

PROVISÃO E PASSIVO FISCAL CONTINGENTE: UM ESTUDO SOBRE A APLICAÇÃO PRÁTICA DO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 25 – PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES – NAS MAIORES EMPRESAS BRASILEIRAS POR VALOR DE MERCADO.

PROVISION AND CONTINGENT TAX LIABILITIES : A STUDY ABOUT THE PRACTICAL APPLICATION OF TECHNICAL STATEMENT CPC 25 - PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS - IN THE GREATEST BRAZILIAN COMPANIES OF MARKET VALUE

Prof. Esp. ANDRÉ PORFILIO DE ALMEIDA
Centro Universitário Estácio de Brasília

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo analisar se as empresas brasileiras de capital aberto estão divulgando sua provisão fiscal e o seu passivo fiscal contingente conforme os parâmetros definidos no Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. O trabalho tem por embasamento teórico o conceito de passivos, provisões e contingências, bem como os estudos desenvolvidos nessa área. A pesquisa classifica-se como descritiva, bibliográfica e documental. Foram analisadas as ITRs, especificamente Balanços Patrimoniais e Notas Explicativas, do 3º trimestre de 2012 das 100 maiores empresas de capital aberto por valor de mercado, segundo a revista *Exame* de 2012. Para analisar as ITRs foi empregada a estatística descritiva por meio da análise de um *checklist* com os parâmetros exigidos pelo CPC 25 para provisões e contingências. Os resultados revelam que a maioria das empresas evidenciam sua provisão fiscal no Balanço Patrimonial e que a provisão e a contingência fiscal são divulgadas em Notas Explicativas. Outros achados evidenciam que grande parte das empresas faz uma breve descrição, considerando as incertezas, sobre a provisão e a contingência fiscal e que apenas 32% das empresas analisadas divulgam sua provisão e o seu

passivo fiscal contingente em consonância com todos os parâmetros mínimos de divulgação exigidos pelo CPC 25.

Palavras – chave: Incerteza. Provisões. Contingência Fiscal.

ABSTRACT

This study aims to examine whether publicly traded Brazilian companies are disclosing their tax provision and its tax contingent liability according to the parameters defined in CPC 25 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. The work is theoretical basis the concept of liabilities, provisions and contingencies, as well as studies conducted in this area. The research is classified as descriptive, bibliographical and documentary. The ITR's were analyzed, specifically Balance Sheets and Notes, the 3rd quarter of 2012 of the 100 largest public companies by market value, according to the 2012 Exame magazine. To analyze the ITR's was used descriptive statistics for the analysis of a checklist to the parameters required by CPC 25 for provisions and contingencies. The results show that most companies disclose their tax provision in the Balance Sheet and the provision and tax contingencies are disclosed in the Notes. Other findings show that most companies make a brief description, considering the uncertainties on the provision and the tax contingency and that only 32% of the analyzed companies disclose their provision and its tax contingent liability in line with all the minimum disclosure parameters required by CPC 25.

Key - words: Uncertainty. Provisions. Fiscal contingency.

1. INTRODUÇÃO

A Lei nº 11.638/07 proporcionou mudanças significativas no processo regulatório da contabilidade, pois visou a uniformizar critérios contábeis consoantes com os definidos pela harmonização contábil internacional (ERNEST & YOUNG; FIPECAFI, 2010 e NIYAMA, 2009).

No Brasil, o processo de convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais de contabilidade teve como referência a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (ALMEIDA *et al*, 2012). Nesse contexto, uma das práticas que se destaca é a de aplicar critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriadas para provisões, a passivos e ativos contingentes (CPC 25, 2009).

O CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes dispõe sobre provisões, passivos e ativos contingentes. Sua observância para as sociedades anônimas de capital aberto no Brasil atingiu obrigatoriedade com a aprovação da Instrução Normativa nº 595 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

O passivo é uma obrigação presente da entidade derivada de eventos já ocorridos cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos (CPC 25, 2009). Uma provisão é um passivo provável de valores e prazos incertos, e o passivo contingente é uma obrigação possível, de valor incerto, cujo valor não pode ser mensurado de forma confiável (IAS 37, 2011).

Cruz (2008) afirma que, com o advento da globalização da economia e da complexidade atual, e em busca de respostas aos conflitos e entraves surgidos na sociedade, os agentes sociais têm impulsionado lides judiciais e extrajudiciais relativas a tributos entre as empresas (contribuintes) e o Estado (ente tributante). Essas situações judiciais que envolvem a legislação fiscal têm exercido influência considerável no desenvolvimento de conceitos contábeis (HENDRIKSEN; VAN BRENDA, 2009).

Em um ambiente baseado em incertezas e riscos, deve-se mensurar um valor que deverá ser desembolsado para satisfazer a obrigação fiscal advinda da ação judicial. A contabilidade desempenha um papel importante, pois deverá reconhecer, mensurar e evidenciar uma provisão ou divulgar um passivo contingente que nasceu de uma lide fiscal, baseando-se em uma probabilidade de perda ou ganho de determinado conflito. Nesse contexto, a obrigação fiscal é uma obrigação de valor incerto em relação a sua quantia e sobre a determinação de seu vencimento.

Analisar como as empresas brasileiras estão evidenciando suas obrigações fiscais prováveis e possíveis é um tema relevante, pois os usuários da informação contábil terão acesso a informações referentes a prováveis e possíveis valores que deverão ser desembolsados para satisfazer uma obrigação advinda de uma lide fiscal das empresas. As informações fiscais relacionadas a risco e incertezas,

quando reconhecidas ou divulgadas, proporcionarão decisões mais concisas para os usuários da informação contábil.

Diante disso, a presente pesquisa pretende responder a seguinte questão: as empresas brasileiras estão divulgando sua provisão fiscal e seu passivo fiscal contingente conforme as disposições do Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes? Para responder ao problema de pesquisa levantado foi definido que o objetivo deste estudo é analisar se as empresas brasileiras estão divulgando sua provisão fiscal e o seu passivo fiscal contingente conforme os parâmetros definidos no Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Dessa forma, este trabalho compõe-se de cinco partes. Após a introdução, apresenta-se o referencial teórico acerca de passivos, provisões e passivos contingentes. Depois, a metodologia utilizada no trabalho. Na seção quatro, apresentam-se os resultados constatados na pesquisa. Por final, conclui-se o artigo com sugestões de continuidade da pesquisa no futuro.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Niyama e Silva (2011, p. 158) explicam o conceito de passivo adotado pelo IASB: “passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos futuros”. Esses autores analisam o conceito de passivo por suas três condições necessárias: obrigação atual, resultante de eventos passados e liquidação resulta num desembolso.

Hendriksen e Van Brenda (2009, p. 410) salientam que o FASB definiu passivos como “sacrifícios futuros prováveis de benefícios econômicos resultantes de obrigações presentes de uma entidade no sentido de transferir ativos ou serviços para outras entidades no futuro em consequência de transações e eventos passados”. Os autores destacam as características específicas dos passivos baseadas no entendimento do FASB:

1. A obrigação deve existir no presente momento. Atualmente é vista como resultante de eventos passado.
2. Obrigações ou deveres devem ser incluídos, caso sejam baseados na necessidade de realização de pagamentos futuros.

3. Não pode haver nenhuma liberdade para evitar o sacrifício futuro. Não é necessário que o valor da obrigação seja conhecido com certeza, bastando que o sacrifício futuro seja provável.

4. Deve haver um valor de vencimento determinado ou a expectativa de que seja exigido um pagamento de valor determinado com base em estimativa razoável.

5. Normalmente, o beneficiário do pagamento deve ser conhecido ou identificável especificamente como grupo. (HENDRIKSEN; VAN BRENDA, 2009).

O CPC 25 (Provisão, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes) define passivo como “uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos”. O CPC 25 adota a interpretação do IASB acerca do conceito de passivo.

Leite (2001) afirma que os relatórios financeiros necessitam incluir informações financeiras de maneira geral, em muitas vezes, baseadas em riscos e incertezas para que os *stakeholders* possam tomar decisões.

Oliveira (2007) destaca que os conceitos de riscos e incertezas estão associados aos conceitos de provisão e de contingência. Para esse autor, o conceito de risco está associado à perda e o conceito de incerteza está relacionado à probabilidade de sua ocorrência; assim, risco e a incerteza são conceitos distintos, bem como as provisões e as contingências o são. Para Niyama e Silva (2011, p. 165) “provisão é um passivo incerto quanto à quantia ou data de vencimento e a contingência é um passivo que será confirmado por um evento posterior.”

A NPC 22 do IBRACON – Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas dispõe que todas as provisões são contingentes porque são incertas em relação ao tempo ou ao valor. No entanto, o termo contingente é usado para ativos e passivos que não são reconhecidos, pois não atendem aos critérios necessários do reconhecimento; mas, se os critérios forem atendidos, tem-se um passivo.

O Pronunciamento Técnico CPC 25 destaca que:

Provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos.

Passivo contingente é:

- (a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou
- (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:
 - (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou
 - (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Uma provisão somente deverá ser reconhecida se os seguintes quesitos forem satisfeitos:

- (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;
- (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e
- (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação. (CPC 25, 2009)

A entidade não deve reconhecer um passivo contingente. O passivo contingente é divulgado a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos (CPC 25, 2009). Se for remota a probabilidade de ocorrência do passivo, não se deve reconhecer uma provisão e nem mesmo divulgar um passivo contingente.

O valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço. A melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente é o valor que a entidade

racionalmente pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la para terceiros nesse momento (CPC 25, 2009).

Os critérios de divulgação para a provisão e passivo contingente, que devem ser evidenciadas pelas entidades, estão discriminados no Quadro 1.

Divulgação de Provisões e Passivos Contingentes
Provisões
<p>Para cada classe de provisão, a entidade deve divulgar:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) o valor contábil no início e no fim do período;(b) provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;(c) valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período;(d) valores não utilizados revertidos durante o período; e(e) o aumento durante o período no valor descontado a valor presente proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto.(f) uma breve descrição da natureza da obrigação e o cronograma esperado de quaisquer saídas de benefícios econômicos resultantes;(g) uma indicação das incertezas sobre o valor ou o cronograma dessas saídas. Sempre que necessário para fornecer informações adequadas; a entidade deve divulgar as principais premissas adotadas em relação a eventos futuros, conforme tratado no item 48; e(h) o valor de qualquer reembolso esperado, declarando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado. <p>Não é exigida informação comparativa.</p>
Passivos Contingentes
<p>A menos que seja remota a possibilidade de ocorrer qualquer desembolso na liquidação, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data do balanço, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e quando praticável:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) a estimativa do seu efeito financeiro;(b) a indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de

ocorrência de qualquer saída; e

(c) a possibilidade de qualquer reembolso.

Quadro 1. Critérios de divulgação exigidos pelo CPC 25 para provisões e passivos contingentes

Fonte: Elaborada a partir do CPC 25

Há várias pesquisas na literatura contábil que discutem acerca da evidenciação de provisão e passivos contingentes. Essas pesquisas motivaram a realização do presente estudo.

Farias (2004) analisou 50 demonstrações contábeis, no período de 1999 a 2001, de empresas brasileiras do Setor Químico e Petroquímico. O objetivo era verificar se as empresas brasileiras estavam divulgando, em suas demonstrações contábeis, as informações mínimas recomendadas pelos órgãos normativos nacionais e internacionais para o passivo contingente. Os resultados mostram que é grande o número de empresas que reconhecem o passivo contingente em seus balanços e que as contingências mais encontradas decorrem de questões tributárias e trabalhistas. Conclui, também, que, em algumas empresas, o passivo contingente foi expressivo, representando entre 10% a 28% do total das obrigações.

Melissa *et al* (2004) verificou o grau de evidenciação do risco operacional em bancos no Brasil à luz das recomendações do Comitê da Basiléia. Foram analisados os relatórios anuais, entre os anos de 2000 e 2003, dos cinco maiores bancos localizados no Brasil. Os resultados revelam que se pode observar o registro de perdas com passivos contingentes decorrentes de ações trabalhistas ou, ainda, perdas legais e/ou tributárias que, para o Acordo de Basiléia, são considerados riscos operacionais.

Oliveira (2007) verificou se 500 empresas portuguesas estavam cumprindo a norma IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, após questionário. Os resultados revelam que a IAS 37 não é cumprida, pois as empresas não levaram em consideração os critérios de reconhecimento da norma e nem sempre os critérios de divulgação. O autor também concluiu que as empresas têm o conhecimento da norma, mas esse conhecimento não é profundo.

Santos (2010) identificou a forma de contabilização da provisão para contingências judiciais passivas em um fundo de pensão. O objetivo consistia em abordar a forma como era contabilizada a provisão para contingências judiciais passivas em uma

entidade fechada de previdência complementar, em consonância com a legislação contábil vigente. O autor concluiu que há uniformidade de procedimentos contábeis para as contingências judiciais das entidades de previdência complementar fechada e que há falta de bibliografia especializada sobre as práticas contábeis desse segmento.

Benetti *et al* (2011) analisaram o *disclosure* obrigatório das provisões, ativos contingentes e passivos contingentes, de 100 empresas listadas na B&MBOVESPA no final de 2009 e no primeiro trimestre de 2010, baseando-se no CPC 25. Os autores concluíram que a adoção do CPC 25 não impactou o nível de evidenciação, pois esse procedimento já era praticado pelas empresas. Concluíram, também, que os níveis de evidenciação dos ativos e passivos contingentes mantiveram-se acima de 60%, mas, quanto às provisões, há diversos valores que ainda não são divulgados.

O cumprimento das exigências de reconhecimento, mensuração e divulgação das provisões e passivos contingentes, conforme disposições do CPC 25, de empresas do segmento de mineração, siderurgia e metalurgia, foi analisado por Silva (2012). A autora avaliou cinco demonstrações contábeis e notas explicativas das empresas no ano de 2011. Os resultados demonstram que o passivo contingente tem maior representatividade do que as provisões. A autora concluiu que as entidades avaliadas ainda utilizam práticas contábeis antigas e não os parâmetros de divulgação exigidos pelo CPC 25 (2009).

Fonteles *et al* (2012) analisaram a evidenciação de provisões e contingências de 308 notas explicativas de empresas listadas na B&MBOVESPA no ano de 2011, embasando-se no CPC 25 por meio de uma regressão linear múltipla. Os resultados indicaram a presença de antigas práticas contábeis e a consequente inadequação das empresas ao CPC 25.

3. METODOLOGIA

A natureza do presente estudo se caracteriza como descritiva, pois descreve e analisa se as provisões e passivos contingentes atendem às disposições do Pronunciamento Técnico CPC 25. Gil (1996) afirma que a pesquisa descritiva destina-se a descrever as características de uma amostra, fenômeno ou população.

Quanto aos procedimentos técnicos empregados, essa pesquisa se apresenta como bibliográfica e documental, pois no trabalho, são utilizadas bibliografias de estudos já divulgados em referência ao tema abordado e documentos como fonte de dados, evidências e informações, como, por exemplo, documentos arquivados em entidades públicas ou privadas (LAKATOS; MARCONI, 2005).

Para desenvolver o presente trabalho, foram coletadas as ITRs (informações trimestrais das empresas de capital aberto exigidas pela CVM), especificamente Balanços Patrimoniais e Notas Explicativas, do 3º trimestre de 2012 das 100 maiores empresas de capital aberto por valor de mercado, segundo a revista *Exame*, Edição Especial 2012, conforme evidenciado no apêndice do trabalho. As ITRs foram extraídas do sítio da Comissão de Valores Mobiliários.

Algumas empresas analisadas não possuíam demonstrações financeiras consolidadas e outras empresas não tinham encaminhado à CVM suas informações contábeis até a fase de análise de dados da pesquisa. Em vista disso, da amostra instituída, foram coletados 81 demonstrações financeiras consolidadas, 15 demonstrações individuais e quatro empresas não foram analisadas por falta de disponibilização de ITRs à CVM até a fase de análise de dados do estudo. Portanto, foram analisadas 96 Balanços Patrimoniais e Notas Explicativas das 100 maiores empresas de capital aberto por valor de mercado do ano de 2012.

Em segundo momento, foi elaborado um *checklist* baseado no CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes para analisar os dados extraídos dos Balanços Patrimoniais e das Notas Explicativas contidas nas ITRs das empresas.

O *checklist* contempla os parâmetros e objetivos a serem analisados na presente pesquisa. Esse formulário foi dividido em dois blocos: o primeiro, composto de dois objetivos, está relacionado às características quantitativas das provisões e passivos contingentes fiscais e o segundo bloco, três objetivos, está associado às características qualitativas das contingências e provisões fiscais. Cada bloco tem objetivos e quesitos específicos que estão associados à classificação quantitativa ou qualitativa. Se a empresa atendesse ao quesito, a resposta seria SIM, caso contrário, no preenchimento do *checklist* a resposta seria negativa. O *checklist* está evidenciado no Quadro 2.

Check List

Bloco I - Análise das características quantitativas das Provisões e Passivos Contingentes Fiscais

Objetivo	Quesito	Atendeu ao quesito?
1. Verificar se a empresa reconhece sua provisão fiscal no Balanço Patrimonial e em Notas Explicativas, bem como se reconhece em suas Notas Explicativas o passivo fiscal contingente.	Reconheceu a Provisão Fiscal no Balanço Patrimonial de forma identificável?	
	Reconheceu a Provisão Fiscal nas Notas Explicativas ?	
	Reconheceu a Contingência Fiscal nas Notas Explicativas ?	
2. Analisar se para cada classe de provisão a empresa divulga o valor contábil inicial e final, adições ou reversões da provisão fiscal.	Divulgou o valor contábil inicial?	
	Divulgou o valor contábil final?	
	Divulgou adições ou reversões ?	

Bloco II - Análise das características qualitativas das Provisões e Passivos Contingentes Fiscais

Objetivo	Quesito	Atendeu ao quesito?
3. Identificar nas Notas Explicativas se a entidade faz uma breve descrição sobre a provisão e passivo fiscal contingente.	Fez breve descrição sobre a provisão fiscal?	
	Fez breve descrição sobre a contingência fiscal?	
4. Analisar nas Notas Explicativas se a entidade faz uma indicação sobre as incertezas relacionadas à provisão e contingência fiscal.	Fez indicação sobre as incertezas relacionadas à provisão fiscal?	
	Fez indicação sobre as incertezas relacionadas à contingência fiscal?	
5. Constatar se a classificação da provisão ou da contingência fiscal nas Notas Explicativa foi tratada conforme sua natureza ou se está tratada em uma mesma categoria das demais provisões.	A provisão foi tratada na mesma categoria das demais provisões?	
	A contingência foi tratada na mesma categoria das demais provisões?	

Quadro 2. Checklist

Fonte: Elaborado pelos autores a partir do CPC 25

Após o preenchimento do *checklist*, os dados serão analisados e interpretados por meio da estatística descritiva, pois os dados de uma pesquisa qualitativa devem ser compreendidos e discriminados (MARTINS; THEÓPHIO, 2009).

4. ANÁLISE DOS DADOS

Foi empregada a técnica de frequência absoluta para analisar os dados inseridos no *checklist*. Os resultados apurados no Bloco I do *checklist* estão ilustrados na Tabela 1.

Bloco I - Análise das características quantitativas das Provisões e Passivos Contingentes Fiscais

Objetivo 1 – Verificar se a empresa reconhece sua provisão fiscal no Balanço Patrimonial e em Notas Explicativas, bem como se reconhece em suas Notas Explicativas o passivo fiscal contingente.

Quesitos	% empresas que atendem ao quesito	% de empresas que não atendem ao quesito	% de empresas às quais o quesito não se aplica
Reconheceu a Provisão Fiscal no Balanço Patrimonial de forma identificável?	68	28	4
Reconheceu a Provisão Fiscal nas Notas Explicativas?	89	7	4
Reconheceu a Contingência Fiscal nas Notas Explicativas?	89	7	4

Objetivo 2 – Analisar se para cada classe de provisão a empresa divulga o valor

contábil inicial e final, adições ou reversões da provisão fiscal.			
Quesitos	% empresas que atendem ao quesito	% de empresas que não atendem ao quesito	% de empresas às quais o quesito não se aplica
Divulgou o valor contábil inicial?	87	7	6
Divulgou o valor contábil final?	87	7	6
Divulgou adições ou reversões?	69	25	6

Tabela 1: Bloco I do *checklist*

Fonte: Dados da Pesquisa

Da análise da tabela 1, quanto ao objetivo 1, constata-se que a maioria das empresas divulga em seus Balanços Patrimoniais os valores das provisões fiscais e nas Notas Explicativas os valores da provisão e da contingência fiscal. Algumas empresas não reconhecem nem evidenciam de forma clara no Balanço Patrimonial a provisão fiscal, pois, em alguns casos, as empresas tratam a provisão fiscal, bem como as demais provisões, em uma conta sintética da demonstração contábil. No entanto, grande parte das entidades classificam, em suas demonstrações financeiras, as provisões de maneira mais transparente no balanço patrimonial, discriminado o valor efetivo da provisão fiscal e também de outras provisões. Outras empresas (4%) não satisfizeram o objetivo, pois não divulgaram suas ITRs até a data de análise de dados.

Sobre o objetivo específico 2, constata-se que grande parte das empresas divulga o valor inicial, final, adições e reversões das provisões fiscais. A maioria das empresas que divulga essas informações tratam os dados em uma tabela, e essa tabulação proporciona facilidade no ato de identificação da movimentação contábil das provisões fiscais. Outras empresas não atenderam aos quesitos (6%), sendo que duas empresas não divulgaram o valor inicial, final, adições e reversões das

provisões fiscais e quatro entidades não divulgaram suas ITRs até a data de análise de dados.

Os achados encontrados para o Bloco II do *checklist* da pesquisa estão discriminados na Tabela 2.

Bloco II - Análise das características qualitativas das Provisões e Passivos Contingentes Fiscais

Objetivo 3 – Identificar, nas Notas Explicativas, se a entidade faz uma breve descrição sobre a provisão e o passivo fiscal contingente.

Quesitos	% empresas que atendem ao quesito	% de empresas que não atendem ao quesito	% de empresas às quais o quesito não se aplica
Fez breve descrição sobre a provisão fiscal?	74	20	6
Fez breve descrição sobre a contingência fiscal?	77	17	6

Objetivo 4 – Analisar, nas Notas Explicativas, se a entidade faz uma indicação sobre as incertezas relacionadas à provisão e contingência fiscal.

Quesitos	% empresas que atendem ao quesito	% de empresas que não atendem ao quesito	% de empresas às quais o quesito não se aplica
Fez indicação sobre as incertezas relacionadas à provisão fiscal?	69	25	6

Fez indicação sobre as incertezas relacionadas à contingência fiscal?	71	23	6
---	----	----	---

Objetivo 5 – Constatar se a classificação da provisão ou da contingência fiscal nas Notas Explicativa foi tratada conforme sua natureza ou se está tratada em uma mesma categoria das demais provisões.

Quesitos	% empresas que atendem ao quesito	% de empresas que não atendem ao quesito	% de empresas às quais o quesito não se aplica
A provisão foi tratada na mesma categoria das demais provisões?	25	69	6
A contingência foi tratada na mesma categoria das demais provisões?	28	66	6

Tabela 2: Bloco II do *checklist*

Fonte: Dados da Pesquisa

No exame da Tabela 2, objetivo 3, pode-se verificar que, de maneira geral, as entidades fazem breve descrição da contingência e do passivo fiscal nas Notas Explicativas, indicando, por exemplo, o tipo e o número do processo da ação judicial fiscal, sendo que há um breve relato do ocorrido na lide. As empresas que não atenderam a esse objetivo, apenas indicaram o nome da provisão e contingência fiscal. Outras empresas não atenderam aos quesitos (6%), sendo que duas empresas não divulgaram uma breve descrição da provisão e contingência fiscal e quatro entidades não divulgaram suas ITRs até a data de análise de dados.

Acerca do objetivo 4, constata-se que a maioria das empresas divulga as incertezas relacionadas à provisão e à contingência fiscal. Essas empresas informam as evidências que embasaram suas incertezas para o reconhecimento da provisão e divulgação do passivo contingente. No entanto, aquelas que não informaram suas evidências baseadas em incertezas não atenderam ao quesito. Outras empresas não atenderam aos quesitos (6%), sendo que duas empresas não divulgaram uma breve descrição da provisão e contingência fiscal e quatro entidades não divulgaram suas ITRs até a data de análise de dados.

Por último, na análise do objetivo 5, evidencia-se que a maioria das empresas trata a provisão e a contingência fiscal em classes diferentes nas Notas Explicativas. O não atendimento aos quesitos é fator de cumprimento normativo do CPC-25. Algumas empresas não elencaram as provisões e contingências fiscais de maneira individual, tratando a provisão fiscal na mesma categoria das demais provisões, como, por exemplo, a provisão fiscal foi tratada na mesma categoria que as provisões ambientais, trabalhistas e previdenciárias. Outras empresas não atenderam ao quesito (6%), sendo que duas empresas não divulgaram uma breve descrição da provisão e contingência fiscal e quatro entidades não divulgaram suas ITRs até a data de análise de dados.

Com o intuito de analisar de forma mais analítica os dados do estudo, foi verificado quais empresas atenderam aos cinco objetivos elencados no *checklist*. Esses objetivos são exigências mínimas do CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Constatou-se que apenas 32 empresas divulgaram os parâmetros mínimos do CPC acerca de provisões e contingências e que 62% das empresas não apresentaram por completo as exigências mínimas obrigatórias. Esses achados são relevantes, pois demonstram que a maioria das maiores empresas não estão divulgando as provisões e passivos contingentes de acordo com o CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

5. CONCLUSÃO

O objetivo da presente pesquisa foi analisar se as empresas brasileiras estavam divulgando sua provisão fiscal e o seu passivo fiscal contingente conforme os parâmetros definidos no Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Os achados evidenciam que a maioria das empresas divulgam, em seus Balanços Patrimoniais, os valores das provisões fiscais e, nas Notas Explicativas, os valores da provisão e da contingência fiscal, e que grande parte das empresas divulga o valor inicial, final, adições e reversões das provisões fiscais.

Constatou-se, também, que, de maneira geral, as entidades fazem breve descrição da contingência e do passivo fiscal nas Notas Explicativas, indicando, por exemplo, o tipo e o número do processo da ação judicial fiscal, sendo que há breve relato do ocorrido na lide. A pesquisa também apurou que a maioria das empresas trata a provisão e a contingência fiscal em classes diferentes nas Notas Explicativas e divulga as incertezas relacionadas à provisão e à contingência fiscal.

Outro achado é que apenas 32% das empresas analisadas atendem aos parâmetros mínimos necessários de divulgação do CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, fato que confirma os estudos realizados por Oliveira (2007), Silva (2012) e Fonteles *et al* (2012).

A pesquisa pode ser melhorada no sentido de se compararem demonstrações financeiras de outros períodos acerca de provisões e passivos contingentes fiscais, ambientais ou trabalhistas e até mesmo aumentar o número de empresas analisadas. Outra ideia seria verificar se há diferenças entre os critérios de divulgação exigidos para as empresas que devem seguir as determinações de evidenciações de provisões e passivos contingentes pelo FASB, em contraste exigências de divulgações instituídas pelo IASB.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, S. G. Oliveira de *et al.* **Convergência da Contabilidade Brasileira aos Padrões Internacionais:** Um Estudo Comparativo entre Contabilistas e Docentes. *In:* CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 12. 2012. São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos122012/68.pdf>>. Acesso em: 5/1/2013.
- BENETTI, J. Eliza *et al.* **Disclosure das provisões e dos passivos e ativos contingentes:** um estudo em empresas listadas na BM&FBOVESPA. *In:* CONGRESSO ANPCONT, 5., 2011, Espírito Santo. **Anais...** Espírito Santo, 2011. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoV/CUE250.pdf>>. Acesso em: 22/12/2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 25: Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**. Brasília, 2009.

CRUZ, Wellington do Carmo. **Perícia Contábil & Lides Fiscais Municipais**. Curitiba: Juruá, 2008.

CVM – Comissão de Valores Mobiliários. **ITR**. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em 01/11/2012 a 04/01/2013.

ERNEST & YOUNG, FIPECAFI. **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

EXAME. **Exame Melhores e Maiores de 2012**. Editora Abril. jul./2012.

FARIAS, Manoel Raimundo Santana. **Divulgação do passivo: Um enfoque sobre o passivo contingente no setor químico e petroquímico brasileiro**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuaria da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-09012006-121101/pt-br.php>>. Acesso em: 2/12/2012.

FONTELES, Islaine Vidal *et al.* **Determinantes da evidenciação de provisões e contingências por companhias abertas listadas na B&MFBOVESPA**. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 12. 2012. São Paulo. Anais... São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos122012/437.pdf>>. Acesso em: 22/12/2012.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BRENDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

IAS 37 – **IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**. IFRS, 2011. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/Port2011/IAS37.pdf>>. Acesso em: 3/1/2013.

IBRACON. **NPC 22 – Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas**. Brasília, 2005.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de A. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

LEITE, Joaquim Mendes. **Análise Explícita às Contingências: a Pertinência de Uma Abordagem Integrada da Contabilidade de Gestão Estratégica.** In: VII CONGRESSO DO INSTITUTO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 4., 2001, Léon. Anais... Léon, 2001.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MELISSA, Orlandi Barroso *et al.* **Disclosure de risco operacional em bancos no Brasil: Evidências preliminares à luz do novo Acordo de Basiléia.** In: 4º CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7-8., 2004, São Paulo. Anais... São Paulo, 2004. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/352.pdf>>. Acesso em: 3/1/2013.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **Contabilidade Internacional.** São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Jonas da Silva. “Relato Financeiro sobre provisões, passivos contingentes e activos contingentes: o caso português”. In **Revista Contabilidade e Gestão**, nº 4 de Março 2007, p. 19-66, Lisboa. Disponível em: <http://ria.ua.pt/bitstream/10773/6579/1/Relato%20financeiro%20sobre%20provis%C3%B5es.pdf>. Acesso em 5/12/2012.

SANTOS, Marlon Duane Kaercher dos. **A contabilização de provisão para contingências judiciais passivas em um fundo de pensão.** Universidade Federal do Rio Grande do Sul: Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/25737>>. Acesso em: 20/12/2012.

SILVA, Thássia Souza da. **Análise do cumprimento das exigências de reconhecimento, mensuração e divulgação das provisões e passivos contingentes em empresas de mineração, siderurgia e metalurgia.** Universidade Federal do Rio Grande do Sul: Porto Alegre, 2012. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/61944>>. Acesso em 20/12/2012.

APÊNDICE

Ordem 2011- 2010	Empresa	Valor de Mercado em 2011 (R\$ Milhões)	Ordem 2011- 2010	Empresa	Valor de Mercado em 2011 (R\$ Milhões)
1	Petrobras	291.564	51	AES - Eletropaulo	6.613
2	Vale	197.946	52	Oi	6.582
3	Ambev	187.554	53	EDP	6.579
4	Itaú Unibanco	137.385	54	Fibria	6.481
5	Bradesco	106.971	55	Net	6.468
6	Banco do Brasil	67.910	56	MPX Energia	6.358
7	Santander	60.011	57	ALL - América Latina	6.330
8	Telefônica	56.145	58	Cyrela Realty	6.094
9	OGX Petróleo	44.044	59	Renner	5.946
10	Souza Cruz	35.017	60	Amil	5.880
11	BRF	31.666	61	Ligth	5.873
12	Eletrobras	26.524	62	TAM	5.535
13	Cielo	26.246	63	M. Dias Branco	5.412
14	CPFL	25.038	64	Hypermarcas	5.313
15	Gerdau	23.434	65	Hering	5.305
16	TIM Participações	22.332	66	Totvs	5.304
17	CSN	21.840	67	Multiplus	5.204
18	CCR	21.575	68	MRV Engenharia	5.132
19	Cemig	20.914	69	Comgás	5.125
20	Redecard	19.641	70	Localiza	5.043
21	Tractebel Energia	19.556	71	Ponto Frio	5.002
22	BM&F Bovespa	18.894	72	Duratex	4.889
23	JBS	18.023	73	Guararapes	4.867
24	Pão de Açúcar	17.420	74	Elektro	4.844
25	Ultrapar	17.163	75	Duke Energy	4.835
26	Natura	15.527	76	Dasa	4.815
27	Usiminas	13.539	77	Odontoprev	4.699
28	Sabesp	11.854	78	Whirlpool	4.632
29	Web	11.642	79	Queiroz Galvão Exploração e Produção	4.386
30	Bradespar	11.485	80	Qualicorp	4.356
31	Cosan	10.970	81	São Paulo Alpargatas	4.292
32	Lojas Americanas	10.269	82	RaiaDrogasil	4.285
33	Cesp	10.201	83	OHL Brasil	4.202
34	Embratel	9.847	84	Sul América	4.180
35	Tele Norte Celular	9.806	85	MMX Mineração e Metálicos	4.134
36	Copel	9.793	86	Copasa - MG	3.826
37	Braskem	9.781	87	Telebras	3.738
38	AES Tietê	9.608	88	Celpe	3.520
39	Coelba	8.966	89	Fleury	3.343
40	CTEE	8.596	90	BR Properties	3.330
41	Embraer	8.510	91	HRT Petróleo	3.326
42	BR Malls Participações	8.092	92	Gol Linhas Aéreas	3.317
43	Eco Rodovias	7.794	93	Taesa	3.267
44	Ampla	7.335	94	Santos Brasil	3.261
45	Banrisul	7.068	95	OSX Brasil	3.227
46	Porto Seguro	6.915	96	BNB	3.160
47	Catip	6.845	97	Marisa	3.156
48	Multiplan	6.815	98	Marcopolo	3.054
49	Klabin	6.769	99	Marfrig	2.952
50	PDG Realty	6.629	100	Anhanguera Educacional	2.893

Fonte: Revista Exame Melhores e Maiores de 2012

SIGLAS

IASB - International Accounting Standards Board

FASB - Financial Accounting Standards Board

IAS - Normas internacionais de contabilidade

IBRACON - Instituto Brasileiro do Concreto

NPC - Norma e Procedimento de Contabilidade