

Bases conceituais e normativas para reconhecimento e divulgação do passivo contingente: um estudo empírico no setor químico e petroquímico brasileiro.

Autor

MANOEL RAIMUNDO SANTANA FARIAS

Resumo

Este trabalho trata do passivo contingente e tem como objetivo contribuir com os estudos sobre o seu reconhecimento e divulgação nas Demonstrações Contábeis, visando o aprimoramento das informações contábeis geradas pelas empresas. O estudo inicia-se com uma revisão da literatura para identificar as principais recomendações dos órgãos normativos nacionais e internacionais de Contabilidade. Em seguida, desenvolve-se uma pesquisa nos balanços publicados no período de 1999 a 2003 para verificar se as 50 melhores e maiores empresas do setor Químico e Petroquímico sediadas no Brasil estão divulgando aquilo que as normas recomendam. Os resultados indicam que é grande o número de empresas que reconheceram o passivo contingente nos seus balanços; as contingências mais encontradas decorreram de questões trabalhistas e tributárias e as menos encontradas foram as decorrentes de questões ambientais; nem todas as empresas elaboraram nota explicativa sobre o passivo contingente e o grau de divulgação em notas explicativas foi insuficiente para esclarecer os aspectos mínimos exigidos pela legislação e normas de Contabilidade, situando-se abaixo de 50% daquilo que deveria ter sido divulgado. Sendo que a divulgação do critério de mensuração é o aspecto mais precário, na maioria das vezes, sequer foi mencionado.

Introdução

O passivo contingente é um dos elementos patrimoniais de maior dificuldade para a Contabilidade, principalmente no que se refere à atribuição de valor. Por isso, tem merecido tratamento específico pelos principais órgãos normativos em nível nacional e internacional. As dificuldades estão relacionadas às dúvidas existentes sobre o fato gerador, que deu origem às obrigações contingentes, as quais serão esclarecidas somente no futuro, quando, então, serão determinados os efeitos exatos que terão sobre o patrimônio de uma entidade.

Como a Contabilidade precisa gerar informações que demonstrem a posição econômica e financeira em períodos específicos de tempo, para tomada de decisões pelos seus usuários, não pode esperar que um evento futuro ocorra para reconhecer obrigações decorrentes de fatos passados. Então, considerando as bases conceituais e normativas para que a Contabilidade reconheça a existência das obrigações contingentes, surge a seguinte questão: as maiores empresas, por faturamento, do Setor Químico e Petroquímico, sediadas no Brasil de acordo com a Revista Exame, Melhores e Maiores, edição anual de 2004, estão divulgando, em suas demonstrações contábeis, as informações mínimas recomendadas pelos órgãos normativos nacionais e internacionais, para o Passivo Contingente?

O objetivo deste artigo é contribuir com os estudos sobre o reconhecimento e a divulgação do passivo contingente nas Demonstrações Contábeis, visando o aprimoramento das informações contábeis geradas pelas empresas.

A metodologia utilizada no estudo foi a teórico-empírica envolvendo uma pesquisa bibliográfica a partir da qual foi feita a análise teórica dos conceitos, pertinentes ao tema, seguida de uma pesquisa empírica, utilizando-se dos Balanços publicados pelas maiores

empresas, por faturamento, do Setor Químico e Petroquímico, sediadas no Brasil, de acordo com a Revista Exame, Melhores e Maiores, edição anual de 2004.

1. Abordagem conceitual

Inicialmente, serão apresentados os conceitos desenvolvidos pelo FASB para, em seguida, analisar os que o IASB desenvolveu, fazendo-se uma análise dessas duas abordagens e, finalmente, demonstrar os conceitos adotados pela legislação brasileira.

O FASB (1975) definiu contingência como: [...] uma condição ou situação existente, ou um grupo de circunstâncias envolvendo incertezas relativas a possíveis ganhos ou perdas para uma empresa, que será resolvida quando um ou mais eventos futuros ocorrerem ou deixarem de ocorrer. (SFAS Nº 5, 2002, p. 34, tradução nossa)

A definição é geral, ou seja, aplica-se tanto para o ativo quanto para o passivo, sendo que a “situação existente” ou “circunstância, envolvendo incertezas”, refere-se a um fato já ocorrido que gerou um passivo, para o qual há incertezas, que serão resolvidas por um evento futuro. Assim, as circunstâncias envolvendo incertezas é que caracterizam uma contingência. Entretanto, não é o evento futuro que provoca o passivo contingente e sim o evento passado, o qual será sempre o ponto de referência no esclarecimento das incertezas existentes. O evento futuro irá apenas solucionar a dúvida, chegando-se a alguma conclusão.

Um passivo contingente é definido como um sacrifício futuro provável de benefícios econômicos, decorrente de obrigações presentes de uma entidade no sentido de transferir ativo ou prestar serviços a outras entidades no futuro, em consequência de transações ou eventos passados, e cuja liquidação depende de um ou mais eventos futuros com alguma probabilidade de ocorrência. (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 288)

Percebe-se que o fato gerador da obrigação deverá ter ocorrido, o que caracteriza as “obrigações presentes”, precisando ser definido quais serão os efeitos financeiros decorrentes da liquidação, bem como quando esses ocorrerão. Entretanto, não basta, apenas, que um fato já tenha ocorrido, é necessário, também, que haja alguma probabilidade de que algum sacrifício futuro seja realizado pela empresa, que não tem a alternativa de deixar de cumprir a obrigação.

O FASB classifica o passivo contingente de acordo com a probabilidade de ocorrência em: provável, possível e remota. A contingência é considerada como provável quando a possibilidade de ocorrência é maior do que a de não ocorrência. É classificada como possível quando a possibilidade de não ocorrência é maior do que a possibilidade de ocorrência e, considerada remota quando as chances de que o passivo venha a ser confirmado são mínimas.

O FASB, também, apresenta exemplos de situações que poderão gerar perdas contingentes, entre elas destacam-se: 1) obrigações relacionadas com a garantia de produtos defeituosos; 2) risco de perdas ou danos das instalações da empresa por fogo, explosões e outras catástrofes; 3) obrigações junto a instituições financeiras; 4) obrigações que envolvem disputas judiciais entre, a empresa e os empregados.

O passivo contingente foi tratado, inicialmente, pelo IASC (atual IASB) na International Accounting Standards - IAS 10: Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date, publicada em outubro de 1978 e reformulada em 1994 e que esteve em vigor até a primeira metade do ano de 1999, ano em que lhe foi dada nova redação, suprimindo a parte que tratava das contingências.

Atualmente, o IASB trata as obrigações contingentes na International Accounting Standards - IAS 37, que passou a vigorar para as Demonstrações Contábeis a partir de 1º de

julho de 1999. A IAS 37 (Ibracon, 2002, p. 827) – Provisões, Passivos e Ativos Contingentes tem como objetivo aplicar a esses eventos os critérios de reconhecimento e bases de mensuração adequadas, bem como a divulgação de informações suficientes para os usuários entenderem sua natureza, tempo e valor.

A norma indica que há passivos contingentes que serão registrados pela Contabilidade, quando, for provável um desembolso de recursos e uma mensuração confiável possa ser feita. Também há àqueles que não serão registrados, porque não se espera que os mesmos possam ocorrer, “é improvável que uma saída de recursos [...] seja exigida”, ou porque não é possível mensurar o valor da obrigação de forma confiável.

Em se tratando das obrigações contingentes, para as quais haja dificuldade de atribuição de valor, a entidade deverá divulgar uma indicação das incertezas relacionadas com o montante ou tempo de qualquer desembolso, a menos que seja remota a possibilidade de qualquer desembolso para liquidação e, nesse caso, nenhuma divulgação deverá ser feita. (IAS 37, Par. 86)

A legislação societária brasileira sofreu forte influência das normas norte-americanas de Contabilidade, por isso, os conceitos desenvolvidos naquele País são, em grande parte, aplicados no Brasil. Segundo Andersen (2000, p. 47), não há divergência entre a literatura internacional e a brasileira, no que se refere à classificação da probabilidade de ocorrência de um passivo contingente.

Figura 1 - Probabilidade de ocorrência das contingências e tratamento contábil

Probabilidades	Definição	Efeitos nas demonstrações contábeis
Prováveis	Casos em que existem grandes chances de perdas por parte da entidade envolvida sobre fatos ocorridos até a data de encerramento das demonstrações contábeis.	Os valores envolvidos deverão ser estimados e <u>provisionados</u> , incluindo todos os gastos, bem como eventuais recuperações esperadas, devendo, os fatos serem revelados em <u>notas explicativas</u> .
Possíveis	São as situações nas quais existe a possibilidade de perdas ocorrerem.	A perda <u>não é registrada</u> , é apenas divulgada em nota explicativa.
Remotas	Referem-se a situações em que as perdas contingentes possuem chances pequenas de ocorrerem.	Não há nem o registro, nem a divulgação do fato em notas explicativas.

Fonte: Conteúdo baseado em Andersen (2000, p. 47).

Nota-se que quando a contingência é considerada como provável, há o registro contábil e o elemento aparece no balanço complementado por nota explicativa. Por outro lado, se for considerada como possível, apenas faz-se a divulgação em nota explicativa e, quando considerada remota, não se reconhece e, portanto, não se registra nem se divulga. De acordo com o Ibracon (1994, p. 150), uma contingência está relacionada a certas condições ou situações de solução indefinida à data de encerramento do exercício social ou período a que se referem às demonstrações contábeis de uma entidade e, como tal, dependente de eventos futuros que poderão ou não ocorrer.

Tais condições poderão gerar perda contingente, a qual terá o seguinte tratamento: “deverá ser provisionada, através de débito ao resultado do exercício quando for considerada provável e seu montante possível de ser estimado.” (IBRACON, 1994, p. 151, grifo e destaque nossos).

Observa-se que entre as probabilidades de ocorrência é exigida a provável e também deve haver a possibilidade de mensuração. É determinado que seja divulgada a sua natureza e outras informações relevantes em notas explicativas.

Outro aspecto abordado pelo Instituto é o caso em que uma obrigação contingente possa ter o seu valor reduzido ou até mesmo anulado por recursos contra terceiros, envolvidos

na mesma questão, para o qual é recomendado que se escolha uma das alternativas: a) contabilizar a perda pelo valor líquido estimado, desde que a parte imputável a terceiros, seja provável de realização; ou, b) contabilizar a perda pelo seu montante bruto com a revelação simultânea do possível valor recuperável de terceiros. (IBRACON, 1994).

Deve-se escolher aquela alternativa “que for mais apropriada às circunstâncias à luz da convenção contábil do conservadorismo”. Outras possibilidades de perdas, tais como: garantias, obrigações decorrentes de títulos descontados, fianças e outras responsabilidades similares, desde que não seja improvável que ocorram, deverão ser divulgadas em notas explicativas, como destaca o (IBRACON, 1994, p. 151).

A CVM utiliza os conceitos constantes nos pronunciamentos do Ibracon e trata o passivo contingente por meio do seu documento intitulado “Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis”, nota nº 14 – Contingências Passivas. Segundo a CVM, quando um passivo contingente for considerado provável deve ser registrado pela Contabilidade, desde que seu valor possa ser razoavelmente estimado, caso isso não ocorra, deverá ser divulgado em nota explicativa.

Quanto ao passivo contingente qualificado como possível ou remoto “qualquer informação relevante deve ser divulgada em nota explicativa, mesmo que as incertezas sejam grandes” (CVM). É argumentado pela comissão que os benefícios da prestação de informações relevantes sobre passivos contingentes, mesmo com chance de ocorrência possível ou remota, suplantam em muito os prováveis custos a serem incorridos na sua produção [...]. (CVM 2003).

Essa posição da CVM é compreensível se for considerada a necessidade de transparência das informações geradas pela Contabilidade. Entretanto, se por um lado, a ausência de informações pode comprometer a qualidade dos dados gerados pela Contabilidade, também a existência de informações não relevantes pode ter a mesma consequência. “[...] a informação que não for relevante deve ser omitida a fim de tornar os demonstrativos contábeis significativos e possíveis de serem entendidos plenamente [...]”, segundo IUDÍCIBUS (2000, p. 117).

2. Reconhecimento e registro

Segundo o FASB (1989, p. 119), “reconhecimento é o processo de incorporar formalmente um item nas demonstrações financeiras de uma entidade como um ativo, um passivo, uma receita, uma despesa e outros” (tradução e grifo nossos).

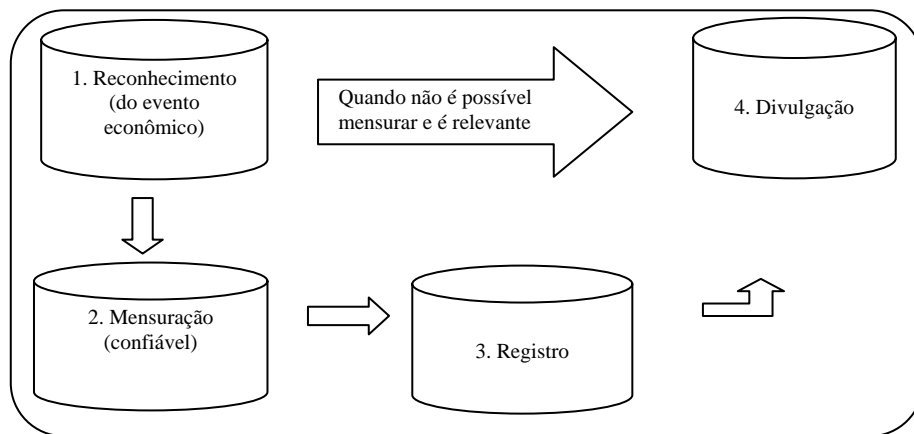
O IASC (1989, p. 65), atualmente IASB, tem o mesmo entendimento do FASB, porém é mais específico quando determina que “reconhecimento é o processo de incorporar, no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado, um item que corresponda à definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento”. Ou seja, o item aparece no Balanço Patrimonial e/ou na Demonstração do Resultado.

Segundo o IASB (1989), “a falha em não reconhecer tais itens, no balanço e na demonstração do resultado, não é compensada pela evidenciação em notas explicativas ou outras formas de divulgação.” (tradução nossa).

O momento de reconhecer as obrigações é uma questão importante. Iudícibus (2000, p. 145) considera que “o problema principal do passivo não reside em sua avaliação, mas em quando reconhecê-lo e registrá-lo”. Percebe-se, nessa opinião, que o reconhecimento é considerado como sendo diferente do registro.

Está implícito que o autor admite casos em que se reconheça a existência de um passivo contingente, por exemplo, mas, por falta de uma estimativa confiável de valor, não seja possível registrá-lo contabilmente. Essa abordagem difere daquela apresentada anteriormente pelo Fasn que escreve: reconhecer é incorporar um elemento nas demonstrações contábeis e pelo Iasn: reconhecer é incorporar um item no Balanço Patrimonial ou na Demonstração do Resultado. A distinção parece necessária, tendo em vista que o registro (contabilização) depende da mensuração, obedecendo aos critérios de confiabilidade e, se isso não for possível, o elemento não deixa de ser reconhecido e poderá ser divulgado por meio de notas explicativas. Para um melhor entendimento ver a figura 2.

Figura 2 - Processo Contábil



Fonte: FARIAS (2004).

Existem elementos que afetam o patrimônio das organizações, porém não são registrados por restrições de mensuração da própria Contabilidade. Nesse caso, deverão ser divulgados quando forem considerados relevantes. Como exemplo têm-se as obrigações de que a entidade reconhece a existência, mas não consegue definir, adequadamente, o seu valor, por meio de metodologias de cálculos verificáveis objetivamente, e/ou aceitas por experts, como a sua responsabilidade sobre os danos permanentes provocados na saúde da população local em decorrência do despejo inadequado de resíduos tóxicos.

Reconhecer um elemento contábil significa admitir a sua existência e, então, registrá-lo e/ou divulgá-lo, ou como afirmam Hendriksen e Van Breda (1999, p. 288), “[...] quando um recurso ou uma obrigação aparece numa demonstração de posição financeira diz-se que foi reconhecido [...]”. Deve-se acrescentar que o item foi reconhecido e registrado.

É verdade que o momento do reconhecimento de muitos passivos é claramente definido em contratos, que indicam a data de vencimento da obrigação e outras condições. Entretanto, como afirmam Hendriksen e Van Breda (1999, p. 413), “[...] em alguns casos, o valor a ser pago depende de eventos futuros [...]”.

Observam-se, os critérios que deverão ser atendidos para se registrar um passivo. Ressalta-se que tanto o Fasn como o Iasn utilizam o termo reconhecimento, indistintamente, seja para identificar a existência do elemento ou para caracterizar o seu registro. Este último sentido é o utilizado a seguir:

Segundo o Iasn (1989, p. 65), o passivo deve ser reconhecido quando: a) se enquadrar na definição do termo; b) for provável que qualquer benefício econômico associado com o item provocará a saída de recursos da empresa; c) o item tiver um custo ou valor que possa ser mensurado com confiabilidade.

Em contrapartida, o Fasb ao tratar dos critérios fundamentais de reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis, aborda as restrições de custo-benefício e materialidade e afirma que uma obrigação deve ser registrada como passivo quando satisfaz quatro critérios gerais: 1) corresponde à definição do termo; 2) é mensurável; 3) é relevante; e 4) é precisa e confiável.

O atendimento a esses critérios pressupõe a qualificação do elemento como um passivo, o que remete à definição de um provável sacrifício futuro cujo fato gerador já tenha ocorrido e já existe possibilidade de lhe atribuir um valor. Além disso, deve-se definir o que é relevante e preciso. Em relação à relevância, não é simples defini-la, como se verifica na seguinte afirmação “[...] é muito difícil, senão impossível, estabelecer regras para classificar o que é relevante e o que não é [...]”. (IUDÍCIBUS, 2000, p. 73).

Na opinião do autor a relevância é um conceito de difícil aplicação porque exige muita vivência e acima de tudo bom senso. Dessa forma, sugere que as empresas tenham um manual de critérios de relevância para “reduzir a um mínimo as áreas de inconsistência”. (. IUDÍCIBUS, 2000, p. 73)

Segundo a Internacional Federation of Accountants - Ifac (1997, p. 14), “[...] a relevância proporciona um ponto de corte ou limiar, em vez de uma característica qualitativa primária que as informações devem ter para serem úteis.” Assim, as informações são relevantes se [...] sua omissão ou distorção podem influenciar as decisões econômicas de usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis.

Para o Fasb, “a informação é relevante se tiver a capacidade de fazer uma diferença nas decisões de investidores, credores ou outros usuários.” De acordo com Iasb/IAS 1 (2002, p. 79), “as informações são relevantes se sua não-publicação puder influenciar as decisões econômicas de usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis.” Para o Iasb o critério da relevância permite que as exigências específicas de divulgação das Normas Internacionais de Contabilidade não precisem ser atendidas se as informações resultantes não forem significativas (IAS 1, par. 32).

Quanto ao critério de precisão, no registro de uma obrigação, tratado pelo Fasb, pode dar a idéia de uma falsa exatidão, além de ignorar os itens que são registrados por meio de estimativas (provisões).

Como critério geral pode-se afirmar que os passivos devem ser reconhecidos a partir do momento da ocorrência do fato gerador. A polêmica está naqueles eventos, cujo desfecho ainda não está completamente definido, não se tem certeza do que de fato ocorreu, como, por exemplo, o pleito na Justiça de uma indenização trabalhista por desvio de função.

Nesse caso, se houve o desvio, não há dúvida que esse já ocorreu. Entretanto, será que existiu de fato? Essa é a primeira resposta que se precisa. Uma vez confirmado o desvio, deve-se perguntar qual será a consequência econômica e financeira para a empresa? É possível mensurá-la? Qual será a decisão da Justiça? Há possibilidade de acordo? O valor é relevante?

Percebe-se que para o reconhecimento de alguns passivos, é necessário descobrir os fatos na sua totalidade, esses casos exigem do profissional da Contabilidade e do pessoal de Recursos Humanos, um trabalho criterioso de investigação para que possa fundamentar a sua decisão. O exercício de julgamento, no ato de registrar obrigações que envolvam estimativas, sempre estará presente e dependerá das informações disponíveis, bem como dos técnicos envolvidos no estudo da situação e na definição dos valores. (CRC-SP/IBRACON, 2000 p. 40 e 41).

O registro de um Passivo Contingente é feito pela Contabilidade, por meio de uma provisão que se caracteriza pelo uso de estimativas de valores que sejam obtidos pelos melhores critérios de mensuração entre os disponíveis à empresa.

A Norma Internacional de Contabilidade determinada pelo Iasb – (2002, IAS 37, p. 831), estabelece no item 14 que uma provisão deve ser reconhecida (leia-se registrada) quando: a) uma entidade tiver uma obrigação atual (legal ou construtiva) como consequência de um evento passado; b) for provável que uma saída de recursos contendo benefícios econômicos seja exigida para se liquidar a obrigação; e, c) uma estimativa confiável possa ser feita sobre o montante da obrigação.

A obrigação construtiva é utilizada pela norma para os passivos decorrentes de atos da empresa envolvendo práticas e políticas padronizadas já estabelecidas, que indiquem para terceiros o compromisso de pagá-las, gerando uma consequência válida para os beneficiários de que a entidade cumprirá com tais responsabilidades (IAS - 37, item 3).

Em alguns casos, pode haver dúvidas quanto à existência de uma obrigação atual, como, por exemplo, em um processo judicial. Segundo o IAS-37 (2002, item 4, p. 820), será considerada a existência da mesma se, de acordo com as evidências disponíveis, se julga que seja mais provável do que improvável que a obrigação exista na data do balanço.

Para que exista uma obrigação atual, é necessário que o fato que lhe deu origem tenha ocorrido, ou seja, é um evento passado que origina uma obrigação. O tratamento contábil do evento vai depender do julgamento a partir de “todas as evidências disponíveis” para se obter a base necessária para reconhecê-la ou não.

No exemplo de um processo judicial, as evidências poderiam ser obtidas pelo conhecimento da legislação pertinente ao assunto, por meio de jurisprudência, por meio da opinião de especialistas, bem como por meio de informações obtidas de pessoas que possam esclarecer se o evento de fato aconteceu e em quais condições.

Segundo Fasb, Sfas nº 5, (1975, apud Hendriksen e Van Breda 1999, p. 288), o passivo contingente deve ser reconhecido (leia-se registrado) pela Contabilidade quando satisfaz a três condições: 1) corresponde a definição de passivo; 2) a probabilidade de ocorrência do evento futuro é relativamente elevada; 3) quando o passivo contingente pode ser razoavelmente estimado.

A Relevância está implícita na caracterização de que é provável que a perda ocorra uma vez que isso influenciará as decisões. A Confiabilidade está presente na exigência de que a perda contingente possa ser, razoavelmente, estimada.

3. Mensuração

Inicialmente, deve-se ressaltar que as regras gerais aplicadas à mensuração dos passivos deverão ser consideradas nas provisões para contingências passivas, assim como também a confiabilidade das medidas. Aspectos como: o uso de estimativas, a análise de riscos e incertezas, a probabilidade de ocorrência de eventos futuros, irão influenciar diretamente nos valores que serão atribuídos ao passivo contingente.

A mensuração é uma condição para seu registro contábil, isso significa que pode haver obrigações contingentes consideradas prováveis para as quais não seja possível atribuir um valor fundamentado em uma estimativa confiável. Nesse caso, haveria o reconhecimento, mas não seria viável o registro, por questões de restrições de mensuração da própria Contabilidade. Nesse item, serão tratados os aspectos exigidos na sua mensuração e se esta não for possível como o fato deverá ser tratado.

Ao tratar da mensuração das contingências, as Normas Internacionais de Contabilidade determinam que o montante reconhecido como uma provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação existente na data do balanço (IAS 37, par. 36). A norma explica que as estimativas de resultado e efeito financeiro são determinadas pelo juízo da administração da entidade, complementadas pela experiência de transações semelhantes e em alguns casos, relatórios de especialistas independentes [...] (IAS 37 par. 38, grifo nosso).

A questão a ser analisada é como a empresa fundamenta a sua decisão sobre a escolha das estimativas. Está indicado que deverá valer-se de sua experiência em casos semelhantes e da opinião de especialistas independentes, principalmente, quando não há experiências anteriores.

De acordo com IAS 37 (1998, par. 42), na escolha da melhor estimativa, é necessário considerar os riscos e as incertezas que inevitavelmente envolvem muitos eventos e circunstâncias que envolvem as contingências. É preciso ter cuidado na análise de risco, para não subavaliar ou superavaliar um passivo. A mensuração das provisões para contingências passivas também pode ser afetada por eventos futuros. Dois exemplos são apresentados pelo IAS 37, parágrafo 49 e 50:

1) uma entidade, ao perceber que o custo de se limpar um local no final de sua vida útil será reduzido pelas mudanças futuras na tecnologia, poderá considerar seu efeito no valor das provisões, desde que: a) reflita uma expectativa razoável de observadores objetivos, tecnicamente qualificados; e b) seja apoiada em evidência objetiva suficiente quanto à tecnologia que estará disponível na época da limpeza.

2) haja evidência objetiva suficiente de que é certo que uma nova legislação será promulgada, então, o seu efeito deve ser levado em consideração na mensuração de uma obrigação existente, desde que: a) se saiba o que a legislação demandará; e b) seja certo que será promulgada e implantada no devido tempo.

4. Divulgação

A divulgação do passivo contingente está prevista no Art. 176 da Lei 6.404/76 (das Sociedades Anônimas) no item referente às notas explicativas.

O texto da lei determina que, quando houver uma provisão para contingência, ela deverá vir acompanhada de nota explicativa. Esta, segundo a CVM, deve esclarecer no mínimo: 1) a natureza da contingência (trabalhista, tributária, cível, ambiental, etc); 2) uma descrição pormenorizada do evento contingente que envolve a companhia; 3) qual a chance de ocorrência da contingência (provável, possível ou remota); 4) em que instâncias se encontram, em discussão, os passivos contingentes (administrativa e/ou judicial, tribunais inferiores ou superiores); 5) Jurisprudência sobre os passivos contingentes; e 6) Avaliação das consequências dos passivos contingentes sobre os negócios da companhia.

As Normas Internacionais de Contabilidade determinam a divulgação do passivo contingente no IAS 1, par. 93, o qual exige que as notas explicativas às demonstrações contábeis incluam descrições narrativas ou análises mais detalhadas no próprio balanço, “[...] informações adicionais tais como passivo contingente [...]” (IAS 1, p. 93, 2002, grifo nosso)

Também o faz por meio do IAS 37, determinando que, quando existir uma obrigação e for provável que ocorram sacrifícios futuros prováveis para sua liquidação e seja possível fazer uma estimativa confiável do montante que será pago, deve-se constituir uma provisão e divulgar em nota explicativa as seguintes informações: a) o valor contábil no início e no final

do período; b) os valores adicionados as já existentes ou o valor das novas provisões feitas no período; c) os montantes utilizados (incorridos e baixados contra a provisão) durante o exercício; d) as quantias não utilizadas e revertidas no período; e) o acréscimo, durante o período, no valor descontado proveniente da passagem de tempo e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto.

Além disso, deve-se fazer um relato sobre a natureza da obrigação e uma síntese do cronograma esperado dos desembolsos, assim como a divulgação das incertezas relativas ao valor que será exigido, bem como as premissas adotadas para os eventos futuros (evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão).

No caso em que seja apenas possível que benefícios econômicos serão requeridos no futuro, a entidade deve divulgar, apenas em nota explicativa, uma descrição da natureza das contingências e se for praticável: uma estimativa de seu efeito financeiro utilizando a melhor estimativa, os riscos e incertezas e as baixas esperadas de ativos.

Também, devem ser descritas as incertezas relacionadas com o valor que poderá ser desembolsado e a expectativa de algum reembolso, nesse caso uma entidade deve divulgar a natureza dos ativos contingentes (reembolsos) e o valor estimado (IAS 37, par. 89).

Segundo a referida norma, em casos extremos em que a divulgação cause algum prejuízo na posição financeira da entidade com outras partes envolvidas em uma disputa, será dispensada a divulgação de todos os aspectos, devendo-se, apenas, relatar a natureza geral da disputa e as razões pelas quais não foram informados todos os fatos.

5. Estudo empírico sobre a divulgação do passivo contingente

Os documentos que o estudo pretendia analisar eram as Demonstrações Contábeis, das 50 Maiores Empresas do Setor Químico e Petroquímico que atuam no Brasil de acordo com a Revista Exame Melhores e Maiores, publicada em julho de 2004, mas, foram consideradas apenas as Sociedades Anônimas para as quais se obteve os balanços (32 empresas).

A escolha do setor químico e petroquímico ocorreu em função de o mesmo ser considerado como setor mais exposto a riscos que provocam contingências. De acordo com Cormier e Magnan (1997, p. 215, apud NOSSA, 2002, p. 25), o setor químico está entre os que mais poluem.

Além disso, o Ambiente Global (2001, apud NOSSA, 2002, p. 39) aponta alguns episódios em que fica evidente a participação desse setor, tais como: 1) o rompimento de um oleoduto da Petrobrás em Cubatão, São Paulo, Brasil em 1984; 2) O derramamento de 41,5 milhões de litros de petróleo pelo petroleiro Exxon Valdez no Alaska, Estados Unidos, em 1989; 3) o vazamento de 80 milhões de galões de óleos no Reino Unido em 1993; e, 4) o rompimento de um duto da Petrobras que derramou 1,3 milhões de litros de óleo na Baía da Guanabara, Rio de Janeiro no ano de 2000.

Os dados utilizados na investigação tiveram como base as Demonstrações Contábeis publicadas pelas empresas e foram avaliados sob o ponto de vista quantitativo, que é utilizado para “mensurar ou medir, variáveis,” bem como tiveram avaliações qualitativas para “descrever comportamentos de variáveis e situações” (MARTINS e LINTZ, 2000, p. 45).

No estudo foram consideradas as seguintes variáveis: a) as empresas que reconheceram e quais foram os tipos de passivos contingentes; b) a participação das obrigações contingentes em relação ao exigível total; c) as informações que expliquem os critérios de reconhecimento e/ou de mensuração utilizados, bem como outros aspectos

recomendados na divulgação do passivo contingente, por meio da análise do conteúdo do conteúdo das notas explicativas.

5.1 Análise dos dados e resultados obtidos

A figura 4 mostra as empresas considerando o volume de vendas, da maior para menor, classificadas de acordo com a natureza jurídica em: Sociedades Anônimas e Sociedades Limitadas, sendo que estas compreendem 12 empresas, as quais foram excluídas do estudo, como já dito, porque não publicaram as Demonstrações Contábeis. Também foram excluídas 6 empresas porque não foi possível obter suas Demonstrações.

Portanto, foram estudadas 32 empresas durante o período de cinco anos desde 1999 a 2003.

Figura 3 - As 50 Melhores e Maiores Empresas do Setor Químico e Petroquímico no Brasil

Nº	EMPRESA	NATUREZA JURÍDICA	VENDA (em US\$ milhões)
01	PETROBRAS	Sociedade Anônima	38.441,80
02	BRASKEM	Sociedade Anônima	3.345,20
03	REFAP	Demonstrações não obtidas	2.131,50
04	COPEL	Sociedade Anônima	1.891,50
05	BUNGE FERTILIZANTES	Sociedade Anônima	1.725,20
06	BASF	Sociedade Anônima	1.461,90
07	PETROQUÍMICA UNIÃO	Sociedade Anônima	1.068,60
08	DOW QUÍMICA	Sociedade Anônima	823,50
09	MONSANTO – SÃO PAULO	(1) Sociedade Limitada	750,00
10	BAYER CROPSCIENCE	Demonstrações não obtidas	742,50
11	SYNGENTA	(2) Sociedade Limitada	732,60
12	RHODIA	(3) Sociedade Limitada	658,10
13	IPQ	Sociedade Anônima	615,80
14	POLIBRASIL RESINAS	Sociedade Anônima	577,90
15	WHITE MARTINS SUDESTE	(4) Sociedade Limitada	550,30
16	DUPONT	Sociedade Anônima	528,50
17	CARGILL FERTILIZANTES	Sociedade Anônima	512,00
18	REFINARIA IPIRANGA	Sociedade Anônima	479,60
19	BAYER	Sociedade Anônima	465,60
20	ULTRAFÉRTIL	Sociedade Anônima	460,20
21	HERINGER	(5) Sociedade Limitada	451,50
22	ALUNORTE	Sociedade Anônima	446,30
23	ADUBOS TREVO	Sociedade Anônima	427,90
24	3M	(6) Sociedade Limitada	423,20
25	CLARIANT	Sociedade Anônima	422,70
26	POLITENO	Sociedade Anônima	400,60
27	REFINARIA MANGUINHOD	Sociedade Anônima	398,90
28	DOW AGROSCIENCE	(7) Sociedade Limitada	377,90
29	OXITENO NORDESTE	Sociedade Anônima	353,70
30	AKZO	(8) Sociedade Limitada	329,30
31	KODAK BRASILEIRA	(9) Sociedade Limitada	329,10
32	FOSFÉRTIL	Sociedade Anônima	304,40
33	NOVA MARLIN PETRÓLEO – RJ	Demonstrações não obtidas	302,00
34	SOLVAY INDUPA	Sociedade Anônima	290,40
35	MONSANTO NORDESTE	Demonstrações não obtidas	265,80
36	TINTAS CORAL	(10) Sociedade Limitada	263,30
37	MILENIA AGROCIÊNCIAS	Sociedade Anônima	258,30
38	INNOVA	Sociedade Anônima	227,30
39	COPEBRAS	(11) Sociedade Limitada	224,90
40	CIA PETROLÍFERA MARLIN	Sociedade Anônima	223,30
41	DETÉN QUÍMICA	Sociedade Anônima	207,40
42	CARBOCLORO	Sociedade Anônima	194,70
43	RENNER SAYERLACK	Sociedade Anônima	190,30
44	ELEKEIROZ – CAMAÇARI – BA	Demonstrações não obtidas	186,60
45	FERTIBRAS – OSASCO – SP	Demonstrações não obtidas	182,60
46	PETROQUÍMICA TRIUNFO	Sociedade Anônima	175,30
47	OXITENO –SP	Sociedade Anônima	170,30
48	IPIRANGA QUÍMICA	Sociedade Anônima	169,40
49	DOW QUÍMICA NORDESTE	(12) Sociedade Limitada	151,80
50	RENNER DUPONT	Sociedade Anônima	151,00

FATURAMENTO TOTAL DO SETOR	-	66.462,50
----------------------------	---	-----------

Fonte: Adaptado da Revista Exame Melhores e Maiores, em volume de vendas, ed. julho de 2004.

Na tabela 1 demonstra-se a quantidade de empresas que reconheceram em suas demonstrações os passivos contingentes e natureza dos mesmos, evidenciando aqueles que ocorreram com maior frequência no período estudado.

Tabela 1 - Empresas que reconheceram e os tipos de passivos contingentes

Natureza das contingências divulgadas	1999			2000			2001			2002			2003		
	Total de empresa	Sim	%	Total de empresa	Sim	%	Total de empresa	Sim	%	Total de empresa	Sim	%	Total de empresa	Sim	%
Trabalhistas	20	13	65	26	19	73	23	19	83	25	20	80	25	20	80
Tributárias	20	13	65	26	16	62	23	20	87	25	21	84	25	21	84
Cíveis	20	4	20	26	9	35	23	7	30	25	15	60	25	15	60
Ambientais	20	2	10	26	1	4	23	3	13	25	3	12	25	3	12
Não identificadas	20	4	20	26	6	23	23	3	13	25	-	-	25	-	-

Observou-se, ao longo dos cinco anos, uma maior ocorrência dos passivos contingentes de origem trabalhista e tributária. As contingências de natureza cíveis tiveram um crescimento expressivo nos anos de 2002 e 2003. Os dados mostram, também, que é baixo o percentual de contingências ambientais reconhecidas pelas empresas.

Não há evidência no triênio que tenha havido um aumento significativo de uma natureza em detrimento da outra, o que está evidente é o crescimento das trabalhistas que saltaram de 65% em 1999 para 80% em 2003. O mesmo aconteceu com as tributárias que começaram com 65% em 1999 e terminaram com 84% em 2003.

Na tabela 2 evidencia-se, a análise de conteúdo das notas explicativas sobre as obrigações contingentes. As categorias consideradas foram as seguintes: a) presença de notas explicativas; b) descrição dos critérios de avaliação; c) a natureza das contingências; d) a probabilidade de ocorrência; e) a descrição do valor contábil no início e no final do período; f) as provisões adicionais feitas no período mostrando o saldo das já existentes; g) montantes baixados durante o período; e h) valores revertidos no exercício.

Trata-se das principais exigências feitas pela Lei 6.404/76, pela CVM e pelas Normas Internacionais de Contabilidade, já mencionadas e discutidas em tópicos anteriores. Depois de definidas as principais categorias, tentou-se identificá-las nas demonstrações contábeis das empresas. Os resultados são apresentados a seguir:

Tabela 2 - Conteúdo das notas explicativas sobre passivos contingentes

Categorias a serem consideradas na análise	1999			2000			2001		
	Empresas que deveriam divulgar	Sim	%	Empresas que deveriam divulgar	Sim	%	Empresas que deveriam divulgar	Sim	%
a) Notas Explicativas	20	16	80	26	22	85	23	21	91
b) Os critérios de avaliação.	20	-	-	26	3	12	23	2	9
c) Natureza das contingências	20	16	80	26	20	77	23	20	87
d) Chance de ocorrência	20	3	15	26	6	23	23	10	44
e) O valor contábil no início e no final do período.	20	10	50	26	8	31	23	18	78
f) Provisões feitas no período, mostrando o saldo das provisões existentes.	20	11	55	26	6	23	23	9	39
g) Valor baixado no período	20	-	-	26	1	4	23	-	-

h) Reversões no período	20	-	-	26	2	8	23	4	17
TOTAL	160	56	35	208	68	33	184	84	46

Conteúdo das notas explicativas sobre passivos contingentes (continuidade)

Categorias a serem consideradas na análise	2002			2003		
	Empresas que deveriam divulgar	Sim	%	Empresas que deveriam divulgar	Sim	%
a) Notas Explicativas	25	23	92	25	23	92
b) Os critérios de avaliação.	25	3	12	25	3	12
c) Natureza das contingências	25	22	88	25	22	88
d) Chance de ocorrência	25	10	40	25	10	40
e) O valor contábil no início e no final do período.	25	24	96	25	24	96
f) Provisões feitas no período, mostrando o saldo das provisões existentes.	25	2	8	25	2	8
g) Valor baixado no período	25	-	-	25	-	-
h) Reversões no período	25	-	-	25	-	-
TOTAL	200	84	42	200	84	42

Inicialmente, deve-se resgatar o fato de que, quando uma contingência é registrada, se torna obrigatória a sua divulgação em nota explicativa, a qual deve conter no mínimo os elementos mencionados na primeira coluna da tabela 2. Por isso, o número de “empresas que deveriam divulgar” inclui todas aquelas que reconheceram o passivo contingente.

O percentual é apurado dividindo-se o número de empresas que atenderam à exigência pelo total daquelas que deveriam elaborá-las, sempre apurado por companhia. Os índices constantes na linha do total e coluna dos percentuais representam o grau de divulgação das exigibilidades contingentes, que está bem abaixo daquele exigido, isto é, em 1999 situou-se em um nível de 35%, caindo para 33% em 2000 e subindo para 46% em 2001, caindo para 42% em 2002 e 2003.

A presença de notas explicativas é significativa, mas o seu conteúdo é questionável, por exemplo, o critério de avaliação ou mensuração, é o que apresenta o grau de divulgação mais sofrível, ou seja, em 1999, dos textos estudados, nenhum evidenciou os critérios utilizados, em 2000, 12% (3 companhias) evidenciaram e em 2001 o número caiu para 9% (2 empresas), mantendo-se em 12% nos anos seguintes, 2002 e 2003.

Em síntese, foi possível perceber que houve uma considerável incidência dos passivos contingentes, principalmente aqueles decorrentes de questões tributárias e trabalhistas. Já as de natureza ambiental não apareceram na grande maioria das empresas. Ressalte-se que o grau de divulgação em notas explicativas foi insuficiente para esclarecer os aspectos mínimos exigidos pela legislação e normas de Contabilidade, situando-se abaixo de 50% daquilo que deveria ter sido divulgado. Sendo que o critério de mensuração, na maioria das vezes, não foi mencionado.

Conclusão

As principais bases conceituais para o reconhecimento, mensuração, registro e divulgação do passivo contingente constam nas Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo Iasb, nas normas do Fasb (EUA) e no Brasil, as mais importantes constam da Lei 6.404/76 e nas deliberações da CVM.

As normas nacionais e internacionais são bastante exigentes no que se refere à divulgação de informações relativas ao passivo contingente. Entretanto, as empresas

pesquisadas ainda não estão divulgando tudo que é exigido, o que pode comprometer as informações constantes nas Demonstrações Contábeis publicadas.

Como as conclusões deste estudo se limitam às empresas pesquisadas, deve-se verificar se em outros setores a divulgação está precária e buscar uma maior observância das normas de Contabilidade.

Bibliografia

ANDERSEN, Artur S/C. Contingências e Eventos Subseqüentes. IN: CRC-SP / IBracon. **Temas Contábeis Relevantes**. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL, **Lei 6.404/1976 – das sociedades por ações** Disponível em <http://www.cvm.gov.br> acesso em 15/07/2003.

CRC-SP/IBRACON. **Temas contábeis relevantes**. São Paulo: Atlas, 2000. (coleção seminários CRC-SP/IBRACON)

CVM – Comissão de Valores Mobiliários. **Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis**. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br>> acesso em 15/07/2003.

FARIAS, Manoel Raimundo Santana. **Divulgação do Passivo: um enfoque sobre o Passivo Contingente no Setor Químico e Petroquímico brasileiro**. Dissertação de Mestrado, FEA-USP, 1994.

FASB – SFAS 5 Statement of Financial Accounting Standards nº 5. Accounting for Contingencies. Issued: March 1975, IN: **Financial Accounting Standards Board - Original Pronouncements**. John Wiley: New York, edition 2002/2003.

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, 2002.

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** / São Paulo: IBRACON, 2002.

IASB - International Accounting Standards Committee. **Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements**. Ed. anuais, Londres: 1989.

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores. **Princípios Contábeis**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

IFAC – **Normas Internacionais de Auditoria 1997**. Tradução de Vera Maria Conti Nogueira e Danilo A. Nogueira. São Paulo: IBRACON, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.