

Passivo Construtivo: a obrigação decorrente da responsabilidade social das empresas

Autor

MANOEL RAIMUNDO SANTANA FARIA

FACULDADE DE ESTUDOS AVANÇADOS DO PARÁ - FEAPA

Resumo

Este trabalho trata do passivo construtivo e tem como objetivo demonstrar por meio de conceitos e exemplos que as obrigações construtivas estão relacionadas, com a responsabilidade social das empresas e que tais exigibilidades se diferenciam das obrigações legais pela sua natureza. Para tanto, foram revisadas as principais definições de passivo, a diferenciação entre as obrigações legais e as obrigações construtivas com a apresentação de vários exemplos dessas exigibilidades. O estudo mostrou que o cenário é propício para que as empresas assumam a responsabilidade por obrigações que vão além daquelas exigidas por instrumentos legais, as quais foram tratadas como obrigações construtivas. Isso ocorre porque as organizações empresariais para garantirem sua continuidade por meio da aceitação dos seus produtos e serviços precisam demonstrar que são socialmente responsáveis e se uma entidade não assumir as obrigações que a sociedade entende como sua, pode não haver uma multa (como ocorre com as obrigações legais), mas haverá outro tipo de punição, como, por exemplo, restrição de acesso a financiamentos ou consumidores deixando de comprar seus produtos pela imagem negativa criada.

1. INTRODUÇÃO

Em geral, os passivos decorrem de instrumentos legais que tratam das obrigações da empresa com terceiros e que são chamadas de obrigações legais. Entretanto, há casos em que se configuram passivos para os quais não existem determinações legais e que são chamados de obrigações construtivas.

Este trabalho tem como objetivo demonstrar por meio de conceitos e exemplos que as obrigações construtivas estão relacionadas, em muitos casos, com a responsabilidade social das empresas e que tais exigibilidades se diferenciam das obrigações legais pela sua natureza.

Então, considerando que não são exigíveis por meios legais, tem-se a seguinte questão, quais as razões que levam as empresas a assumirem a responsabilidade pelos passivos construtivos?

Utilizou-se no estudo a pesquisa bibliográfica a partir da qual fez-se a análise da evolução conceitual das obrigações legais, justas e construtivas e dos exemplos apresentados por renomados autores da Teoria da Contabilidade, bem como pelos trabalhos desenvolvidos pela ONU (Organização das Nações Unidas) e normas do Iasb (International Accounting Standards Board).

2. ALGUMAS DEFINIÇÕES DE PASSIVO

Serão apresentadas as definições de alguns dos principais autores da Teoria da Contabilidade, seguidas dos comentários pertinentes.

“Um passivo é um serviço, com valor monetário, que um proprietário (titular de ativos) é obrigado legalmente (ou justamente) a prestar a uma segunda pessoa (ou grupo de pessoas).” (CANNING, 1929, p. 55-6, tradução nossa)

Uma limitação encontrada nessa definição é quanto ao fato de se referir ao passivo apenas como um serviço a ser prestado, quando, na verdade, o mesmo pode estar ligado à entrega de um ativo.

O mérito é que o autor, além das obrigações legais, trata das obrigações justas, dando um caráter abrangente à definição, apesar de que, naquela época (1929), talvez o mesmo não tivesse a plena consciência de tal abrangência, porque não existiam as preocupações que se tem hoje em relação aos inúmeros tipos de passivos surgidos de contingências fiscais, trabalhistas, ambientais, entre outras. A partir da década de 80, com a condenação de Instituições Financeiras como co-responsáveis em acidentes ambientais, houve uma elevação na consciência, inclusive dos legisladores, refletindo-se num maior rigor das legislações ambientais com consequentes punições diretas aos administradores e proprietários de empresas que agridam o meio ambiente (CARVALHO e RIBEIRO, 2000). E ainda, aumento na reclamação de direitos trabalhistas, inúmeros processos fiscais, diante de significativos e freqüentes aumentos da carga tributária sobre as empresas.

Os passivos são “[...] obrigações que exigem a entrega de ativos ou prestação de serviços em um momento futuro, em decorrência de transações passadas ou presentes.” (SPROUSE e MOONITZ, 1962, p. 54, tradução nossa).

A definição mencionada representa os principais elementos que caracterizam um passivo, entretanto, a mesma conduz à idéia de que os passivos estão relacionados apenas à ocorrência de “transações”.

Na realidade, podem ocorrer sem que a organização tenha realizado qualquer transação com outras entidades. Ocorrem, por exemplo, de outros eventos, os quais podem ser exemplificados, pelos danos causados ao meio ambiente, por autuações decorrentes do não cumprimento de legislações fiscais ou trabalhistas, entre outras.

Iudícibus (1987, p. 120-21) apresenta as definições do passivo relacionando-as com:

1) a teoria da propriedade pela qual as exigibilidades representam “subtraendos dos ativos, ou ativos negativos”. Por essa teoria, seria apresentado o ativo subtraído dos passivos e no lado direito do Balanço estariam contidas as contas representando a propriedade; tal abordagem surgiu quando predominavam as firmas individuais, nas quais o interesse do proprietário era o fato preponderante;

2) a teoria dos fundos que considera as obrigações como “reservas ou restrições aos ativos, derivantes de considerações legais, eqüitativas, econômicas ou gerenciais”, ou seja, os ativos e os passivos estão relacionados a fundos específicos como se cada fundo se constituísse em uma unidade operacional.

Segundo Iudícibus (2000, p. 172-73), nos Estados Unidos se utiliza bastante esse enfoque na Contabilidade de entidades governamentais e não lucrativas, já no Brasil pode-se encontrá-lo em Universidades, algumas entidades do 3º setor, e outras semelhantes, nas quais os fundos são ligados a ativos específicos.

Outro aspecto é que o lucro não é o ponto mais importante da Contabilidade; há uma descrição das operações dos fundos com muito detalhe e clareza e, por isso, a elaboração da Demonstração do Resultado será um detalhamento da movimentação de fundos das operações (IUDÍCIBUS, 2000, P. 173).

3) a teoria da entidade que “considera as exigibilidades como reclamos contra a entidade ou mais especificamente, contra os ativos da entidade”. De acordo com essa visão, o passivo é considerado como gênero de recursos globais, e que, a entidade tem um funcionamento distinto dos interesses dos detentores de capital.

Por isso, todas as fontes de recursos são consideradas como passivo, havendo apenas diferenças quanto ao momento e à forma com que os “reclamos contra os ativos” se concretizarão. Por exemplo, o lucro auferido pela entidade, pertence a mesma, pois somente será considerado um direito do acionista quando os dividendos forem declarados.

Para o Fasb, Sfac (Statements of Financial Accounting Concepts) nº 6 (1985), o passivo é definido como:

[...] prováveis sacrifícios futuros de benefícios econômicos decorrentes de obrigações presentes de uma dada entidade, quanto à transferência de ativos ou prestação de serviços a outras entidades no futuro, em consequência de transações ou eventos passados. (FASB, 1989/90, p. 170, tradução nossa)

Essa é uma definição adequada, porque, apesar de alguns passivos se configurarem como tal a partir de eventos presentes, ou dependerem de decisões futuras, como é o caso dos passivos contingentes, o fato gerador dos mesmos já ocorreu, as obrigações contingentes estão relacionadas, de alguma maneira, pelo menos em parte, a alguma transação ou evento passado.

Também, ressalta que um passivo pode ser liquidado pela transferência de ativos ou pela prestação de serviço, sendo, portanto, mais abrangente do que a definição “[...] um serviço com valor monetário [...]”.(CANNING 1929, p. 55-56)

Além disso, essa definição não limita a natureza do passivo apenas à ocorrência de transações, como o fizeram Sprouse e Moonitz (1962), mas admite outros eventos como causadores de obrigações.

Segundo o Iasb/IAS nº 37 “Um passivo é uma obrigação atual da entidade que se origina de eventos passados, cuja liquidação se espera resulte em uma saída de recursos da entidade contendo benefícios econômicos.” (Tradução do IBRACON). Essencialmente, a definição do Iasb não difere tanto daquela apresentada pelo Fasb. Os pontos convergentes são que a obrigação deve existir no presente (obrigação atual), tendo se originado no passado.

Dessa forma, o que o Fasb chama de transferência de ativos ou prestação de serviços, o Iasb chama de saída de recursos da entidade. Por outro lado, observa-se que a definição do Iasb exclui a palavra transação, considerando, portanto, suficiente apenas o termo evento, por incluir em si as transações.

Assim, considerando os méritos e as limitações de cada uma das definições, conclui-se que o passivo é uma obrigação atual da entidade decorrente de eventos passados que exigirá prováveis sacrifícios futuros por meio da entrega de ativos ou prestação de serviços a uma ou mais entidades.

3. OBRIGAÇÕES LEGAIS, JUSTAS E CONSTRUTIVAS: EVOLUÇÃO CONCEITUAL

A distinção das obrigações em legais e justas apareceu na literatura contábil internacional por meio da definição de passivo feita por Canning em 1929. Décadas depois, em 1985, por meio do Sfac nº 6, denominado *“Elements of Financial Statement”* (Elementos das Demonstrações Financeiras), o Fasb esclareceu em nota de rodapé que “obrigação presente” constante na definição de passivo, vai além de uma obrigação legal, podendo se referir, também, a uma obrigação social, o que inclui obrigações justas, obrigações construtivas, assim como as obrigações legais.

Hendriksen e Van Breda, em sua obra Teoria da Contabilidade, 5ª edição, publicada nos Estados Unidos, no ano de 1992 e cuja tradução para o português foi editada no Brasil em

1999, ampliaram a discussão, fazendo uma interpretação das dificuldades que os Contadores teriam para caracterizar objetivamente as obrigações justas e construtivas seguindo a orientação do Fasb.

As obrigações legais, justas e construtivas, também foram discutidas por um grupo de trabalho intergovernamental da Unctad - United Nations Conference on Trade and Development (Conferência das Nações Unidas para o Desenvolvimento), sobre Normas Internacionais de Contabilidade intitulado *“Report of the Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting.”* no ano de 1998.

O Iasb trata das obrigações legais e construtivas por meio da Norma Internacional de Contabilidade IAS 37: *“Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets”* (Provisão, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes), aprovada em julho de 1998.

A seguir, serão apresentadas as principais considerações feitas pelos autores e órgãos normativos, na seqüência retro descrita, com o objetivo de descobrir em qual estágio se encontram as discussões.

Canning (1929, p. 55-6), ao definir o passivo, o fez usando os termos “legalmente” ou “justamente”, indicando a existência de certas obrigações que não surgem de instrumentos legais como legislações, contratos ou estatutos das empresas, mas podem levar a sacrifícios futuros. Porém, o autor não especificou quais obrigações seriam tratadas como justas (*equitable*), conforme se observa no texto seguinte:

A definição de Canning, por outro lado, especificamente inclui as obrigações justas. Entretanto, Canning não forneceu exemplos de débitos justos que deveriam ser incluídos. Presume-se que ele incluiria montantes que se tenciona pagar por danos sofridos ou serviços recebidos quando não há obrigação legal de efetuar tal pagamento. Provavelmente, também incluiria valores a serem pagos para manter a confiança na empresa, tais como devoluções por mercadorias danificadas ou rejeitadas, quando não há obrigação de caráter legal de fazer tais devoluções.” (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 287).

De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999, p. 287), apesar do fato de o passivo ter como uma das suas principais características a de que não haja nenhuma liberdade ao devedor a não ser liquidá-lo, não significa que a empresa seja legalmente obrigada a pagar, ou seja, podem existir obrigações cuja liquidação não esteja prevista em lei. Os autores alegam que “[...] o Fasb especificamente incluiu obrigações justas e obrigações construtivas como passivos em potencial” e as tratou com as seguintes conceituações e exemplos:

1) Obrigações justas, “[...] são às vezes chamadas de obrigações morais. Resultam de limitações éticas ou morais e não de restrições legais”, como por exemplo “uma empresa poderia sentir-se eticamente obrigada a completar satisfatoriamente os reparos no automóvel de um cliente, muito embora a obrigação legal restrinja-se somente à devolução de dinheiro ao cliente”.

2) Obrigações construtivas, “decorrem de costumes [...] se uma empresa tipicamente der férias remuneradas a seus empregados uma vez por ano, poderia ser inferido que esta prática representa uma obrigação da empresa.”

Pode-se perceber que, diferente de Canning, o Fasb se preocupou em apresentar exemplos que caracterizassem melhor as obrigações justas e construtivas, entretanto, sua determinação continua sendo um problema, pelo seguinte:

As obrigações justas e construtivas resultam de sanções sociais ou morais, ou do costume. Em geral é apropriado e, freqüentemente, mais conservador, seguir os costumes e as práticas negociais tradicionais; entretanto, é difícil determinar a legalidade de tais obrigações

em muitos casos e isso pode até exigir uma decisão judicial. As obrigações sociais e morais, particularmente quando as empresas operam em outros países, também são de difícil determinação. Sua inclusão pode deixar o Contador, portanto, na insustentável posição de ser forçado a fazer julgamentos morais. (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 287)

Tal alerta dá a entender que as obrigações construtivas teriam maior objetividade na sua caracterização por decorrerem dos costumes e das práticas negociais tradicionais, enquanto as obrigações justas por surgirem de questões éticas e morais apresentam maior dificuldade porque dependerão do julgamento de quem as determina.

Ao tratar sobre os tipos de passivos, por meio de um grupo de trabalho intergovernamental, a ONU (apud Ribeiro, 1998:75), identificou os mesmos três tipos de obrigações, quais sejam:

Obrigações Legais: que decorrem de instrumentos legais, tais como: legislações sociais, tributárias ou quaisquer outras penalidades impostas por lei;

Obrigações Construtivas: são aquelas a que a empresa se propõe, espontaneamente, a cumprir e que não se restringem às exigências legais, extrapolam estas. Ocorrem nos casos em que a empresa, consciente de sua responsabilidade social, esteja disposta a usar todos os meios necessários e disponíveis para proporcionar o bem-estar da comunidade em que a mesma atua. Ou, então, para manter sua reputação perante a comunidade externa em geral.

Obrigações Justas: estas as que a empresa se acha na obrigação de cumpri-las por fatores éticos e morais, independentemente de lei. Nesse caso, tem-se claramente definida a questão da consciência de responsabilidade social, ou preocupação com a reputação da empresa.

Por exemplo, se não houver instrumento legal que obrigue uma determinada empresa a restaurar uma área contaminada por suas atividades, mas se tratando de fato relevante e se for do conhecimento público ou afetar interesses e direitos de terceiros, a empresa será compelida a reparar o erro cometido. (RIBEIRO e LISBOA, 2000).

4. OBRIGAÇÕES: JUSTA E CONSTRUTIVA DIFERENTES OU SEMELHANTES?

Percebe-se uma visível semelhança nos conceitos de obrigações construtivas e obrigações justas, principalmente no que se refere à questão da responsabilidade social da empresa. Inclusive, no grupo de trabalho da ONU, houve um debate sobre a distinção entre os vários tipos de obrigações, tendo havido um claro entendimento sobre a obrigação legal, mas a polêmica se situou nas obrigações justas e construtivas, como se observa a seguir:

Houve um considerável debate sobre a diferença entre os vários tipos de obrigações. Entendeu-se claramente o que seria uma obrigação legal mas, na opinião de muitos oradores era necessário ir além desse tipo de obrigação particularmente se fosse considerada a essência sobre a forma. O debate teve como foco os termos 'obrigações construtivas' e 'obrigações justas' se seriam diferentes ou semelhantes. As obrigações construtivas surgem do tipo de negócio ou de uma política comercial. Alguns especialistas sentiram que as obrigações justas poderiam ser omitidas porque seriam difíceis de serem determinadas e poderiam ser consideradas como uma subdivisão das obrigações construtivas baseadas em considerações éticas ou morais. Outros especialistas insistiram que nem todas as obrigações justas são construtivas. Citou-se como exemplo o caso das empresas multinacionais que muitas vezes contabilizam seus passivos ambientais decorrentes de obrigações legais nos países desenvolvidos e omitem seus passivos oriundos dos países em desenvolvimento onde não existe legislação a respeito. Do ponto de vista de alguns especialistas as obrigações justas

fecharia a saída no sentido de que atualmente muitas companhias só informam seus passivos quando não tem possibilidade de não reportá-los. O conceito de obrigações precisava se expandir além das obrigações legais, particularmente quando observado em um contexto ambiental. Foi apontado que a estrutura conceitual corrente da Contabilidade menciona as obrigações justas. O grupo concordou que o termo obrigações justas deveria continuar no documento como uma nota de rodapé do termo obrigações construtivas. (UNCTAD, 1998, p. 17 - tradução nossa)

O debate demonstra a inquietação dos especialistas com as obrigações não previstas em legislações ou outros instrumentos que a caracterizem como obrigação legal. Evidencia, também, uma preocupação em considerar a literatura contábil existente sobre o assunto. Vale ressaltar, que o contexto da discussão é a Contabilidade Ambiental, sendo que a questão ambiental tem levado a sociedade a exigir uma postura mais responsável, o que significa que as obrigações das empresas vão além do previsto em lei, atingindo questões éticas e morais.

A opinião prevalecente foi de tratar as obrigações justas como parte das obrigações construtivas, o que significa que o grupo entendeu que existem dois tipos de obrigações, as legais e as construtivas, isto é, ao serem tratadas, as obrigações justas, em nota de rodapé das obrigações construtivas leva ao entendimento de que as obrigações justas estão contidas nas obrigações construtivas.

No mesmo ano do trabalho da Unctad, o Iasb aprovou a Norma Internacional de Contabilidade, IAS 37, sobre ativos e passivos contingentes, segundo a qual existem dois tipos de obrigações: a obrigação legal (*legal obligation*) e a obrigação construtiva (*constructive obligation*), as quais são definidas da seguinte forma:

Uma obrigação legal é uma obrigação que deriva de:

- a) Um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos);
- b) Legislação; ou
- c) Outro instrumento legal.

Uma obrigação construtiva é uma obrigação que deriva de condutas de uma entidade onde:

a) Por uma prática padronizada estabelecida no passado, políticas divulgadas, uma declaração atual suficientemente específica, a entidade indicou às outras partes que aceitará determinadas responsabilidades; e

b) Como consequência, a entidade criou uma expectativa válida nestas outras partes de que cumprirá com tais responsabilidades. (IAS 37, 1998, Par. 10 – tradução e grifo nossos)

Uma primeira observação a ser feita é que o Iasb não menciona as obrigações justas, indicando, talvez, que as obrigações construtivas incluem todas as obrigações que não estejam enquadradas como obrigações legais, sejam elas decorrentes de restrições morais, éticas ou dos costumes, o que importa é identificar se a obrigação existe ou não existe.

Outra questão é que o ponto central da definição da obrigação construtiva é a postura da empresa, ou seja, cabe à própria entidade a determinação da existência ou não de tal obrigação, por meio de práticas passadas ou por uma política atual em que se assume o compromisso com terceiros, criando assim, uma expectativa válida de que a obrigação será liquidada.

Nesse aspecto, o Iasb parece ter solucionado o problema, anteriormente alertado por Hendriksen e Van Breda de que o Contador poderia ficar na insustentável posição de fazer

Julgamentos morais para decidir pela inclusão ou não de uma obrigação nas demonstrações contábeis. Essa parece ser uma solução coerente com a natureza das obrigações construtivas, ou seja, pelo fato de não serem exigidas por instrumentos legais, pelo menos antes que a empresa declare seu compromisso.

Talvez seja oportuna a indagação: existe alguma empresa que consciente de sua responsabilidade social e que queira manter uma boa imagem perante seus clientes e a sociedade em geral não cumpra com uma política padronizada de atuação ou publicamente assumida, caso em que a obrigação deixaria de existir? Provavelmente, uma atitude dessas, dependendo das razões que a motivaram, não contribuiria com a boa reputação que a entidade deseja.

Por outro lado, a legislação não consegue prever todas as situações nas quais uma entidade estaria obrigada a reparar um dano causado a terceiros, porém uma pessoa física ou jurídica, ao se sentir prejudicada, poderá requerer, judicialmente, seus direitos. Por exemplo, as leis ambientais brasileiras não prevêem que certas empresas destinem parte de seus recursos para recuperar o ar poluído pela emissão de gases tóxicos na atmosfera, entretanto, se alguém conseguir provar que contraiu uma doença respiratória causada por substância emitida pela única indústria existente no município, provavelmente terá direito pelo menos ao tratamento.

Nesse caso, para evitar ações judiciais que desgastem a sua imagem perante a comunidade, a empresa poderá ter uma postura proativa, investindo recursos no controle da emissão de substâncias poluidoras e na avaliação dos riscos de contaminação dos moradores do local e implementação de medidas preventivas (algumas medidas semelhantes já são previstas em lei). Se a empresa declarar que assumirá determinadas situações, motivada por sua responsabilidade social, que extrapolam as exigências legais, então ocorrerá uma obrigação construtiva.

5. O PASSIVO CONSTRUTIVO E A RESPONSABILIDADE SOCIAL DAS EMPRESAS

O cenário atual é bastante propício ao surgimento de obrigações construtivas, ou seja, provavelmente muitas companhias estarão dispostas a ir além daquilo que exige a legislação para conquistar a confiança dos seus clientes, principalmente os que despertam para uma consciência de preservação ambiental, visando um diferencial competitivo para se manter no mercado.

O acirramento da concorrência torna as regras que regem o mercado, mais severas e restritivas. Atualmente, algumas das exportações realizadas pelos segmentos considerados potencialmente poluidores, para os países onde há uma maior preocupação ecológica, estão condicionadas ao certificado de qualidade ambiental. Obter tal certificado exige investimentos em equipamentos e tecnologias antipoluentes, assim como a utilização de matérias-primas e insumos em geral com padrões de qualidade ambiental satisfatórios. Isto exige o envolvimento do fornecedor, criando-se assim, a proteção ao meio ambiente em cadeia. (MARTINS e RIBEIRO (1998, p. 3)

Uma empresa para garantir sua continuidade precisa ser aceita pela sociedade como um todo. Segundo Martins e Ribeiro (1995, p. 31), a partir da constatação dos crescentes danos causados ao meio ambiente, as empresas, espontaneamente ou pressionadas pela sociedade civil, autoridades governamentais, clientes e fornecedores, passaram a incorporar aos seus objetivos de lucro a responsabilidade social que abrange o bem-estar integral da população.

Ainda de acordo com Martins e Ribeiro (1995, p. 31), para garantir o bem-estar da população, as empresas devem empenhar-se principalmente na:

- Manutenção de condições saudáveis de trabalho, segurança, treinamento e lazer para seus funcionários e familiares;
- Contenção e/ou eliminação dos níveis de resíduos tóxicos decorrentes de seu processo produtivo e do uso ou consumo de seus produtos de forma a não agredir o meio ambiente de forma geral;
- Elaboração e entrega de produtos ou serviços de acordo com as condições de qualidade e segurança desejadas pelos consumidores.

Assim, se a responsabilidade social passou a ser um objetivo de muitas empresas, pode-se esperar que essas entidades mudem suas políticas, o que repercutirá no seu planejamento estratégico e na distribuição dos resultados obtidos, uma vez que o lucro do exercício estará sendo afetado pela constituição de provisão para obrigações que a empresa assume motivada por um tipo de exigência que não é proveniente de um instrumento legal e sim dos entes que compõem o ambiente social de sua atuação.

Evidentemente que, para existir uma obrigação é necessário que exista um beneficiário e que não haja liberdade para o devedor deixar de liquidá-la. O que se discute, porém, é que tal obrigatoriedade pode ser imposta legalmente (obrigação legal) ou imposta socialmente (obrigação construtiva). Significa que se uma entidade não assumir as obrigações que a sociedade entende como sua, pode não haver uma multa (como ocorre com as obrigações legais), mas haverá outro tipo de punição, como, por exemplo, restrição de acesso a financiamentos.

Um caso que reflete tais restrições é um acordo entre instituições financeiras e governamentais, chamado de “protocolo verde” assinado pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e de Recursos Naturais Renováveis - Ibama, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - Bndes, o Banco Central do Brasil, o Banco do Brasil, a Caixa Econômica Federal, o Banco do Nordeste do Brasil e o Banco da Amazônia.

Segundo tal acordo, as empresas que desejarem obter financiamento nas referidas instituições devem apresentar o EIA e o Rima, que devem estar em consonância com o desenvolvimento sustentável, ou seja, produzir e contribuir para o desenvolvimento econômico, sem prejuízo dos direitos e oportunidades das gerações futuras.. (CARVALHO e RIBEIRO, 2000)

Os financiamentos de que trata o acordo estão relacionados com créditos para aquisição de tecnologias antipoluentes. O EIA é o Estudo de Impacto Ambiental e o Rima é o Relatório de Impacto ao Meio Ambiente.

Em resumo, o passivo construtivo é uma obrigação atual que a empresa se propõe a cumprir para demonstrar sua responsabilidade social com o bem-estar da sociedade, tendo em vista a aceitação de seus produtos e serviços e a manutenção de uma boa imagem perante a sociedade.

É importante ressaltar que, apesar da atitude em assumir a obrigação partir da entidade, a mesma é motivada por uma “pressão” social que tem ocorrido em função de uma crescente mudança cultural das pessoas que provocou entre outras coisas o surgimento de Organizações Não Governamentais (Ong`s) com influência mundial, como, por exemplo, o *Greenpeace* que milita na defesa do meio ambiente.

Segundo Martins e Ribeiro (1995, p. 32), a responsabilidade social para com o meio ambiente foi difícil de ser assumida pelas empresas e entre os principais fatores os autores destacavam:

- a) altos custos;
- b) inexistência de legislação ambiental ou de rigor nas já existentes;
- c) os movimentos populares não eram fortes e coesos o bastante para unir e conscientizar toda sociedade;
- d) os consumidores não associavam a atuação e comportamento da empresa ao consumo de seus produtos

Os custos a que se referem os autores dizem respeito, a aquisição de tecnologias necessárias para preservação, recuperação e proteção ao meio ambiente. Naquele ano (1995) já havia iniciado um movimento no sentido de algumas empresas investirem em tais recursos visando se diferenciarem dos seus concorrentes por meio de uma imagem socialmente responsável perante a sociedade.

Quanto ao item “b” e “c”, pode-se dizer que nos anos que se sucederam houve um avanço causado pela pressão mais forte da sociedade organizada que tem levado a legislações mais rigorosas e consequente fiscalização dos órgãos competentes e não é ocioso dizer que a tendência é de um maior aprofundamento das exigências sociais e legais.

O estágio mais avançado nesse contexto e que funciona como um instrumento eficaz de pressão às empresas é o comportamento dos consumidores (item “d”) que passaram a ter uma atitude muito mais ativa selecionando os produtos ecologicamente seguros e vendo com “bons olhos” as organizações que demonstram por meio de ações concretas a sua responsabilidade social, não somente com o meio ambiente em um sentido restrito e sim com o bem estar geral das pessoas.

6. ALGUNS EXEMPLOS DE PASSIVO CONSTRUTIVO

O novo cenário mundial levou a ONU-Unctad (1998), a afirmar que:

Para se reconhecer a existência de um passivo ambiental não é necessário que exista uma obrigação legal. Pode haver casos em que uma empresa tenha uma obrigação construtiva, não exista uma obrigação legal ou se amplie a obrigação legal vigente. Por exemplo, pode ser que a empresa aplique uma política de eliminar a contaminação reduzindo-a para níveis inferiores aos exigidos pela legislação, porque sua reputação seria afetada em caso de não cumprimento do compromisso ou porque a empresa tenha o propósito de cobrir o custo ambiental por considerá-lo correto e adequado..” (ONU-Unctad, 1998, tradução e grifo nosso)

Foi um exemplo surgido da questão ambiental, entretanto, há outro caso, apresentado pelo Iasb, em que podem surgir obrigações construtivas. Trata-se da reestruturação de empresas, que normalmente ocorre a partir de um plano de reestruturação, envolvendo a desmontagem de uma fábrica, a venda dos ativos ou pelo anúncio público das principais características do plano, o qual se constituirá em uma obrigação construtiva, desde que haja detalhes suficientes que originem expectativas válidas de outras partes interessadas, tais como: clientes, fornecedores e funcionários (ou seus representantes), de que a entidade realizará a reestruturação. (IAS 37, par. 73)

De acordo com a IAS 37 (1998, par. 70), os exemplos de eventos que se enquadram na definição de reestruturação são:

- a) venda ou extinção de uma linha de negócios;

- b) o fechamento de entidades em um país ou região ou a alocação das atividades de negócios de um país ou região para outro;
- c) mudanças na estrutura da administração por exemplo, eliminação de um nível de gerência; e
- d) reorganizações fundamentais que têm um efeito relevante na natureza e foco das operações da entidade.

A Norma Internacional (IAS 37) estabelece no parágrafo 72 os pré-requisitos para que considere o surgimento de uma obrigação construtiva decorrente da reestruturação, são eles:

Uma obrigação construtiva para reestruturação surge somente quando uma entidade:

a) Tiver um plano formal detalhado para a reestruturação, identificando pelo menos: I) o negócio ou parte do negócio em questão; II) os principais locais afetados; III) o local, funções e número aproximado de funcionários que serão incentivados financeiramente ao se demitirem; IV) os desembolsos que serão efetuados; e V) quando o plano será implantado; e

b) Tiver criado uma expectativa válida naqueles que serão afetados de que ela realizará a reestruturação começando pela implantação daquele plano ou pelo anúncio de suas principais características para aqueles por ela afetados.” (IAS 37, PAR. 72, tradução e grifo nosso)

Um aspecto ressaltado é o prazo de realização da reestruturação, que deverá ser curto e o processo deverá ser iniciado o mais rápido possível, para diminuir a possibilidade de ocorrerem mudanças significativas. Inclusive, se houver a expectativa de um grande atraso para o início de sua implementação, é improvável que o plano crie uma expectativa válida da parte de outros de que a empresa está comprometida com a reestruturação, porque o período de execução dá oportunidade para a entidade mudar seus planos. (IAS 37, par. 74)

Segundo a IAS 37 (1998, par. 75), a decisão sobre uma reestruturação pode ser tomada antes da data do Balanço ou depois do seu encerramento. No primeiro caso, somente surgirá uma obrigação construtiva se a entidade tiver, antes disso:

- a) começado a implantar o plano de reestruturação; ou
- b) anunciado as principais características do plano de reestruturação para aqueles afetados por ele, de uma maneira suficientemente específica, criando neles uma expectativa válida de que a entidade fará a reestruturação. (IAS 37, par. 75, itens A e B, tradução nossa)

No segundo caso, no qual a entidade começa a implantar um plano de reestruturação, ou anuncia suas principais características somente depois da data do Balanço, a divulgação pode ser exigida se a reestruturação for de tal importância que sua não divulgação afetaria a possibilidade de os usuários das demonstrações contábeis fazerem avaliações e tomarem decisões adequadas (IAS 37, 1998, par. 75).

Há casos, ainda, segundo a Norma, em que a obrigação pode resultar de outros eventos anteriores juntamente com a decisão da diretoria.

Por exemplo, negociações com representantes de empregados para pagamentos de demissões ou com compradores para a venda de uma operação, podem ter sido concluídas, sujeitas apenas à aprovação da diretoria. Uma vez obtida a aprovação e comunicada às outras partes interessadas, a entidade tem uma obrigação construtiva de reestruturar se as condições do parágrafo 72 forem cumpridas. (IAS 37, 1998, par. 76, tradução nossa)

Uma vez caracterizada a obrigação construtiva, deverá ser constituída uma provisão para reestruturação, cujas regras constam no parágrafo 80 da IAS 37, o qual determina que

sejam incluídas somente as despesas diretas provenientes da reestruturação, desde que: a) tenham sido ocasionadas pela reestruturação, b) não sejam associadas às atividades em andamento da entidade.

De acordo com o IAS 37 (1998, par. 81), uma provisão para reestruturação não inclui custos decorrentes de:

- a) novo treinamento ou remanejamento da equipe permanente;
- b) marketing; ou
- c) investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Segundo a norma, esses desembolsos relacionam-se com a futura condução do negócio e não são passivos por reestruturação na data do Balanço. Esses desembolsos são reconhecidos na mesma base, como se surgissem independentemente de uma reestruturação.

Em síntese, as principais literaturas analisadas sobre obrigações legais, justas ou construtivas foram: Canning (1929), Fasb (1985), ONU (1998) e o Iasb (1998). Constatou-se que há um entendimento comum sobre as exigibilidades legais e uma diferença entre os que classificam as obrigações não decorrentes de legislação em: justas e construtivas e outros que as tratam apenas como construtivas. Inicialmente, Canning as chamou de obrigações justas (*equitable*), depois o Fasb, além das justas (decorrentes de questões morais e éticas) identificou também as construtivas (decorrentes dos costumes).

Posteriormente, a ONU tratou as obrigações justas como um tipo de obrigação construtiva, enquanto o Iasb não mencionou as justas, tratou como construtivas todas as obrigações decorrentes da conduta de uma empresa.

Independente das diferenças existentes em matéria de classificação, a literatura demonstra que os motivos que levam as empresas a incluir, em seus passivos, as obrigações que extrapolam os marcos legais (justas ou construtivas) são os mesmos, quais sejam:

- a) a consciência da sua responsabilidade social;
- b) a necessidade de manter uma boa imagem perante a sociedade, tendo em vista a aceitação de seus produtos e/ou serviços; e,
- c) as exigências do mercado: SEC (Securities and Exchange Commission), CVM, Bovespa (Bolsa de Valores do Estado de São Paulo), fornecedores entre outros.

Uma melhor visualização, da evolução conceitual e de alguns exemplos dados, pode ser obtida a seguir, na figura 1.

Figura 1 - Obrigação justa e construtiva: evolução conceitual e exemplos.

Conceitos e exemplos		Canning (1929)	Fasb (1985)	ONU (1998)	Iasb (1998)
Justa	Conceitos	Obrigação que não surge de determinações legais	Resulta de limitações éticas e morais	Decorre de questões éticas e morais, mas, é um tipo de obrigação construtiva.	—
	Exemplos	—	Reparo de produtos além daquilo que prevê a legislação	Recuperação de danos ambientais, além do previsto legalmente.	—
Construtiva	Conceitos	—	Decorre dos costumes	Surge do tipo de negócio ou de uma política comercial	Decorre da conduta de uma entidade, que, ao indicar que assumirá determinadas responsabilidades criou uma expectativa válida a outras partes.
	Exemplos	—	Benefícios aos empregados, não previstos em legislação, mas decorrentes de práticas comuns de um dado setor ou empresa.	Redução de uma contaminação para níveis inferiores aos exigidos pela legislação, porque a empresa considera como sendo de sua responsabilidade, fazê-lo.	Obrigações decorrentes de um plano de reestruturação de empresas.

Fonte: FARIAS (2004, p. 45)

7. CONCLUSÃO

O contexto atual caracterizado pela elevação da consciência de amplos setores sociais, principalmente, clientes e fornecedores tem levado as empresas a assumirem a responsabilidade por obrigações que vão além daquelas exigidas por instrumentos legais, as quais foram tratadas como obrigações construtivas. Isso ocorre porque as organizações empresariais para garantirem sua continuidade por meio da aceitação dos seus produtos e serviços precisam demonstrar a sua responsabilidade social, a qual passou a ser um diferencial competitivo diante de consumidores mais exigentes e conscientes.

Assim, como a responsabilidade social passou a ser um objetivo de muitas empresas, pode-se esperar que essas entidades mudem suas políticas, o que repercutirá no seu planejamento estratégico e na distribuição dos resultados obtidos, uma vez que o lucro do exercício estará sendo afetado pela constituição de provisão para obrigações que a empresa assume motivada por um tipo de exigência que não é proveniente de um instrumento legal e sim dos entes que compõem o ambiente social de sua atuação.

Para existir uma obrigação é necessário que exista um beneficiário e que não haja liberdade para o devedor deixar de liquidá-la. O que se discutiu, porém, é que tal obrigatoriedade pode ser imposta legalmente (obrigação legal) ou imposta socialmente (obrigação construtiva). Significa que se uma entidade não assumir as obrigações que a sociedade entende como sua, pode não haver uma multa (como ocorre com as obrigações legais), mas haverá outro tipo de punição, como, por exemplo, restrição de acesso a financiamentos ou consumidores deixando de comprar seus produtos pela imagem negativa criada.

8. BIBLIOGRAFIA

CANNING, John Bennett. **Economics of accountancy: a critical analysis of accounting theory.** New York: Ronald, 1929.

CARVALHO, Luis Nelson de & RIBEIRO, Maisa de Souza. **A posição das instituições financeiras frente ao problema das agressões ecológicas.** Trabalho apresentado na IX semana de contabilidade do Banco Central do Brasil, FEA/USP – SP, 9-10/11/2000.

FARIAS, Manoel Raimundo Santana. **Divulgação do Passivo: um enfoque sobre o passivo contingente no setor químico e petroquímico brasileiro.** Dissertação de Mestrado, São Paulo: FEA/USP, 2004.

HENDRIKSEN, Eldon S. & VAN BREDA, Michel F. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1999.

IAS 37 - International Accounting Standards n. 37, IN: **International Accounting Standards.** IASB: Londres, 1998.

IASB/IAS 37 – International Accounting Standards nº 37, Provisões, Passivos e Ativos Contingentes - IN: **Normas Internacionais de Contabilidade 2001: texto completo de todas as normas internacionais de contabilidade e interpretações SIC existentes em 1º de janeiro de 2001** / Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. – São Paulo: IBRACON, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1987.

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

MARTINS, Eliseu e RIBEIRO, Maisa de Souza. **A informação como instrumento de**

contribuição da Contabilidade para a compatibilização do desenvolvimento econômico e a preservação do meio ambiente. In: **Revista Interamericana de Contabilidad nº 60, Octubre-Deiembre.** 1995, p. 31-40

_____, **Ações das empresas para a preservação do meio ambiente.** ABRASCA Associação Brasileira das Companhias Abertas, Boletim 415, 28/09/1998, p. 3-4

ONU – UNCTAD United Nations Conference on Trade and Development. **Report of the intergovernmental working group of experts on international standards of accounting and reporting on its fifteenth session.** Geneva, 1998. Disponível em <http://www.unctad.org/en/docs/c2isard3.en.pdf>, acesso em 17/02/2004.

RIBEIRO, Maisa de Souza & LISBOA, Lázaro Plácido. **Passivo Ambiental.** Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade, Goiânia/GO, 2000.

RIBEIRO, Maisa de Souza. **Custeio das Atividades de Natureza Ambiental.** Tese de Doutorado, São Paulo: FEA/USP, 1998.

SPROUSE, Robert T., MOONITZ, Maurice. **A Tentative set of broad accounting principles for business enterprises.** In: An Accounting Research Study. New York, AICPA – nº 3, 1962.

SFAC nº 6 – Elements of Financial Statements. Issued: December 1985, IN: **FASB – Financial Accounting Statements Board. “Accounting Standards – Statements of Financial Accounting Concepts.”** Illinois: FASB edição 1989/90, p. 70.