos financeiros e econômicos da atividade florestal por meio de uma demonstração de resultado. As operações de manejo iniciadas em 2015 foram concluídas apenas em 2017 e



a comercialização da produção foi impedida por invasores em dezembro do mesmo ano. Essa ação danosa atrasou a realização da receita em pelo menos 12 meses, prejudicando severamente o desempenho econômico e financeiro das operações florestais.

Apurar o resultado significa verificar se houve lucro ou prejuízo resultante das operações por meio da confrontação entre receitas, custos e despesas ocorridas no período. A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) é o relatório que permite avaliar a lucratividade e desempenho econômico por meio da análise de seus componentes (RIBEIRO, 2002).

A demonstração do resultado operacional do manejo florestal (Tabela 6) inicia pela receita líquida de R\$ 532.779,60 resultante da venda de 4.798,21 m³ de madeira em toras ao preço unitário médio de R\$ 111,04. O lucro bruto de R\$ 91.201,76 (17,12%) é obtido após dedução do custo do produto florestal vendido (CPFV) no valor R\$ 441.577,84 (82,88%).

Tabela 6 – Apuração do resultado operacional do manejo florestal da UPA 06/2015

| Contas de resultado | Unid. | Qtde. | R\$/Unid. | R\$ Total | R\$/ha | R\$/m ³ | AV% |
|---------------------------------------|----------------|-----------------|---------------|---------------------|-------------------|--------------------|----------------|
| Receita bruta de vendas | m ³ | 4.798,21 | 111,04 | 532.779,60 | 1.208,47 | 111,04 | - |
| Madeira em tora – branca | m ³ | 497,65 | 120,00 | 59.718,00 | 135,45 | 12,45 | - |
| Madeiras em tora – todas | m ³ | 4.300,56 | 110,00 | 473.061,60 | 1.073,02 | 98,59 | - |
| Receita líquida de vendas | R\$ | - | - | 532.779,60 | 1.208,47 | 111,04 | 100,00% |
| Custo do produto vendido – CPV | R\$ | 4.798,21 | 92,03 | (441.577,84) | (1.001,61) | (92,03) | -82,88% |
| Produto III – Madeira Nobre (AIC) | m ³ | 1.217,65 | 92,03 | (112.059,97) | (254,18) | (23,35) | -21,03% |
| Produto II – Madeira Vermelha (MIC) | m ³ | 1.026,39 | 92,03 | (94.458,37) | (214,25) | (19,69) | -17,73% |
| Produto I – Madeira Branca (BIC) | m ³ | 2.554,17 | 92,03 | (235.059,51) | (533,17) | (48,99) | -44,12% |
| Resultado bruto | R\$ | - | - | 91.201,76 | 206,87 | 19,01 | 17,12% |
| Despesas operacionais | R\$ | - | - | (163.693,20) | (371,30) | (34,12) | -30,72% |
| Despesas adm. c/ depreciação | R\$ | - | - | - | - | - | - |
| Despesas c/ custo de oportunidade | % | - | - | - | - | - | - |
| Resultado antes das perdas | R\$ | - | - | (72.491,44) | (164,43) | (15,11) | -13,61% |
| Perdas extraordinárias: invasão | m ³ | 587,48 | 92,03 | (54.065,61) | (122,63) | (11,27) | -10,15% |
| Perdas extraordinárias: chuvas | m ³ | 1.256,94 | 92,03 | (115.675,82) | (262,38) | (24,11) | -21,71% |
| Prejuízo operacional | - | - | - | (242.232,87) | (549,44) | (50,48) | -45,47% |

Fonte: Dados da pesquisa.

Além das despesas operacionais no valor de R\$ 163.693,20 (30,72%), foram consideradas perdas extraordinárias de árvores abatidas não aproveitadas equivalentes totalizando 1.844,42 m³ (31,86%) de madeira descartada, equivalentes a R\$ 169.741,43 m³. Essa volumetria contribuiu significativamente para ampliar o prejuízo operacional que chegou a -45,47 %.

O cenário turbulento formado por invasões associado às condições de clima desfavorável e ao longo período de quatro anos transcorridos entre o início do inventário e a comercialização da madeira comprometeram significativamente o resultado econômico e financeiro do manejo florestal no PDS Virola Jatobá. Além disso, o preço obtido pela comercialização foi muito inferior à expectativa do que poderia ter sido obtido no final de 2016 e início de 2017 (pelo menos R\$160,00/m³), resultando em déficit contábil de R\$ 242.232,87 na Demonstração do Resultado.

Análise comparativa do resultado financeiro, contábil e econômico

Como forma de evidenciar aspectos que diferenciam abordagens contábeis e econômicas em relação a custos totais de produção e ao resultado final, cabe incluir a possibilidade alternativa de renda pela exploração da floresta em pé, por meio de concessão ou parceria com empresas, mesmo com limitações impostas pela IN/Incra/65/2010. A execução



do manejo florestal pelos beneficiários em áreas coletivas implica em considerar a modalidade de concessão ou parcerias, na qual o preço da madeira na floresta em pé reflete o custo de oportunidade da atividade florestal (SANTANA, SANTOS e OLIVEIRA, 2010, p. 17).

No estudo de Porro et al (2018), referente ao período de 2008 a 2013, o valor anual distribuído aos assentados foi de cerca R\$ 558.789,00/ano, representando uma renda anual média de R\$ 4.506,00 para aproximadamente 124 unidades familiares. Assim, fica evidente a importância do custo econômico implícito para fins de tomadas de decisão, ou seja, a escolha entre as alternativas possíveis de exploração direta ou indireta.

Partindo da valoração da floresta em pé para o PDS Virola Játobá, o valor de R\$ 67,60/m³ representaria 36,84% do preço da madeira em tora obtido em mercados locais (Batista, Porro e Quaresma, 2021). Assim, a renda líquida que poderia ser obtida por meio da exploração indireta equivaleria a R\$ 449.041,79. Esse valor, calculado sobre a volumetria das árvores abatidas, deveria ser adicionado ao custo econômico de produção, pois representa o montante que os assentados teriam de abrir mão para a execução direta do manejo.

A Tabela 7 demonstra as diferentes perspectivas de custos sob as abordagens financeira, contábil e econômica, e a forma como elas interagem para obtenção do custo de produção unitário e apuração do resultado. A abordagem financeira rejeita enquanto a abordagem contábil inclui gastos que não implicam em desembolso, como custos e despesas com depreciação, amortização e exaustão de bens do ativo imobilizado. Estes gastos, porém, impactam positivamente o resultado final, ao reduzirem o lucro tributável perante o fisco. Por sua vez, a abordagem de custos econômicos leva em consideração todos os custos explícitos e os implícitos alternativos possíveis, motivo pelo qual, comparado às abordagens contábil e financeira, o lucro econômico é menor, ou o prejuízo econômico é maior.

Tabela 7 – Comparação do resultado florestal diante das abordagens financeira, contábil e econômica

| Apuração do resultado | Financeiro | Contábil | Econômico | Part. % |
|--|---------------------|---------------------|---------------------|---------------|
| Receita líquida | 532.779,60 | 532.779,60 | 532.779,60 | 100,0% |
| Custo operacional efetivo (COE) | 554.078,52 | 554.078,52 | 554.078,52 | 104,0% |
| Custo anual de reposição patrimonial (CARP) | - | 57.240,75 | 57.240,75 | 10,7% |
| Custo de oportun. implícito (floresta em pé) | - | - | 449.041,79 | 84,3% |
| Despesa operacional (DOP) | 163.693,20 | 163.693,20 | 163.693,20 | 30,7% |
| Custo integral de produção | 717.771,72 | 775.012,47 | 1.224.054,26 | - |
| Lucro ou prejuízo (R\$) | (184.992,12) | (242.232,87) | (691.274,66) | - |
| Lucro ou prejuízo (%) | -34,72% | -45,47% | -129,75% | - |

Fonte: Dados da pesquisa.

Considerando os resultados obtidos observa-se que houve prejuízos financeiros (-34,72%) e econômicos (-129,75%) demonstrados pelas diferentes abordagens, levando a crer que a melhor opção para se ter explorado a UPA 06/2015 teria sido a exploração indireta, pelo custo de oportunidade implícito da floresta em pé. Cabe destacar, que esse custo de oportunidade deveria estar incluído no corpo da estrutura de custos apresentada na Tabela 2, permitindo assim, em uma mesma planilha, realizar as análises e tomadas de decisão quanto à exploração direta ou indireta.

Por outro lado, num cenário alternativo em que o preço médio de venda da madeira fosse de R\$ 160,00/m³ conforme inicialmente previsto, e que todos os 6.642,63 m³ fossem comercializados e mantidos os custos e despesas do período, o resultado operacional seria lucrativo em 32,47% do ponto de vista financeiro (Tabela 8). Mesmo não cobrindo o custo de



oportunidade da floresta em pé com prejuízo econômico (-15,17%) a exploração florestal do PDS Virola Jatobá poderia ter contabilizado lucro de R\$ 287.808,33 (27,08%) e um resultado financeiro de R\$ 345.049,08 (32,47%).

Tabela 8 – Simulação de resultado ao preço de R\$ 160,00/m³ e 6.642,63 m³

| Apuração do resultado | Financeiro | Contábil | Econômico | % |
|---|---------------------|---------------------|---------------------|----------------|
| Receita líquida | 1.062.820,80 | 1.062.820,80 | 1.062.820,80 | 100,00% |
| Custo operacional efetivo (COE) | 554.078,52 | 554.078,52 | 554.078,52 | 52,13% |
| Custo anual de reposição patrimonial (CARP) | - | 57.240,75 | 57.240,75 | 5,39% |
| Custos de oport. implícito (floresta em pé) | - | - | 449.041,79 | 42,25% |
| Despesa operacional (DOp) | 163.693,20 | 163.693,20 | 163.693,20 | 15,40% |
| Custo integral de produção | 717.771,72 | 775.012,47 | 1.224.054,26 | - |
| Lucro ou prejuízo (R\$) | 345.049,08 | 287.808,33 | (161.233,46) | - |
| Lucro ou prejuízo (%) | 32,47% | 27,08% | -15,17% | - |

Fonte: Dados da pesquisa.

5. Conclusão

Este artigo teve a pretensão de propor uma metodologia de levantamento e apresentação de custos do manejo florestal que permita análises e estudos comparativos dos resultados, seja do ponto de vista econômico-financeiro ou dos rendimentos técnicos a serem alcançados.

O levantamento e estruturação de custos florestais observando aspectos conceituais próprios da contabilidade de custos permitiu a organização dos diferentes tipos de gastos e a classificação dos elementos de custos agrupados por centros de custos. A estruturação e padronização possibilitam análises gerais e estudos específicos sobre resultados alcançados ou projeções futuras, auxiliando o processo decisório, seja na gestão operacional do manejo florestal ou na formulação e execução de políticas visando o desenvolvimento econômico e ambiental sustentável em florestas públicas destinadas de forma coletiva.

As tomadas de decisão e planejamento operacional com base em uma análise comparativa dos diferentes resultados, permite afirmar, diante dos cenários de baixa produtividade técnica e tensões sociais, levando em conta o custo de oportunidade da floresta em pé frente ao desempenho técnico de exploração da UPA 06/2015, que a melhor alternativa possível para a comunidade seria a exploração mediante parceria ou concessão florestal, onde, provavelmente, teria garantido uma renda coletiva de aproximadamente R\$ 449.041,79 beneficiando individualmente todos os assentados e não somente os que tiveram oportunidade de trabalhar na execução do manejo.

De outra forma, somente um alto desempenho técnico operacional aliado a um ambiente social sem turbulências devido a invasões territoriais poderia viabilizar economicamente o manejo comunitário no PDS Virola Jatobá gerando resultados suficientes para garantir financeiramente a autossuficiência do manejo e transferência de renda remuneratória a assentados envolvidos na execução do manejo e, principalmente, pela distribuição de renda a todos os assentados beneficiários dos projetos de assentamento diferenciados onde houver manejo florestal sustentável.

Projetos de assentamento diferenciados cobertos por florestas públicas na Amazônia, são de domínio do Incra, e o desmatamento avança sobre essas áreas convertendo estas florestas para outros usos. Embora o MFCF pleno possa ser alternativa rentável às comunidades, sua viabilidade econômica é afetada pela complexidade da gestão técnica necessária e pela dependência de recursos financeiros subsidiados e de apoio técnico externo.



Destaca-se, portanto, a necessidade de retomar o debate com órgãos e entidades para revigorar a discussão conciliando a exploração econômica dos recursos florestais com sustentabilidade, garantindo a permanência da floresta em pé e a promoção da distribuição de renda entre os comunitários usuários da floresta.

Referências

AMARAL, P.; AMARAL NETO, M. **Manejo Florestal Comunitário: Processos e aprendizagens na Amazônia brasileira e na América Latina**. CDU 2.ed. ed. Belém: IEB: IMAZON, 2005. 84 p. Disponível em: <http://www.mma.gov.br/estruturas/pnf/_arquivos/mfc_imazon.pdf>.

BATISTA, F. R. O. **Ativo biológico e os custos de movimentação da riqueza patrimonial: o manejo florestal comunitário e familiar no PDS Virola Jatobá**. Orientador: Edilan de Sant'Ana Quaresma. Dissertação (Mestrado em Ciências da Sociedade: políticas públicas e estratégias de desenvolvimento regional) PPGCS, Universidade Federal do Oeste do Pará. Defesa em 10/12/2019. Santarém-PA, p. 101, il. 2020. (B333a).

BATISTA, F. R. O.; PORRO, R.; QUARESMA, E. D. S. Valoração da distribuição e destruição de ativos biológicos: abordagem da contabilidade ambiental aplicada a um assentamento em conflito na Amazônia brasileira. **Estudos Sociedade e Agricultura**, Rio de Janeiro, v. 29, n. 1, p. 166-196, Fevereiro 2021. Disponível em: <<https://doi.org/10.36920/esa-v29n1-10>>.

BONA, D. A. O. D. et al. Receita/Custo da atividade de exploração florestal em um plano de manejo florestal sustentável na amazonia - estudo de caso. **Nativa Pesquisas Agrárias e Ambientais**, Sinop, v. 03, n. 01, p. 50-55, jan/mar 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.14583/2318-7670.v03n01a08>>.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de Custos e Formação e Preços: Com Aplicações na Calculadora HP e Excel**. 5º. ed. São Paulo: Atlas, 2008. ISBN 978-85-224-5148-7.

CONAB. **Custos de Produção Agrícola: A metodologia da CONAB**. Brasília: CONAB, 2010. 60 p. https://www.conab.gov.br/images/arquivos/informacoes_agricolas/metodologia_custo_producao.pdf.

ESPADA, A. L. V. et al. Manejo florestal comunitário em parceria na Amazonia brasileira: o caso da Flona Tapajós. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**, Taubaté-SP, 13, Set-Dez 2017. 342-372.

INCRA, IN 65. **Instrução Normativa nº 65, de 27 de dezembro de 2010**: Estabelece critérios e procedimentos para as atividades de Manejo Florestal Sustentável em Projetos de Assentamento. Brasília: Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária, 2010. Disponível em: <<http://www.incra.gov.br/tree/info/file/2562>>. Acesso em: 14 dez 2017.

INCRA, SEI-54000.044618/2018-48. **Recomendações do Ministério Público Federal ao INCRA para apurar denúncias de invasões e ocupações irregulares no PDS Virola Jatobá**. Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária. [S.l.]. 2018.

INCRA, SEI-54101.000954/2014-17. **Termo de Execução Descentralizada INCRA x UFPA**. Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária. [S.l.]. 2014.

LUNKES, R. J. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque na tomada de decisão**. Florianópolis: VisualBooks, 2007. 256 p.



MAIA, E. D. M. **Plano de Manejo Florestal Sustentável: Plano Operacional Anual do PDS Virola Jatobá - POA 06/2015**. Associação Virola Jatobá do Projeto de Desenvolvimento Sustentável de Anapu. Anapú. 2015. Elaboração: Responsável técnico Elen de Matos Maia.

MANKIW, N. G. **Introdução a Economia**: Tradução da 3ª edição Norte-Americana. Tradução de Allan Vidigal Hastings. 4ª reimp. 3ª. ed. São Paulo: Cenage Learning, 2008.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEDINA, G.; POKORNY, B. Avaliação Financeira do Manejo Florestal Comunitário. **Novos Cadernos NAEA**, 14, Dez 2011. Disponível em: <<https://periodicos.ufpa.br/index.php/ncn/article/view/627/992>>. Acesso em: 16 out. 2020.

MILÉO, R. C. **Relatório pós exploratório das atividades de manejo florestal da unidade de produção anual - UPA 06/2015**. Associação Virola Jatobá. Anapu. 2019.

PORRO, R. et al. Implicações sociais, econômicas e ambientais de uma iniciativa de manejo florestal comunitário em assentamento na Amazônia Oriental. **Revista de Economia e Sociologia Rural**, Piracicaba, v. 56, n. 4, p. 623-644, Out/Dez 2018. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/resr/v56n4/1806-9479-resr-56-04-623.pdf>>. Acesso em: 25 nov. 2019.

RIBEIRO, O. M. **Estrutura e Análise de Balanços Fácil**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RODRIGUEZ, L. C. E.; BACHA, C. J. C. Viabilidade econômica do Projeto Tapajós. In: PEREIRA JUNIOR, R. A. / O. **Floresta Nacional do Tapajós: Experiências e Lições para Implementação do Manejo Florestal em Unidade de Conservação**. Belém: Projeto Tapajós, 2006. Cap. 5, p. 117-152.

SÁ, A. L. D. **Contabilidade de Custos Básica**. 1ª. ed. Curitiba: Juruá, 2012. 270 p. ISBN 978-85-362-2618-7. 3ª reimp.

SANTANA, A. C. D.; SANTOS, M. A. S. D.; OLIVEIRA, C. M. D. **Metodologia para estimação dos preços da madeira em pé no estado do Pará**. Belém - PA: Universidade Federal Rural do Pará - Ufra, Instituto Socioambiental e dos Recursos Hídricos - ISARH, Instituto de Desenvolvimento Florestal do Estado do Pará - Ideflor e Fundação de Apoio à Pesquisa, Extensão e Ensino em Ciências Agrárias - Funpea, 2010. 114 p. Disponível em: <<https://ideflorbio.pa.gov.br/wp-content/uploads/2015/08/Pre%C3%A7o-da-Madeira-estudo-de-2010-2011.pdf>>. Acesso em: 12 Mai 2020.

SANTOS, G. J. D.; MARION, J. C.; SEGATTI, S. **Administração de Custos na Agropecuária**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2002.