

REFLEXOS CONTÁBEIS DA APLICAÇÃO DA NBC TG 25 EM UMA EMPRESA DO SETOR CALÇADISTA DO VALE DO RIO DOS SINOS (RS)¹

William Luiz Henkel²

Oscar Luiz da Silveira Scherer³

RESUMO

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral 25 orienta sobre o tratamento contábil das obrigações e direitos de prazo ou valor incerto, classificando-os em provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, visando deixar a informação contábil mais fidedigna e transparente para seus usuários. Esses itens podem originar alterações significativas no patrimônio de uma entidade, representando uma relevante fonte de informação para a tomada de decisão dos gestores e investidores. Porém, devido ao grau de incerteza desses elementos, nem sempre figuram nas demonstrações contábeis das empresas. Nesse sentido, o objetivo desse estudo é descrever o tratamento adotado na contabilidade de uma empresa do setor calçadista do Vale do Rio dos Sinos (RS) acerca de provisões, passivos e ativos contingentes, levando em conta o que estabelece a NBC TG 25. Na pesquisa, utilizou-se a abordagem qualitativa e quantitativa, com os dados sendo coletados através de entrevista aberta com os setores jurídico, contábil e comercial da empresa, além do fornecimento de informações sobre processos judiciais e os dados contábeis do exercício de 2020. Os resultados revelam que, na empresa, não se faz o registro contábil desses fatos e, após a escrituração das prováveis, possíveis ou remotas provisões, passivos e ativos contingentes, os índices gerenciais apontam para uma piora do cenário financeiro da entidade, exigindo cautela na gestão de seu patrimônio. Conclui-se, então, que a adoção das práticas contábeis contidas na NBC TG 25 contribui para demonstrar a real posição patrimonial, financeira e de resultados das empresas, considerando todo e qualquer risco real ou contingente.

Palavras-chave: Provisão. Passivo contingente. Ativo contingente. Obrigações.

ABSTRACT

The Brazilian Standard for General Technical Accounting 25 provides guidance on the accounting treatment of obligations and rights of uncertain term or value, classifying them into provisions, contingent liabilities and contingent assets, making accounting information more trustworthy and transparent to its users. These items can lead to significant changes in an entity's equity, representing a relevant source of information for decision-making by managers and investors. However, due to the degree of uncertainty of these elements, they do not always appear in companies' financial statements. In this sense, the objective of this study is to describe the treatment adopted in the accounting of a company in the footwear sector in Vale do Rio dos Sinos (RS) regarding provisions, liabilities and contingent assets, taking into account the provisions of NBC TG 25. In this research, a qualitative and quantitative approach was used,

¹ Trabalho de Conclusão de Curso. Data da submissão e aprovação: 12 nov. 2020.

² Acadêmico do curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara – Faccat/RS. E-mail: williamhenkel@sou.faccat.br.

³ Professor orientador. Mestre em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. E-mail: scherer.oscar@gmail.com.

with data being collected through open interviews with the company's legal, accounting and commercial sectors, in addition to providing information on lawsuits and accounting data for the year of 2020. The results show that, in the company, there is no accounting record of these facts and, after the recording of probable, possible or remote provisions, liabilities and contingent assets, the management indexes point to a worsening of the entity's financial scenario, requiring caution in management of its wealth. It is concluded, then, that the adoption of accounting practices contained in NBC TG 25 contributes to demonstrating the real equity, financial and earnings position of companies, considering any real or contingent risk.

Keywords: Provision. Contingent liabilities. Contingent asset. Obligations.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é uma importante ferramenta para a gestão das entidades, embasando tomadas de decisões e auxiliando no controle do patrimônio e de suas finanças, além de gerar informações contábeis e gerenciais relevantes aos usuários. Para isso, ela deve apresentar elementos confiáveis e dados corretos (MARION; SANTOS, 2018). Conforme Iudícibus *et al.* (2010), a convergência da contabilidade brasileira ao padrão internacional contribuiu para a padronização dos relatórios e dos métodos utilizados, possibilitando obter a real posição da empresa, levando em conta todos os atos que afetam, ou que poderão afetar, seu patrimônio e resultado, tornando a informação contábil clara e transparente para qualquer usuário.

No transcorrer das operações empresariais, poderão surgir obrigações com prazo ou valor incerto, como, por exemplo, ações judiciais ou política de garantia de produtos, que podem representar desembolsos futuros consideráveis para os cofres da instituição, comentam Marion e Rios (2018). De maneira inversa, como referem Gelbcke *et al.* (2018), poderá haver a possibilidade da entrada de benefícios econômicos futuros para a entidade, como, por exemplo, as ações em que a empresa pleiteia restituição de valores, impactando, então, de forma positiva no resultado. Contudo, devido ao grau de incerteza desses elementos, nem sempre figuram na contabilidade das empresas.

Esses itens são normatizados pela Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral 25 (NBC TG 25), que trata dos critérios técnicos para reconhecer contabilmente obrigações prováveis de ocorrerem em um futuro, referentes a eventos passados, ou contingenciar em notas explicativas as obrigações possíveis de ocorrerem, obrigando a entidade a destinar recursos para cobrir possíveis desembolsos futuros, ou no mínimo, ter ciência de que esses fatos podem vir a acontecer, requerendo o desembolso de alguma quantia financeira, evitando assim insuficiência de caixa e auxiliando no planejamento financeiro e orçamentário da empresa.

Com o intuito de elucidar os preceitos técnicos quanto à NBC TG 25, nesse estudo, buscou-se examinar as provisões, passivos contingentes e ativos contingentes registrados na contabilidade de uma empresa de porte médio, que atua no setor calçadista há mais de 45 anos, situada na região do Vale do Rio dos Sinos (RS). Em síntese, a pesquisa objetivou responder à seguinte questão: Qual é o tratamento adotado na contabilidade da empresa acerca de provisões, passivos e ativos contingentes, considerando o que estabelece a NBC TG 25?

À vista disso, tem-se como objetivo geral descrever o tratamento adotado na contabilidade da empresa acerca de provisões, passivos e ativos contingentes, levando em conta o que estabelece a NBC TG 25.

O estudo torna-se relevante para o meio acadêmico e empresarial, pois trata da importância do adequado registro contábil de obrigações e direitos incertos, gerando relatórios com dados patrimoniais, financeiros e de resultado mais coerentes com a realidade, expondo todo e qualquer risco real ou contingente a que a companhia esteja sujeita, tornando-os mais fidedignos e transparentes, tanto para os agentes externos, quanto para uma tomada de decisão mais assertiva de seus administradores.

O artigo está estruturado em mais quatro capítulos, além dessa introdução, sendo eles, a fundamentação teórica, a metodologia, a apresentação e análise dos dados e, por fim, as considerações finais, seguidas das referências.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Normas Brasileiras de Contabilidade e a convergência às normas internacionais

Com o aumento na produção industrial, a partir da metade do século passado, impulsionada pelo movimento da globalização e evolução tecnológica, começaram a surgir as grandes corporações, com unidades espalhadas por diversos países, estimulando, também, a dinamização do mercado de ações. A partir desse movimento, surgiu a necessidade da criação, na contabilidade, de mecanismos de controle e avaliação do desempenho mais adequados à realidade daquele momento, passando a apresentar novos recursos de geração de informações de cunho gerencial, relativos aos eventos administrativos, econômicos e financeiros. Com o foco em prever, controlar, medir e acompanhar o desempenho da empresa como um todo, a área contábil passou a gerar informações relevantes, para fins decisórios, de interesse dos gestores, administradores e acionistas (COELHO; LINS, 2010).

A contabilidade brasileira, ao longo de sua história, passou por várias mudanças nos padrões societários e de contabilização, para tentar acompanhar esse processo de renovação. No entanto, mesmo após o surgimento do marco contábil, que foi a Lei nº 6404/76 – que dispõe sobre as Sociedades por Ações –, Iudícibus *et al.* (2019) comentam que a contabilidade, no Brasil, ainda sofria grande influência dos interesses tributários, deixando-a, até o ano de 2007, praticamente atrelada às normas fiscais e distanciada dos padrões internacionais, o que contribuía por trazer grandes limitações no poder informativo das demonstrações contábeis. Surgiu, então, a necessidade de ter-se uma normatização contábil no Brasil, que seguisse os preceitos internacionais e de boas práticas contábeis, gerando informação em um modelo mundialmente aceito, segundo Iudícibus *et al.* (2010).

Essa tão esperada transição teve início somente com a introdução da Lei nº 11.638, de 2007, e da Lei nº 11.941, de 2009, tornando-as um verdadeiro divisor de águas para a contabilidade brasileira, introduzindo alterações profundas na Lei das Sociedades por Ações e desvinculando definitivamente a contabilidade das normas tributárias, abrindo caminho para uma maior ênfase em um modelo internacional de lei societária. A concretização definitiva deu-se por meio da Lei nº 12.973/2014, que tornou aderente a regulamentação fiscal das normas contábeis brasileiras aos padrões legais internacionais, deixando de existir ajustes contábeis, com os efeitos das normas internacionais, recebendo tratamento fiscal específico, como assinalam Iudícibus *et al.* (2019).

Ao deliberar sobre as questões contábeis e a harmonização com os padrões internacionais, o artigo 5º, da Lei nº 11.638, de 2007, institucionalizou a criação de um organismo independente, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que foi criado dois anos antes, em 2005, pela resolução CFC nº 1055/05, tendo como membros diversas entidades de classe que tratam de assuntos contábeis, entidades não governamentais, órgãos públicos fiscalizadores e demais interessados⁴. O objetivo desse comitê é emitir pronunciamentos, interpretações e orientações, a partir das normas internacionais de contabilidade, além de fazer a divulgação de informações dessa natureza (IUDÍCIBUS *et al.*, 2019).

⁴ Entidades formadoras do CPC: Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec Nacional), B3 Brasil Bolsa Balcão, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi). Entidades representativas de investidores do mercado de capitais, figurando como membros convidados permanentes: Banco Central do Brasil ((BACEN), Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), Federação Brasileira de Bancos (FEBRABAN), Confederação Nacional da Indústria (CNI) e Superintendência Nacional de Previdência Complementar (PREVIC) (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2021).

Com a criação do CPC, Coelho e Lins (2010, p. 15) afirmam que “o Brasil passa a ter uma estrutura contábil mais organizada e centralizada, definida por contadores e nos moldes dos principais centros econômicos do planeta”.

Esse processo de convergência às normas internacionais de contabilidade tem como referências as International Financial Reporting Standards (IFRS) e as International Accounting Standards (IAS), que são padrões contábeis emitidos pelo International Accounting Standards Board (IASB), “organismo supranacional aceito mundialmente como legítimo emissor de padrões de contabilidade internacional” (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE, 2011, p. 4), sendo traduzidos, analisados e convertidos em pronunciamentos técnicos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) (IUDÍCIBUS *et al.*, 2010).

Posteriormente ao pronunciamento técnico emitido pelo CPC, explicam Iudícibus *et al.* (2010), tem-se a emissão da normatização pelos respectivos órgãos reguladores, tornando-as obrigatórias em seus respectivos âmbitos, propiciando, assim, a total convergência às normas internacionais de contabilidade, a partir do ano de 2010.

Um exemplo desse processo, tratado nesse estudo, é a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral 25 (NBC TG 25) – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, que foi normatizada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), seguindo o pronunciamento técnico CPC 25, o qual baseia-se na norma internacional IAS 37 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, editada pelo IASB.

Essa norma, aprovada pela Resolução CFC nº 1.180/2009, e alterada pelas resoluções NBCTG25(R1)/2014 e NBCTG25(R2)/2017, estabelece, de acordo com Iudícibus e Marion (2019), critérios técnicos apropriados para o reconhecimento contábil, a mensuração e a posterior divulgação de obrigações e direitos com prazo ou valor incerto, que podem surgir no transcorrer das operações empresariais, na forma de obrigações legais ou informais perante outrem.

A empresa alvo dessa pesquisa não se enquadra na definição de entidade de grande porte⁵, portanto, também foi utilizada, como base conceitual para esse estudo, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, item 21. Ela traz simplificações na adoção dos procedimentos, mas mantém os conceitos e princípios gerais das normas internacionais de contabilidade, objetivando uma

⁵ É considerada de grande porte, a sociedade que tiver, no exercício social anterior, renda bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais) ou um ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais), conforme o parágrafo único, do artigo 3º, da Lei nº 11.638/07 (BRASIL, 2007).

melhor adequação do custo-benefício da aplicação dessas normatizações em empresas menores (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 2011).

2.2 Passivo

O Passivo, na contabilidade, é apresentado do lado direito do Balanço Patrimonial e evidencia as contas a pagar e obrigações da empresa, ou seja, suas dívidas perante terceiros, sendo também denominado de Passível Exigível, conforme relatam Iudícibus e Marion (2019). Subdivide-se em Passivo Circulante, apresentando as contas de curto prazo, geralmente com períodos de liquidação de até um ano, e Passivo Não Circulante, composto por obrigações de longo prazo, com vencimentos superiores ao período abrangido pelo curto prazo, de acordo com Marion e Rios (2018).

Marion e Santos (2018) afirmam, ainda, que o passivo exigível tem a capacidade de evidenciar o endividamento da entidade, demonstrando, aos usuários da informação contábil, a quantidade de recursos de terceiros que a empresa necessita para a sua operação. Porém, enfatizam que o aumento de forma desmedida dessas obrigações, pode causar sérios danos à saúde financeira da empresa.

Um atento controle desse grupo de contas é essencial para a gestão financeira da organização e, para isso, é necessário o adequado reconhecimento de todos os seus passivos, possibilitando informar, com elevado grau de exatidão, a situação financeira da empresa, aos seus gestores, investidores, credores e outros usuários das demonstrações (MACKENZIE *et al.*, 2013).

Segundo o item 2.39 da NBC TG 1000, os passivos somente serão reconhecidos na contabilidade quando a obrigação constituída for referente a um evento já ocorrido, que tenha um valor praticamente certo, sendo necessário um desembolso de recursos para sua liquidação, como, por exemplo, a compra de uma mercadoria a prazo de um fornecedor ou a aquisição de um empréstimo em uma instituição financeira (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

2.3 Provisão

De acordo com a NBC TG 25 (2014), as provisões são definidas como **passivos de prazo ou valor de liquidação incertos**. Essa definição as distingue dos demais passivos a pagar, com valores e prazos determinados, como títulos e empréstimos, por exemplo. Os

passivos derivados de apropriações por competência, como férias e décimo terceiro salário, também não se enquadram como provisões, pois, apesar dos desembolsos também serem frequentemente estimados, as incertezas quanto aos prazos e valores são muito menores, além de serem continuamente utilizados, portanto, devem ser divulgados como parte integrante das “contas a pagar”.

No Brasil, comumente, o termo provisão também é associado às contas redutoras de ativos derivadas de ajustes de perdas esperadas, porém, como definição, a conta contábil de provisão é exclusiva do grupo de contas do Passivo. Portanto, a denominação mais adequada para tais ajustes passa a ser “perdas estimadas”, tal como as perdas estimadas com créditos de liquidação duvidosa (PECLD), segundo Salotti *et al.* (2019).

2.3.1 Reconhecimento

Seguindo as características exigidas para o reconhecimento de passivos, as provisões somente deverão ser reconhecidas na contabilidade se satisfizerem alguns critérios, conforme consta na NBC TG 25 (2014):

- a empresa ter uma obrigação presente originada de um evento passado;
- seja provável a saída de recursos financeiros para liquidação dessa obrigação;
- que o valor da liquidação possa ser estimado com certo grau de confiabilidade.

Satisfeitos tais critérios, um passivo será reconhecido na conta contábil de provisão no Balanço Patrimonial, com a contrapartida devendo ser escriturada debitando a despesa do exercício ou, quando impraticável, na conta de resultado no exercício em que a empresa tomar ciência da existência da obrigação (GELBCKE *et al.*, 2018). Dessa forma, parte do resultado está sendo destinado para cobrir uma futura e provável saída de recursos financeiros da companhia.

Para efeito dessa norma, relatam Nannini e Salotti (2010), uma **obrigação presente** pode caracterizar-se por imposição legal (contrato, lei etc.), ou pode ser uma obrigação de cunho informal, baseada em práticas passadas ou políticas difundidas pela empresa, as quais criam expectativas válidas em terceiros do cumprimento de tais obrigações (políticas de garantias, reembolsos etc.).

Em quaisquer dos casos, para ser considerada uma obrigação presente, deve ser mais provável de que haja uma obrigação na data do balanço, baseada nas evidências disponíveis. Caso as evidências não sejam claras, pode-se recorrer a opiniões de peritos para julgamento do mérito, como é o caso de processos judiciais, por exemplo, onde pode-se discutir se o fato em

litígio realmente ocorreu para gerar, ou não, uma obrigação presente (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2014).

As obrigações presentes são derivadas de eventos passados, mas, para serem considerados eventos que criam uma obrigação, é necessário que a empresa não tenha outra alternativa, senão de quitar o ônus gerado pelo evento, dizem Gelbcke *et al.* (2018), advertindo que não são consideradas obrigações presentes as que dependem de eventos futuros para se concretizarem, mesmo que seja muito provável sua ocorrência, portanto, não devem ser reconhecidas.

A NBC TG 25 (2014) cita que, nas situações em que as ações futuras da entidade possam evitar uma saída de recursos, pela alteração em sua maneira de operar, por exemplo, nenhuma provisão deve ser reconhecida, pois, nesse caso, não se configura nenhuma obrigação presente.

Outro ponto necessário para o reconhecimento da provisão é que exista uma **provável** saída de recursos financeiros da entidade. Nesse caso, considera-se provável quando a probabilidade de o evento ocorrer seja maior do que a probabilidade de ele não ocorrer, ou seja, conforme esclarecem Nannini e Salotti (2010), quando as chances de acontecer um desembolso financeiro forem maiores que 50%, então o evento é considerado como provável.

De acordo com Gelbcke *et al.* (2018), em certas situações, a entidade poderá se deparar com várias obrigações semelhantes, como em situações em que a empresa vende bens cobertos por garantia de reparo ou reembolso, devendo então considerar o tipo de obrigação como um todo para avaliar a probabilidade da saída de recursos, pois, isoladamente, pode ser pequena a chance da exigência de desembolso para qualquer item, mas pode ser provável que alguma saída de recursos ocorra para o tipo de obrigação que está sendo avaliada no conjunto, devendo ser reconhecida uma provisão (se os outros critérios para reconhecimento também forem atendidos).

2.3.2 Mensuração

O valor de uma provisão deve ser mensurado de acordo com a melhor estimativa possível do desembolso financeiro requerido para liquidar a obrigação na data das demonstrações contábeis, especifica a NBC TG 1000 (2016).

Segundo afirmam Gelbcke *et al.* (2018), essa estimativa é o resultado da capacidade da administração de determinar um conjunto de desfechos possíveis, levando em consideração os riscos e as incertezas que norteiam a obrigação presente, e determinando, assim, o desfecho

mais provável de ocorrer, ou ponderando-se todos os possíveis desfechos, na hipótese em que se estiver mensurando uma grande quantidade de itens do mesmo tipo de obrigação.

Por ser um elemento do passivo de natureza incerta, o uso de estimativa é essencial na mensuração do valor de uma provisão, não prejudicando em nada a confiabilidade das demonstrações. Todavia, se faz necessária uma reavaliação periódica dessas estimativas, ajustando-as, se necessário, para que reflitam o melhor valor corrente possível a cada data das demonstrações e, caso não seja mais provável a saída de recursos financeiros da entidade, a provisão deve ser revertida, conforme aponta a NBC TG 25 (2014).

De acordo com Padoveze, Benedicto e Leite (2014), quando o efeito do valor do dinheiro no tempo for significativo, o valor da provisão deve ser ajustado ao valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para sua liquidação, devendo utilizar uma taxa de desconto antes dos impostos que reflita as atuais avaliações de mercado referentes ao valor do dinheiro no tempo, além dos riscos inerentes ao passivo.

Conforme Iudícibus e Marion (2019), mesmo após o encerramento da contabilidade, a entidade deve fazer uma revisão das provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, e ajustá-los, caso haja alguma alteração de estimativa, referente ao exercício social encerrado, demonstrando o valor que seria exigido para liquidação no momento da elaboração das demonstrações contábeis.

Após o reconhecimento e mensuração da provisão, a NBC TG 25 (2014) exige que sejam debitados, na conta de provisão, somente os desembolsos de recursos para os quais foi originalmente constituída. Portanto, é necessária a discriminação de cada provisão e o devido controle de seus valores, para que sempre reflitam a realidade dos fatos no tempo, pois, como orientam Mackenzie *et al.* (2013), reconhecer e mensurar as provisões de maneira correta é essencial para evidenciar a real posição financeira da entidade.

2.3.3 Reembolso

Conforme destacam Gelbcke *et al.* (2018), os contratos de seguro são utilizados para resguardar o patrimônio das entidades de eventuais passivos futuros, transferindo parte, ou a totalidade, da responsabilidade do desembolso para a seguradora, que fica na obrigação de reembolsar a empresa, caso seja necessário liquidar a provisão, ou então, efetuar o pagamento diretamente a parte credora.

A NBC TG 25 (2014) explica que, quando for atribuída à entidade a responsabilidade pelo pagamento da obrigação futura, deve ser reconhecida uma provisão, no passivo, pela

totalidade do valor e, também, reconhecido, no ativo, o valor que se espera que seja reembolsado pela seguradora, não podendo ultrapassar o valor da provisão, e somente desde que seja praticamente certo seu recebimento. Do contrário, nenhum ativo é reconhecido, somente divulgado em notas explicativas. Já na demonstração do resultado, a despesa relativa a essa provisão poderá ser apresentada líquida do valor reconhecido no ativo como reembolso.

Porém, advertem Gelbcke *et al.* (2018), existem situações em que a organização não tem o compromisso pela liquidação da obrigação, ficando esse a cargo somente da terceira parte, em conformidade com os termos contratuais do seguro, por exemplo. Dessa forma, é dispensável o reconhecimento da provisão, sendo somente exigido a divulgação como passivo contingente, caso a empresa seja conjunta e solidariamente responsável pelo pagamento da obrigação.

2.4 Passivos contingentes

Os passivos contingentes são caracterizados por não atenderem os critérios exigidos para o reconhecimento de uma provisão, portanto, não devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis. Coelho e Lins (2010) descrevem os pontos que definem um passivo como contingente:

- obrigação possível, a qual dependerá de acontecimentos futuros, incertos, que não estão sob total controle da entidade para confirmar, ou não, a sua existência, ou seja, não há uma obrigação presente confirmada;
- obrigação presente confirmada, mas que não seja provável a saída de recursos financeiros para sua liquidação (menos de 50% de chances) ou que não se tenha uma estimativa confiável do desembolso futuro.

Dessa forma, observa-se uma distinção entre provisão e passivo contingente, quanto às obrigações presentes, no que se refere à probabilidade da saída de recursos financeiros, sendo classificadas em **provável**, **possível** e **remota**, ressaltam Gelbcke *et al.* (2018). As saídas prováveis de recursos serão tratadas como provisões, já as possíveis, serão passivos contingentes divulgados em notas explicativas e, por fim, as chances remotas de saídas de recursos também são passivos contingentes, porém sem a divulgação exigida. No entanto, quando a obrigação do desembolso for provável, mas não existe uma estimativa confiável do valor, deve-se divulgar apenas um passivo contingente, apontam os autores (2018).

Quadro 1 – Provisões e passivos contingentes

Probabilidade de saída de recursos para obrigações presentes ou possíveis		
Obrigação presente que requer uma saída provável de recursos.	Obrigação presente ou possível que requer uma saída possível de recursos.	Obrigação presente ou possível que requer uma saída remota de recursos.
A provisão é reconhecida.	Nenhuma provisão é reconhecida.	Nenhuma provisão é reconhecida.
Divulgação é exigida para a provisão.	Divulgação é exigida para o passivo contingente.	Nenhuma divulgação é exigida.

Fonte: Adaptado de NBC TG 25 (2014).

O item 29 da NBC TG 25 (2014) indica que, nos casos de responsabilidade conjunta e solidária, como é o exemplo de processos trabalhistas em que a empresa faz parte do polo passivo, a parte da obrigação que se espera que os demais réus liquidem será tratada como passivo contingente, sendo reconhecida uma provisão somente para a parte que couber a entidade liquidar. No entanto, se houver indícios de que os terceiros não assumirão o desembolso, a empresa deve provisionar todo o valor da causa, por ser juridicamente solidária ao total da causa.

Por dependerem de eventos futuros, que não estão totalmente sob o domínio da entidade, é imprescindível a reavaliação periódica dos passivos contingentes, pois, uma saída de recursos pode se tornar provável de maneira inesperada, sendo, então, necessário seu reconhecimento como provisão, considerando os demais critérios (GELBCKE *et al.*, 2018).

Padoveze, Benedicto e Leite (2014) citam como exemplos mais comuns de passivos contingentes os derivados de ações judiciais de ordens trabalhista, fiscal e tributária, que se encontram em julgamento.

Os passivos contingentes serão explicitados nas demonstrações contábeis, em notas explicativas, como especifica a NBC TG 25 (2014), de maneira que se tenha conhecimento de uma possível saída de recursos, a qual pode, ou não, se tornar provável, dando ciência ao fato para a administração e os investidores, fornecendo-lhes subsídios para tomadas de decisões acerca de questões gerenciais e financeiras, pois, como afirmam Marion e Santos (2018), a contabilidade deve fornecer o máximo de informações para a tomada de decisão.

2.5 Ativos contingentes

Os ativos contingentes surgem da possibilidade provável da entrada futura de benefícios econômicos na empresa, normalmente, resultantes de eventos passados não esperados ou não planejados. Por serem contingentes, esses ativos não devem ser reconhecidos contabilmente, uma vez que, mesmo sendo provável a entrada de recursos, ela ainda não é certa, devendo, então, apenas serem registrados em notas explicativas, conforme relatam Iudícibus e Marion (2019).

A NBC TG 25 (2014) esclarece que um ativo deixa de ser contingente somente quando a entrada de benefícios econômicos seja praticamente certa, devendo, então, ser registrado na contabilidade (por exemplo, em um processo judicial, a causa deve estar transitada em julgado, não cabendo mais nenhum recurso da outra parte). Desse modo, a reavaliação periódica dos ativos contingentes é necessária, para garantir que as mudanças de estimativas sejam apropriadamente registradas na contabilidade, no exercício em que se verificar tal alteração.

Quadro 2 – Ativo contingente

Probabilidade de ocorrência da entrada de recursos	Tratamento contábil
Praticamente certa	O ativo não é contingente, um ativo é reconhecido
Provável, mas não praticamente certa	Nenhum ativo é reconhecido, mas existe divulgação em notas explicativas
Não é provável	Nenhum ativo é reconhecido, não divulga em notas explicativas

Fonte: Gelbcke *et al.* (2018, p. 370).

Pode-se verificar, na legislação, uma enorme assimetria entre ativos e passivos, comentam Nannini e Salotti (2010), em que o rigor para o reconhecimento de ativos, quando há presença de incerteza, é sempre maior do que para os passivos, pois podem depender de um resultado que nunca venha a ser realizado. Como explicam Mackenzie *et al.* (2013), esse conceito é baseado na prudência dos registros contábeis dos fatos, ao passo que, historicamente, os passivos incertos são costumeiramente reconhecidos na contabilidade, já os ativos incertos não são reconhecidos.

2.6 Divulgação

A divulgação em notas explicativas de informações pertinentes às provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, é exigida pelas normas internacionais e pelas normas brasileiras, de forma a torná-las claras e compreensivas aos usuários das demonstrações contábeis.

As provisões, passivos e ativos contingentes podem ser agregados em classes, para divulgação conjunta, caso haja similaridade entre suas naturezas, estimativas de valores e prazos, juntamente com as incertezas que norteiam tais estimativas, orienta o item 87 da NBC TG 25 (2014).

Padoveze, Benedicto e Leite (2014) definem as informações requeridas pela Norma Brasileira de Contabilidade a serem divulgadas, para cada classe de provisão:

- a descrição da natureza da obrigação e o cronograma de desembolsos;
- as incertezas que norteiam o cronograma ou valor dessas saídas;
- o valor contabilizado no início e no final do período;
- o aumento no valor das provisões existentes e novas provisões escrituradas;
- os valores debitados contra a provisão no período de referência;
- os valores não utilizados e revertidos no período;
- os ajustes em decorrência da mudança de mensuração da taxa de desconto e em virtude da passagem do tempo;
- o valor de qualquer reembolso esperado, divulgando o valor do ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado.

Para os passivos contingentes, a divulgação somente é requerida caso não seja remota a saída de recursos para sua liquidação, como determina o item 21.15 da NBC TG 1000 (2016). Contudo, as informações a serem divulgadas são mais sucintas, sendo exigida somente, para cada classe, uma breve descrição da natureza da contingência e, quando aplicável, a estimativa de seu efeito financeiro, as incertezas sobre o valor estimado e o período de desembolso, além da perspectiva de qualquer reembolso.

Já os ativos contingentes, devem ser divulgados descrevendo sua natureza e, quando possível, uma estimativa de seus efeitos financeiros, conforme estabelece o item 89 da NBC TG 25 (2014). Esta norma ainda adverte que, quando for impraticável divulgar as informações exigidas para passivos e ativos contingentes, devem ser declarados os motivos pelos quais a entidade não pode obedecer a essa divulgação.

Por fim, Crepaldi e Crepaldi (2016) destacam que é de responsabilidade da administração da empresa a adoção de políticas de controle e procedimentos internos, que visem a identificação, avaliação, contabilização e/ou divulgação adequada de passivos ocultos e contingências.

2.7 Estudos precedentes

A partir da normatização das provisões e contingências pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), consoante com os padrões internacionais, as empresas vêm buscando a adequação de suas contabilidades para o cumprimento dos requisitos contidos na NBC TG 25, sobretudo nas organizações com exigibilidade legal de divulgar e auditar suas demonstrações contábeis. Com o intuito de enriquecer o debate sobre o tema e contribuir para a literatura existente, foram analisados estudos precedentes, verificando seus achados e conclusões e utilizando-os como base de comparação.

Borba e Velho (2018) realizaram um estudo nas três maiores empresas do segmento de carnes e derivados listadas na B3: BRF S.A., JBS S.A. e Marfrig Global Foods S.A., tendo como objetivo analisar a evidenciação das provisões e passivos contingentes dessas empresas, entre os anos de 2012 e 2016, de acordo com o que estabelece o CPC 25. Os autores concluíram que as provisões estão sendo divulgadas pelas empresas de maneira correta, evidenciando que os itens mais divulgados são de natureza trabalhista. Porém, nem todas as empresas divulgaram seus passivos contingentes, recomendando a adequação das demonstrações ao correto atendimento ao pronunciamento.

No estudo de Nunes (2017), o objetivo foi analisar o índice de divulgação dos requisitos obrigatórios instituídos no CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, das empresas listadas na BM&FBOVESPA, totalizando a análise de 230 notas explicativas e demonstrações contábeis, entre os anos de 2011 e 2015, referentes a uma amostra de 46 empresas. Os achados da pesquisa revelaram que, nesse período, as organizações efetuaram, de forma satisfatória, a evidenciação das provisões, porém, quanto às contingências, o índice de divulgação de informações relevantes ficou muito abaixo do encontrado nas provisões.

Concluiu-se, nesse estudo, que, ao longo dos anos, as empresas vêm se adequando aos requisitos de divulgação obrigatórios exigidos pelo CPC 25, todavia, várias informações relevantes e necessárias ao esclarecimento de tais elementos não foram divulgadas, devendo melhorar a qualidade das informações prestadas (NUNES, 2017).

Torres Junior e Romualdo (2020) realizaram uma pesquisa documental nas demonstrações contábeis dos últimos dez anos da empresa Vale S.A., com o foco em verificar se os passivos ambientais provisionados e contingenciados em notas explicativas fornecem informações transparentes e relevantes às partes interessadas. Tiveram, como objetivo, sugerir um tratamento contábil mais fidedigno quanto às contingências ambientais relativas às barragens, levando em consideração o desastre ocorrido na barragem de Brumadinho em 2019. Os resultados demonstram que a empresa vem divulgando suas provisões e contingências de forma adequada à NBC TG 25. Contudo, para auxiliar nas tomadas de decisões e refletir com maior fidedignidade a situação financeira e patrimonial da empresa, os autores sugerem que, mesmo sendo remota a probabilidade de uma barragem romper, deve-se exigir a divulgação do passivo contingente quando o dano ambiental associado for alto, reafirmando, assim, o potencial decisório e fiscalizador das demonstrações contábeis.

Pode-se observar que grande parte dos estudos encontrados sobre o tema abordam pesquisas e análises em empresas de capital aberto. Todavia, mesmo elas tendo obrigação de seguir na íntegra os requisitos das Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo CFC, nem todas cumprem de forma plena o que exige a NBC TG 25, sobretudo no que tange a divulgação de informações pertinentes às contingências.

3 METODOLOGIA

3.1 Unidade de análise

A companhia objeto desse estudo tem sua unidade matriz situada na região do Vale do Rio dos Sinos (RS), contando, também, com uma filial na região do Vale do Paranhana (RS), a qual atua no setor coureiro/calçadista há mais de 45 anos, produzindo calçados destinados ao gênero feminino. Produz, em média, oito mil pares de calçados diariamente, gerando aproximadamente oitocentos empregos diretos, além de muitos outros indiretos. Os diretores da empresa não permitiram o uso da razão social, para preservação de sua identidade, portanto, será denominada como Empresa Alfa.

3.2 Classificação da pesquisa

A pesquisa é de caráter exploratório, que compreende pesquisas com a finalidade de contribuir para esclarecer uma situação acerca de determinado fato, no qual as informações são

escassas, proporcionando uma visão aproximada do todo (GIL, 2008), e, conjuntamente, a pesquisa é de cunho descritivo, que tem como objetivo o detalhamento e descrição das características do fenômeno estudado, proporcionando, em alguns casos, uma nova visão do problema, conforme Gil (2008).

Quanto à abordagem do problema, este realizou-se por meio de abordagem qualitativa e quantitativa, pois foram realizadas entrevistas com encarregados dos departamentos contábil/controladoria, comercial e jurídico da empresa e utilizados dados expostos na sua contabilidade, efetuando-se, quando necessário, cálculos para atender o objetivo do estudo, caracterizando-se, assim, o procedimento técnico como pesquisa documental.

3.3 Coleta e tratamento dos dados

A coleta de dados ocorreu em duas etapas, sendo, primeiramente, efetuada uma entrevista, com perguntas abertas, aos encarregados dos departamentos acima referidos, indagando sobre a existência de riscos, que venham a constituir-se em passivos, ou a possibilidade de ingresso de benefícios econômicos, que possam dar origem a ativos contingentes. De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2016), esses eventos são de conhecimento direto e frequente controle por parte da administração da empresa, tornando-os, assim, fonte primária de informações.

Posteriormente à aplicação das entrevistas, foram coletadas as principais informações relacionadas aos processos judiciais e os dados contábeis patrimoniais e de resultado do ano de 2020, verificando o atendimento à norma, analisando e confrontando as alterações em seus elementos. Um Termo de Consentimento Livre e Esclarecido foi entregue aos participantes das entrevistas, durante a aplicação da mesma, a fim de respeitar os preceitos éticos.

Após a coleta, as informações foram tabuladas, conforme os procedimentos técnicos exigidos pela NBC TG 25, decorrendo o reconhecimento e a mensuração desses itens na contabilidade da empresa, ressaltando as possíveis mudanças patrimoniais e de resultado, além do uso de índices financeiros, com subsequente análise dos desdobramentos contábeis que possam afetar no desempenho da companhia e na divulgação em relatórios contábeis.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nas entrevistas, foram apontados diversos itens que podem representar provisões, passivos e ativos contingentes para a organização. De acordo com o relato dos encarregados

dos setores, a empresa possui processos judiciais passivos e ativos, nas esferas cível, tributária e trabalhista, exigências legais ambientais e obrigações informais com os clientes, através de política de reembolso. Tais elementos foram avaliados individualmente, por tópicos, para uma melhor visualização e compreensão do trabalho, verificando seu reconhecimento e mensuração, com posterior realização de análise conjunta desses itens na contabilidade e divulgação nas demonstrações financeiras da companhia.

A Empresa Alfa é optante pelo regime tributário do Lucro Real, com encerramento trimestral para fins de apuração de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, porém, para as análises relativas à pesquisa, foi considerado como período de apuração o exercício social, com duração de um ano, encerrado no dia 31 de dezembro de 2020. Os valores mensurados foram expressos em reais (R\$), com supressão dos centavos.

4.1 Obrigação ambiental

Na questão ambiental, foi relatado que a empresa não exerce atividade de alto potencial poluidor, somente gera resíduos industriais, em pequenas quantidades, seguindo com as normativas ambientais exigíveis de descarte desses resíduos sólidos, como, também, a destinação adequada de embalagens de produtos químicos utilizados no processo produtivo.

Porém, com relação à geração de efluentes provenientes de esgotos sanitários, em uma de suas unidades, a empresa comprometeu-se, por meio de cronograma de implantação assinado junto ao órgão licenciador no ano de 2020, a efetuar a instalação de uma estação de tratamento de esgoto, conforme requerido no Código Estadual do Meio Ambiente do Rio Grande do Sul. O não atendimento dessa exigência acarretará a cassação da Licença de Operação.

A existência da lei exigindo a implantação, por si só não gera uma obrigação, pois não há evento passado, sendo que a empresa pode evitar o gasto por suas próprias ações, alterando seu modo de operar. Porém, a assinatura do cronograma, comprometendo-se com a instalação da estação de tratamento de esgoto, é considerada como evento que cria uma obrigação presente, gerando expectativas em terceiros de seu cumprimento.

É provável o desembolso financeiro para a execução da obra, portanto, uma provisão deve ser reconhecida pela melhor estimativa do custo total da implantação de uma estação de tratamento de esgotos sanitários na unidade em questão.

De acordo com a proposta comercial apresentada por uma empresa especializada na instalação desses equipamentos, o valor total do investimento, contemplando materiais e mão de obra, será de R\$ 113.370.

4.2 Política de reembolso

Segundo apontado pelo respondente do setor comercial, a Empresa Alfa possui uma política de reembolso dos produtos por ela vendidos, amplamente divulgada aos seus clientes, oferecendo uma cobertura de reembolso total do valor de compra contra calçados que apresentarem defeitos de fabricação em até dois anos após a compra.

Sendo assim, a empresa tem uma obrigação presente, não formalizada, como resultado de um evento passado, gerado pela venda do produto, criando uma expectativa válida no cliente, o qual enseja que a empresa cumpra com o divulgado, reembolsando o seu valor, caso necessitar.

Isoladamente, é pequena a chance de que um item apresente defeito, porém, de acordo com o item 24 da NBC TG 25 (2014), quando se tratar de várias obrigações semelhantes, a entidade deve avaliar a probabilidade de uma saída de recursos, considerando a obrigação como um todo. Portanto, sendo consideradas todas as vendas no período, torna-se provável que, em certa proporção, defeitos surjam nos produtos e reembolsos sejam requeridos.

Dessa forma, uma provisão deve ser reconhecida, pela melhor estimativa do valor exigido para liquidar o reembolso de produtos com garantia vendidos até a data das demonstrações contábeis, apropriando, assim, a despesa com futuros reembolsos na competência do respectivo faturamento.

Conforme os dados obtidos na empresa, no exercício de 2020 o valor total das vendas de calçados foi de R\$ 92.583.017. De acordo com a média histórica e as expectativas futuras da Empresa Alfa, é esperado que aproximadamente 0,79% dos produtos vendidos apresentem defeitos, requerendo restituição por parte do cliente do valor pago na compra. Sendo assim, o valor estimado para reembolso é de R\$ 731.405 ($R\$ 92.583.017 \times 0,79\%$).

A experiência passada indica que o gasto com o pagamento de reembolsos dentro da garantia para os calçados vendidos, em 2020, deve ser realizado 49% dentro do mesmo período de competência, 41% em 2021 e 10% em 2022. Como os fluxos de caixa estimados já refletem as probabilidades de saída de caixa futura, considerando que o efeito do valor do dinheiro no tempo seja material, foi utilizada uma taxa de desconto, com base em Letra do Tesouro Nacional Prefixada do mesmo período, para representar o valor presente dos desembolsos exigidos, em concordância com o que determina a NBC TG 25 (2014).

Tabela 1 – Provisão para reembolso

Ano		Pagamentos de caixa esperados	Taxa de desconto	Fator de desconto	Valor presente
2021	41% x R\$ 731.405	R\$ 299.876	2,93%	0,9715 (2,93% para 1 ano)	R\$ 291.340
2022	10% x R\$ 731.405	R\$ 73.141	4,48%	0,9161 (4,48% para 2 anos)	R\$ 67.003
Total a provisionar					R\$ 358.343

Fonte: Adaptado de Empresa Alfa (2021), Tesouro Direto (2021), NBC TG 1000 (2016).

Assim, pode-se observar, na Tabela 1, o valor total a provisionar de gastos esperados com reembolso para os próximos períodos, referente à garantia concedida aos calçados faturados em 2020. Vale ressaltar que parte dos 0,79% de reembolsos esperados já foi realizado dentro do exercício encerrado, na conta contábil Devoluções de Vendas, pertencente ao grupo de Deduções da Receita Bruta, na Demonstração de Resultados. Contudo, não foi encontrado nenhum lançamento contábil feito pela empresa, a título de provisionamento da quantia referente aos demais períodos abrangidos pela garantia, nem mesmo sua menção em notas explicativas.

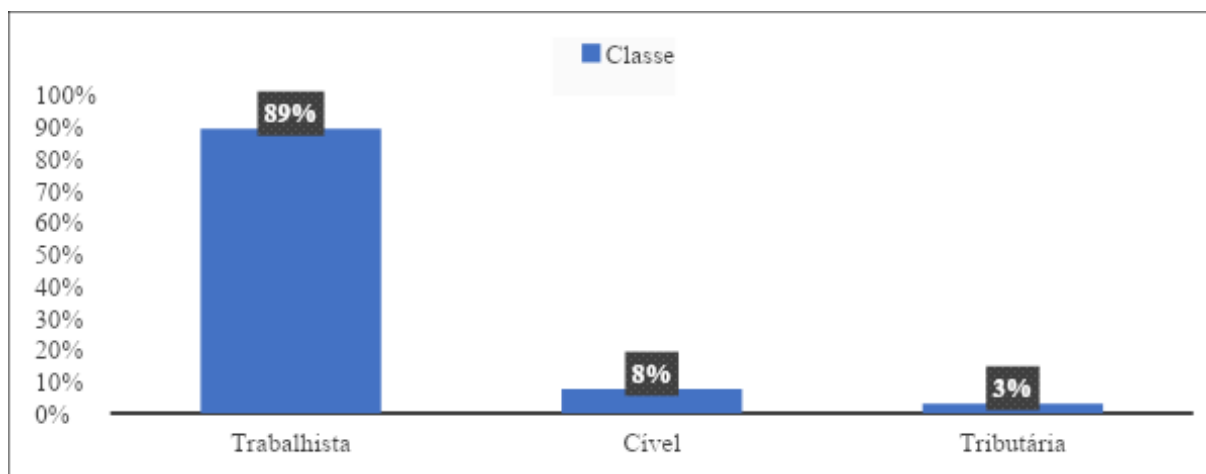
4.3 Processos judiciais

Foi constatado, em entrevista e na coleta de dados com os setores jurídico e contábil, que a Empresa Alfa possui um grande número de processos judiciais, de variadas classes, com as ações trabalhistas representando o maior percentual de litígios contra a companhia, seguido por demandas cíveis e, por último, causas tributárias, conforme observa-se na Tabela 2 e no Gráfico 1.

Tabela 2 – Processos por classes

Classe	Ações	Exercício 2020	Exercícios anteriores	% sobre total de ações
Trabalhista	59	13	46	89%
Cível	5	-	5	8%
Tributária	2	-	2	3%
Total	66	13	53	100%

Fonte: Empresa Alfa (2021).

Gráfico 1 – Processos por classes

Fonte: Empresa Alfa (2021).

Os processos judiciais configuram-se, em sua maioria, como obrigações presentes, com probabilidades prováveis, possíveis e remotas de saída de recursos econômicos. Por conta de suas características distintas, cada classe de processo requer uma análise individual do assunto, para melhor classificação, sendo, também, a forma mais apropriada para a compreensão dessa pesquisa.

4.3.1 Processos trabalhistas

Na entrevista com o responsável pelo setor jurídico, este apontou a existência de 59 ações trabalhistas contra a Empresa Alfa, justificando que, no setor calçadista, por ser um ramo econômico que emprega um grande número de trabalhadores, de forma direta e terceirizados, é natural que surjam litígios entre a parte contratada e a contratante.

Os processos foram separados por reclamantes e seus reconhecimentos foram analisados pelo advogado da empresa, que atua na área trabalhista e detém o conhecimento e experiência necessária para avaliar as causas, separando em prováveis, possíveis ou remotas, baseando-se nas demandas e partes envolvidas, comparando com experiências passadas em outros processos similares. Na Tabela 3, estão apresentados os dados obtidos.

Tabela 3 – Reconhecimento processos trabalhistas

Reclamante	Provável	Possível	Remota	Total
Funcionários próprios	5	1	0	6
Terceirizados	15	0	5	20
Fornecedores	1	25	5	31
União Federal	0	1	0	1
Ministério Público do Trabalho	1	0	0	1
Total	22 processos	27 processos	10 processos	59 processos

Fonte: Empresa Alfa (2021).

Nota-se que a maior parte das reclamações trabalhistas são referentes a subcontratadas (terceirizados) e fornecedores de matérias-primas, cujos funcionários cobram em litígio valores que possivelmente lhes são de direito, comprometendo também a empresa que subcontratou o serviço. No caso dos terceirizados, a empresa responde subsidiariamente⁶ pelas demandas requeridas dos empregados da subcontratada. Já para as ações trabalhistas de funcionários pertencentes às empresas fornecedoras de matérias-primas, mesmo não havendo prestação de mão de obra, alguns tribunais julgam a parte compradora como integrante do polo passivo, principalmente nos casos em que as empresas já encerraram suas atividades, conforme as experiências da companhia em ações passadas.

As ações trabalhistas costumam requerer variadas verbas e indenizações, com as mesmas demandas figurando em diversos processos, simultaneamente. No total, foram apontados 274 pedidos em discussão, nos 59 processos, divididos em 32 tipos diferentes de demandas, com as três principais sendo discussões pelo pagamento de insalubridade, horas extras e Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). Destacam-se, também, as demandas das ações em discussão com a União e o Ministério Público do Trabalho, onde a empresa questiona a cobrança de auto de infração e multa, respectivamente. Os dados foram obtidos em consultas dos processos no site do Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região (TRT4) (2021).

Os processos trabalhistas foram também mensurados pelo advogado, com base nas demandas solicitadas, tendo cautela para não estimar um valor excessivo, tão pouco modesto, tentando refletir uma estimativa racional de liquidação da obrigação na data das demonstrações, conforme apresentado na Tabela 4. Ressalva-se o processo contra o Ministério Público do

⁶ Caso em que há um ordenamento, o devedor subsidiário só pode ser cobrado após o devedor principal não conseguir pagar a dívida (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E DOS TERRITÓRIOS, 2021).

Trabalho, que se refere a uma multa lavrada em anos anteriores, não cabendo estimativa, tendo seu valor expressado de forma atualizada pela taxa Selic, até a data destas demonstrações.

Como algumas ações trabalhistas têm sua origem em anos anteriores ao exercício estudado, foi necessária sua distinção, para correta apreciação contábil no resultado.

Tabela 4 – Mensuração processos trabalhistas

Probabilidade de cocorrência	Exercício 2020	Exercícios anteriores	Total
Provável	R\$ 101.649	R\$ 1.284.757	R\$ 1.386.406
Possível	R\$ 145.000	R\$ 75.000	R\$ 220.000
Remota	R\$ 15.000	R\$ 15.000	R\$ 30.000

Fonte: Empresa Alfa (2021).

4.3.2 Processos tributários

Conforme dados obtidos nas entrevista realizadas com o contador/*controller* e com o advogado, foi relatada a existência de processos tributários, a favor e contra a Empresa Alfa, representando valores extremamente significativos para as demonstrações contábeis.

São duas as ações que se enquadram nessa classe, uma ativa e uma passiva. Na causa passiva, iniciada em 2014, a entidade contesta um Auto de Infração lavrado pela Receita Federal do Brasil, relativo ao pagamento de contribuições previdenciárias devidas. No processo ativo, a Empresa Alfa objetiva ganho financeiro contra a Receita Federal do Brasil, em ação movida no ano de 2009, relativo à discussão sobre valores indevidamente recolhidos na forma das contribuições sociais PIS e COFINS.

Conforme os entrevistados, com respaldo em opiniões dos advogados tributários, as duas causas têm probabilidades prováveis de ocorrência. Porém, no caso da ação que reivindica a restituição do PIS e COFINS pago sobre o ICMS, apesar de a empresa já ter o ganho de causa na esfera judicial, até a data das demonstrações não era líquido e certo o prazo para retrocesso do pleito, tão pouco a estimativa de valor do ganho, podendo sofrer variações expressivas, dependendo das decisões judiciais subsequentes. Sendo assim, tal processo, e o fato da impossibilidade de estimativa confiável de valor, devem ser mencionados em Notas Explicativas.

Na Tabela 5, observa-se o reconhecimento e a mensuração de tais processos. Os valores expostos já expressam os saldos atualizados até o período atual, caracterizando o efeito do valor do dinheiro no tempo, nas ações com início em exercícios anteriores.

Tabela 5 – Reconhecimento e mensuração processos tributários

Demanda	Ativa/ Passiva	Probabilidade de ocorrência	Mensuração
Auto de infração: Contribuição Previdenciária Patronal e de Terceiros	Passiva	Provável	R\$ 4.203.996
Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS	Ativa	Provável	-

Fonte: Empresa Alfa, Calculadora do cidadão do Banco Central do Brasil (2021).

4.3.3 Processos cíveis

Os processos cíveis correspondem à segunda maior classe de ações em tramitação da Empresa Alfa. Basicamente, os processos dessa esfera constituem-se em ações de cobrança a favor e contra a entidade. Nas causas passivas, um fornecedor e um representante comercial reivindicam valores que lhes julgam devidos; já nas demandas ativas, a Empresa Alfa objetiva ressarcimento financeiro contra clientes inadimplentes.

O julgamento do reconhecimento e a mensuração da melhor estimativa de valores foram analisados pela administração da empresa, através da avaliação do andamento dos processos, como pode ser observado na Tabela 6. Os valores apresentados já tiveram seus saldos corrigidos até o período atual, conforme taxas referenciais citadas pela empresa, para representar a valorização do dinheiro no tempo, pois todas as ações tiveram início em exercícios anteriores à 2020.

Tabela 6 – Reconhecimento e mensuração processos cíveis

Demanda	Ativa/Passiva	Probabilidade de ocorrência	Mensuração
Cobrança de título	Passiva	Provável	R\$ 50.744
Multa rescisão de contrato de representação comercial	Passiva	Provável	R\$ 55.000
Execução de título extrajudicial	Ativa	Remota	R\$ 46.563
Execução de título extrajudicial	Ativa	Remota	R\$ 68.537
Execução de título extrajudicial	Ativa	Remota	R\$ 31.023

Fonte: Empresa Alfa (2021).

Nos dois processos passivos, a empresa presume que terá que arcar com o pagamento dos valores pleiteados pelos autores. Já para as discussões ativas, são remotas as chances de ingresso de benefícios econômicos para a companhia.

4.4 Análise das demonstrações contábeis

Após feitas as análises e a apuração dos riscos e benefícios para a entidade, constatou-se a existência de prováveis, possíveis e remotas obrigações e direitos. Diante disso, os deveres prováveis devem ter suas estimativas de valores provisionados na contabilidade; os possíveis serão passivos contingentes, sendo somente mencionadas em Notas Explicativas; e, por fim, as obrigações com chances remotas de saída de recursos, não tem sua divulgação exigida, portanto, não serão escrituradas nas demonstrações. Os ativos prováveis somente devem figurar no Balanço Patrimonial quando a sua ocorrência for plenamente certa, do contrário, passarão a ser somente divulgados em Notas Explicativas, como ativos contingentes.

Em resumo, foram apuradas 27 provisões referentes a passivos prováveis, 27 passivos contingentes originados de passivos possíveis e somente 1 ativo contingente, que se refere a um ativo provável sem estimativa confiável de valor. O resumo de suas respectivas estimativas de valores está apresentado na Tabela 7.

Tabela 7 – Resumo estimativa de desembolso por classe

	Processos	Ambiental	Reembolso	Total
Provisão	R\$ 5.696.146	R\$ 113.370	R\$ 358.343	R\$ 6.167.859
Passivo Contingente *	R\$ 220.000	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 220.000
Ativo Contingente	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00

* Exceto com probabilidades remotas.

Fonte: Empresa Alfa (2021).

Não foram encontrados lançamentos para as respectivas provisões levantadas na pesquisa. Os motivos variam desde a falta de conhecimento adequado sobre o assunto, até o receio de reconhecer e mensurar as provisões de maneira equivocada. Desse modo, buscou-se verificar o impacto da adoção da NBC TG 25, efetuando o lançamento das provisões apuradas na contabilidade da empresa.

4.4.1 Resultado do exercício

Primeiramente, apresenta-se o efeito das provisões no resultado do exercício da Empresa Alfa, realizando a escrituração nas contas de despesas, consoante com cada classe de provisão. O valor esperado relativo à política de reembolso deverá constar nas Despesas com

Vendas⁷, com as provisões relacionadas aos processos jurídicos e despesas ambientais sendo lançadas em Outras Despesas e Receitas Operacionais, pois referem-se a valores que não integram as atividades-fim da companhia.

Como parte das obrigações prováveis verificadas na pesquisa tiveram origem em exercícios anteriores ao período de apuração estudado, os seus impactos financeiros não devem transitar pelo resultado do exercício atual, pois deveriam ter sido lançadas no período de competência em que se tomou ciência de tal passivo. À vista disso, tais provisões integrarão a Demonstração do Resultado Abrangente (DRA), na forma de Mudança de Política Contábil⁸, visto que a Empresa Alfa não vinha procedendo com a contabilização dessas contingências, conforme orientação das Normas Brasileiras de Contabilidade, por motivos de política contábil interna.

Então, somente serão lançadas no resultado do exercício de 2020 as obrigações prováveis que tiveram início nesse mesmo ano, além do montante da correção monetária referente ao período atual de obrigações iniciadas em anos anteriores. Na Tabela 8, observa-se a distinção dos valores a provisionar, por classe de provisão e por período de competência.

Tabela 8 – Provisões por período de competência

Provisões por classe	Exercícios anteriores	Exercício 2020	Total
Processos	R\$ 5.467.178	R\$ 228.968	R\$ 5.696.146
Ambiental	R\$ 0,00	R\$ 113.370	R\$ 113.370
Política de reembolso	R\$ 0,00	R\$ 358.343	R\$ 358.343
Total	R\$ 5.467.178	R\$ 700.681	R\$ 6.167.859

Fonte: Empresa Alfa (2021), Calculadora do cidadão do Banco Central do Brasil (2021).

Até então, na Demonstração de Resultados do ano de 2020, a Empresa Alfa apresentava um Lucro Líquido no período de R\$ 4.507.225, o equivalente a 5,89% de margem de lucro sobre a receita líquida. Nas Tabelas 9 e 10, pode-se verificar a mutação no resultado, após o lançamento das provisões.

⁷ Como ainda não é líquida e certa a sua realização, a estimativa de reembolso que se refere aos exercícios seguintes não deve ser lançada nas Deduções da Receita Bruta, como ocorre nos reembolsos exigidos dentro do exercício, para não afetar o cálculo de outros impostos que utilizam essa conta como base.

⁸ A entidade deve alterar sua prática contábil quando for exigida por mudança na lei, ou quando a alteração propiciar maior confiança e transparência nas demonstrações contábeis, com relação à posição financeira e patrimonial da empresa, conforme item 10.8 da NBC TG 1000 (2016).

Tabela 9 – Demonstração de Resultado de 31 dez. 2020 (em reais)

Demonstração do Resultado	Antes do reconhec. das provisões	Após reconhec. das provisões
Receita Operacional Líquida.....	76.528.122	76.528.122
Custo dos Produtos Vendidos.....	(59.817.039)	(59.817.039)
LUCRO BRUTO.....	16.711.083	16.711.083
(Despesas) Receitas Operacionais		
Despesas com Vendas.....	(11.215.133)	(11.573.476)
Despesas Administrativas.....	(3.951.536)	(3.951.536)
Outras (Despesas) e Receitas Operacionais.....	3.563.050	3.220.712
RESULTADO ANTES DO RESULTADO FINANCEIRO.....	5.107.465	4.406.784
Despesas Financeiras.....	(2.272.710)	(2.272.710)
Receitas Financeiras.....	3.856.331	3.856.331
RESULTADO ANTES DOS IMPOSTOS.....	6.691.085	5.990.404
Tributos Sobre o Lucro*.....	(2.183.860)	(2.183.860)
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO.....	4.507.225	3.806.544

* Conforme legislação fiscal vigente, as provisões são itens indedutíveis para fins de cálculo do IR e CSLL, portanto o valor dos tributos sobre o lucro não é afetado, segundo Decreto nº 9.580/18 (BRASIL, 2018).

Fonte: Empresa Alfa (2021).

Tabela 10 – DRA de 31 dez. 2020 após evidenciação das provisões (em reais)

Demonstração do Resultado Abrangente	
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO.....	3.806.544
Mudança de Políticas Contábeis.....	(5.467.178)
RESULTADO ABRANGENTE TOTAL.....	(1.660.634)

Fonte: Empresa Alfa (2021).

Com a escrituração das provisões prováveis no resultado da companhia, os demonstrativos apontam uma redução de 15,55% do lucro do exercício de 2020, passando a representar 4,97% de margem líquida. O valor das provisões de exercícios anteriores, quando incorporadas à Demonstração do Resultado Abrangente, na forma de Mudança de Políticas Contábeis, abate todo o lucro apurado em 2020, gerando um saldo negativo, que deverá produzir efeitos significativos, reduzindo o Patrimônio Líquido da Empresa Alfa.

4.4.2 Balanço patrimonial

O Balanço Patrimonial da Empresa Alfa é representado somente pelas principais contas, de forma sintética, para melhor visualização e compreensão dos resultados obtidos (Tabela 11).

Os valores com probabilidades prováveis de ocorrência foram reconhecidos no encerramento contábil e apresentados na conta contábil sintética Provisão para Contingência, no Passivo da empresa, divididos no curto e no longo prazo. As obrigações com previsão de desembolso para os próximos doze meses, de curto prazo, somam um total de R\$ 480.710, com R\$ 5.687.149 sendo escrituradas no longo prazo, pois estima-se que somente serão requeridas após o próximo exercício findo. Em contrapartida, houve um decréscimo do Patrimônio Líquido, com a diminuição dos Lucros Acumulados, conforme redução observada no resultado do exercício ajustado, além de abertura da conta Ajustes Patrimoniais, que incorporou os ajustes do DRA.

Tabela 11 – Balanço Patrimonial em 31 dez. 2020 após evidenciação das provisões (em reais)

ATIVO	Antes das provisões	Depois das prov.	PASSIVO	Antes das provisões	Depois das prov.
ATIVO CIRCULANTE	45.347.116	45.347.116	PASSIVO CIRCULANTE	22.710.570	23.191.280
Caixa e equiv.de caixa	1.140.628	1.140.628	Fornecedores	6.643.710	6.643.710
Clientes	33.413.609	33.413.609	Obrigações trab.e sociais	1.171.999	1.171.999
Estoques	4.241.796	4.241.796	Obrigações tributárias	2.432.604	2.432.604
Outros direitos	6.351.961	6.351.961	Empréstimos e financ.	11.579.889	11.579.889
Despesas antecipadas	199.123	199.123	Provisão para contingência	-	480.710
ATIVO NÃO CIRCULANTE	4.463.482	4.463.482	Outras obrigações	882.367	882.367
Realizável a longo prazo	140.620	140.620	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	7.535.122	13.222.271
Investimentos	27.616	27.616	Empréstimos e financ.	6.372.387	6.372.387
Imobilizado	4.175.131	4.175.131	Provisão para contingência	-	5.687.149
Intangível	120.116	120.116	Outras obrigações	1.162.735	1.162.735
			PATRIMÔNIO LÍQUIDO	19.564.905	13.397.046
			Capital social	8.000.000	8.000.000
			Lucros (prej.) acumulados	11.564.905	10.864.224
			Ajustes patrimoniais (DRA)	-	(5.467.178)
TOTAL DO ATIVO	49.810.598	49.810.598	TOTAL DO PASSIVO	49.810.598	49.810.598

Fonte: Empresa Alfa (2021).

Nota-se que houve uma significativa mudança nos totais do Passivo Circulante e Não Circulante da companhia, representando um aumento de 2,12% nas obrigações de curto prazo e 75,48% nas obrigações de longo prazo, com respectiva diminuição do Patrimônio Líquido, em 31,53%. Isso demonstra que o Capital de Terceiros passou a representar uma quantia maior

sobre o Passivo Total da entidade, que, antes da adoção dos procedimentos internacionais, equivalia a 60,72%, e, após, passou a representar 73,10%.

Para além, examinando essas alterações com um enfoque gerencial, aplicando algumas fórmulas de análises de balanço, pode-se verificar que a liquidez geral diminuiu de 1,50 para 1,25 de ativo realizável total para cada real de passivo exigível total. O grau de endividamento aumentou muito, quando consideradas as provisões de 1,55 pontos para 2,72, evidenciando grande dependência de capital de terceiros para honrar com as dívidas futuras. Este fato ocorreu devido ao expressivo aumento verificado no passivo da empresa, em decorrência da adesão aos conceitos da NBC TG 25.

A composição do endividamento da companhia demonstra que as dívidas de curto prazo ainda representam mais da metade de seu exigível total, cerca de 63,69%, porém, nota-se que houve uma diminuição de 15,18% nesse índice, por conta de a maior parte dos ajustes da NBC TG 25 terem sido efetuados no longo prazo.

Na análise da rentabilidade do exercício de 2020 sobre o Patrimônio Líquido da empresa, pode-se observar um fenômeno diferente. A taxa de rendimento do capital próprio aumentou após a adequação aos padrões exigidos na NBC TG 25, passando a representar uma rentabilidade de 26,76%. Anteriormente aos lançamentos das provisões, a taxa de rendimento desse exercício apontava para 26,04%. Isso ocorre pois, proporcionalmente, a diminuição do Patrimônio Líquido foi maior do que a redução do Resultado do Exercício de 2020, devido aos ajustes patrimoniais de exercícios anteriores, que, nesse caso, não transitaram pelo resultado atual, afetando somente o patrimônio da companhia.

4.4.3 Divulgação em notas explicativas

A divulgação em notas explicativas de informações pertinentes às provisões, passivos contingentes e ativos contingentes torna a informação contábil mais clara e compreensível aos usuários das demonstrações, facilitando o julgamento e as análises gerenciais. Nos Quadros 3 e 4, estão apresentados as provisões, os passivos e os ativos contingentes levantados na pesquisa.

Quadro 3 – Notas explicativas das provisões

Provisão para Contingência: A empresa possui ações judiciais e administrativas de natureza trabalhista, cível e tributária, bem como, exigências ambientais e obrigações informais com clientes, através da política de reembolso. Os valores foram mensurados com base na melhor estimativa de desembolso, segundo opinião dos setores jurídico e contábil. A companhia mantém provisões em montantes considerados suficientes para cobrir as perdas prováveis no desfecho das ações em curso, conforme demonstrado a seguir:

<u>Natureza da provisão</u>	<u>2020</u>	<u>2019</u>
Processos Trabalhistas.....	1.386.406	-
Processos Cíveis.....	105.744	-
Processos Tributários.....	4.203.996	-
Ambiental.....	113.370	-
Política de reembolso.....	358.343	-
	6.167.859	-
Circulante.....	480.710	-
Não circulante.....	5.687.149	-

Fonte: Elaborado pelo acadêmico (2021)

Quadro 4 – Notas explicativas dos passivos e ativos contingentes

Passivo Contingente: A companhia possui obrigações com probabilidades apenas possíveis de saída de recursos econômicos para suas liquidações, sendo demonstradas em notas explicativas, dando conhecimento do fato aos usuários das demonstrações, conforme relacionadas abaixo:

<u>Natureza da contingência:</u>	<u>2020</u>	<u>2019</u>
Processos Trabalhistas.....	220.000	-

Ativo Contingente: A empresa possui um ganho judicial na esfera tributária, o qual dá direito a restituição do PIS e COFINS recolhido sobre o ICMS. Porém, não é possível se ter uma estimativa confiável do crédito fiscal, pois, até a data das demonstrações, não era líquido e certo o prazo para retrocesso do pleito, podendo gerar variações expressivas no valor do ganho, dependendo das decisões judiciais subsequentes.

Fonte: Elaborado pelo acadêmico (2021)

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sendo considerada uma empresa de porte médio, empregando cerca de oitocentos profissionais de forma direta, além de proporcionar diversos outros empregos de maneira indireta, é latente o surgimento de algumas obrigações ou direitos de prazo ou valor incerto, inerentes às suas operações. Em vista disso, após a análise dos dados pesquisados, realmente foi constatado que a Empresa Alfa detém inúmeras obrigações e direitos que podem ser traduzidos em provisões, passivos e ativos contingentes, porém, tais valores não constam em

sua contabilidade e, tão pouco, integram as demonstrações contábeis, ficando de fora das análises gerenciais.

Destaca-se que, ao todo, foram identificadas 54 obrigações que demandam alguma probabilidade, provável ou possível, de saída de recursos financeiros para a sua liquidação futura, com quase a totalidade, ou seja, 52 passivos sendo originados de processos judiciais ou administrativos.

Dessa classe de passivos incertos, percebe-se que 89% das ações totais da empresa são de cunho trabalhista, o que se justifica pelo alto número de funcionários diretos e indiretos que o setor calçadista emprega. Fato esse que pode se observar, também, em estudos anteriores sobre o tema, evidenciando que essa é uma questão crítica para as empresas.

Entretanto, são as ações tributárias que demandam o maior valor para a sua liquidação futura, visto que, com uma única ação, representa 65,81% das estimativas de desembolso das provisões e passivos contingentes totais. Por representarem discussões relacionadas com tributos, as ações tributárias, por vezes, representam altas quantias de valores cobrados, ou a restituir, dependendo do porte da empresa e do período de tempo pleiteado.

No total, a Empresa Alfa deixou de escriturar R\$ 6.167.859 de obrigações futuras com desembolsos prováveis, além de não informar, em notas explicativas, R\$ 220.000 de passivos contingentes, que podem, ou não, demandar recursos financeiros para sua liquidação. Percebe-se, então, que, por não provisionar, nem contingenciar essas obrigações futuras, a companhia detém passivos ocultos⁹, demonstrando um Patrimônio Líquido com saldo fictício, distorcendo a informação contábil aos usuários internos e externos. A omissão desses débitos futuros pode ocasionar em um gasto desmedido em outras áreas, sem a constituição de reservas apropriadas para cobrir tais passivos, podendo, então, gerar insuficiência de caixa futura, afetando diretamente a atividade da companhia.

Fica evidente, através do reconhecimento e contabilização desses passivos, com base na NBC TG 25, que, apesar de não produzir impactos imediatos no caixa da empresa, eles afetaram o resultado e o lucro do período. Além disso, os índices gerenciais apontam para uma piora do cenário financeiro, exigindo cautela por parte da administração na gestão do patrimônio, para que esses débitos futuros não inviabilizem projetos e investimentos no negócio.

Quando apresentados os resultados da pesquisa à administração da empresa, a mesma afirmou ter ciência desses débitos futuros, mas que somente observava-os individualmente, ficando, de certa forma, surpreendida com o impacto financeiro, patrimonial e de resultado que

⁹ Uma obrigação que não foi reconhecida contabilmente, com sua existência ficando encoberta ao usuário externo (PEREIRA *et al.*, 2000 *apud* PILATTI, 2013, p. 6).

tais elementos podem causar, quando analisados em concordância com a NBC TG 25. Entretanto, possuem grandes expectativas de que os ganhos futuros referentes ao ativo contingente cubram as perdas estimadas com as provisões e passivos contingentes. Todavia, esse ativo futuro deve ser tratado com prudência pela entidade e, por esse motivo, não se considerou adequada sua mensuração, pois ainda não se tem uma estimativa confiável de valor.

Relativo ao alto número de reclamações trabalhistas levantadas na pesquisa, os membros da administração relataram que observam com cautela tal assunto, passando a solicitar regularmente aos seus terceirizados comprovantes de quitação de impostos, bem como, a verificação da situação financeira e visitas regulares às suas sedes, verificando a conformidade com a legislação trabalhista, a fim de tentar reduzir o ingresso de novas ações. Adicionalmente, uma estimativa das despesas projetadas com reclamações trabalhistas foi incorporada ao cálculo do custo pago ao terceirizado pela prestação de mão de obra, com o intuito de minimizar o impacto financeiro com possíveis ações dessa ordem.

Com o resultado do estudo, a administração da empresa reconheceu a importância do adequado tratamento e divulgação desses dados, percebendo a necessidade de ajustes em suas demonstrações e a adoção contínua dos procedimentos de reconhecimento, mensuração e divulgação de obrigações e direitos incertos.

Portanto, conclui-se que a adoção das práticas contábeis contidas na NBC TG 25 é um excelente instrumento para demonstrar a real situação patrimonial das entidades, expondo os riscos reais ou contingentes, divulgando relatórios contábeis com informações relevantes para as tomadas de decisões da administração. Ressalta-se, ainda, que a adoção dessa norma contábil não traz nenhum impacto fiscal negativo para a empresa, somente aumenta o potencial da informação contábil.

Os estudos precedentes referenciados nesse artigo corroboram a importância do adequado registro contábil e divulgação das provisões e contingências, para que as demonstrações contábeis evidenciem a fidelidade dos fatos aos investidores. Frisando, especialmente, seu potencial na geração de informações relevantes para tomadas de decisão.

Considera-se a pesquisa satisfatória, atendendo aos objetivos propostos, com resultados que puderam demonstrar, de forma exemplar, os efeitos da adoção da NBC TG 25 nas demonstrações contábeis, obtendo a real posição patrimonial da Empresa Alfa, no exercício findo de 2020. Não foram encontrados impedimentos que pudessem afetar ou comprometer os resultados obtidos. Sugerem-se pesquisas futuras em empresas de mesmo porte e de outros ramos da economia, a fim de demonstrar, ao meio empresarial/contábil e à comunidade

acadêmica, os benefícios gerenciais obtidos com a utilização das Normas Brasileiras de Contabilidade.

REFERÊNCIAS

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Calculadora do cidadão**. Disponível em: <https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADAOPublico/exibirFormCorrecaoValores.do?method=exibirFormCorrecaoValores&aba=4>. Acesso em: 01 jun. 2021.

BORBA, Caio César de Castro Boneberg; VELHO, Cassiane Oliveira. **Análise da evidenciação das provisões e dos passivos contingentes das principais empresas do segmento de carne e derivados listadas na B3**. ConTexto, Porto Alegre, v. 18, n. 40, p. 16-29, set./dez. 2018. ISSN (Online) 2175-8751 Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/93870>. Acesso em: 19 out. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF, 22 nov. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 23 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 11.638/07, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm. Acesso em: 08 fev. 2021.

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial**. São Paulo: Atlas, 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC. **Conheça o CPC**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>. Acesso em: 03 fev. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. CFC. NBC TG 1000. **Resolução 2016/NBCTG1000(R1) de 2016**. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG1000\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG1000(R1).pdf). Acesso em: 11 mar. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. CFC. NBC TG 25. **Resolução 2014/NBCTG25(R1) de 2014**. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG25\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG25(R1).pdf). Acesso em: 03 mar. 2021.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, CRCRS. **Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas**. Porto Alegre: Evangraf Gráfica e Editora, 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

- GELBCKE, Ernesto Rubens. *et al.* **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *et al.* **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de (coord.). *et al.* **Contabilidade introdutória**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade comercial**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- MACKENZIE, Bruce. *et al.* **IFRS 2012**: interpretação e aplicação. Porto Alegre: Bookman, 2013.
- MARION, José Carlos; RIOS, Ricardo Pereira (atualizador). **Contabilidade empresarial**: instrumentos de análise, gerência e decisão. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- MARION, José Carlos; SANTOS, Ana Carolina Marion. **Contabilidade básica**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- NANNINI, Luiz Carlos; SALOTTI, Bruno Meirelles. IAS 37 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. *In*: ERNST & YOUNG; FIPECAFI (Orgs.). **Manual de normas internacionais de contabilidade**: IFRS versus normas brasileiras. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 357-368.
- NUNES, Marcus Vinicius. **Provisões, ativos e passivos contingentes: um estudo sobre divulgação das empresas listadas na BM&FBOVESPA**. Disponível em: <https://www.unirv.edu.br/conteudos/fckfiles/files/Provisoes.pdf>. 2017. Acesso em: 20 out. 2021.
- PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. **Manual de contabilidade internacional**: IFRS: US Gaap – Br Gaap: teoria e prática. São Paulo: Cengage Learning, 2014. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522126545/>. Acesso em: 17 fev. 2021.
- PILATTI, Tiago Luiz. **Passivos ocultos**. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/206196/001112696.pdf?sequence=1>. Acesso em: 08 jul. 2021.
- SALOTTI, Bruno Meirelles. *et al.* **Contabilidade financeira**. São Paulo: Atlas, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597022476/cfi/6/10!/4/20@0:0>. Acesso em: 01 jul. 2021.
- TESOURO DIRETO. **Letra do Tesouro Nacional Prefixado 2020**. Disponível em: <https://www.tesourodireto.com.br/titulos/historico-de-precos-e-taxas.htm>. Acesso em 16 jun. 2021.

TORRES JUNIOR, Fabiano; ROMUALDO, Eduardo da Silva. **NBC TG 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes: estudo sobre a evidenciação dos passivos ambientais da Vale S.A.** Revista Brasileira de Contabilidade, [S.l.], n. 241, p. 12-25, jul. 2020. ISSN 2526-8414. Disponível em: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1844>. Acesso em: 20 out. 2021.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E DOS TERRITÓRIOS.
Responsabilidade solidária x responsabilidade subsidiária. Disponível em:
<https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/campanhas-e-produtos/direito-facil/edicao-semanal/responsabilidade-solidaria-x-responsabilidade-subsidiaria>. Acesso em: 22 mai. 2021.

TRIBUNAL REGIONAL DO TRABALHO 4ª REGIÃO. TRT4. Disponível em:
<https://www.trt4.jus.br/portais/trt4>. Acesso em: 24 mai. 2021.