

2º lugar \_ 18ª edição Prêmio Contador Geraldo de La Rocque 2017

# Ativo Contingente: a Percepção dos Contadores e Auditores Externos

*Contingent assets: the perception of accountants and external auditors*

Artigo recebido em 16/08/2017 e artigo aceito em 20/10/2017

## Filipe Carneiro Sousa

Niterói – RJ  
CRCRJ 109492/O-0  
Graduação em Ciências Contábeis pela UFF  
Pós graduação lato sensu em Gestão Contábil pela IBMEC/RJ  
filipecarneirosousa@yahoo.com.br

## Claudio Ulysses Ferreira Coelho

Niterói – RJ  
CRCRJ 061132/O-8  
Mestre em Ciências Contábeis pela FACC/UFRJ  
Doutor em Engenharia de Produção pela COPPE/UFRJ  
Professor do IBMEC/RJ  
Professor da UERJ  
Faculdade Presbiteriana Mackenzie Rio  
claudioulysses@hotmail.com

## Resumo

Atualmente, a principal norma contábil que trata de ativos contingentes é o CPC 25, mas, desde 1987, este tema vem sendo abordado pelos órgãos normativos no Brasil. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – já externaram sua preocupação com relação ao correto tratamento contábil que deve ser observado pelas companhias abertas e por seus auditores externos no que tange à contingência ativa. Às vezes, o contador e o auditor externo discordam sobre o registro contábil de um recebível: enquanto o contador da empresa julga que os critérios de reconhecimento de ativo foram atendidos, o auditor considera esse ganho como contingente e, conseqüentemente, na opinião deste, o registro contábil efetuado pela empresa estaria equivocado. Essas divergências de opinião podem ter como consequência uma ressalva no parecer de auditoria externa. Sendo assim, o objetivo deste estudo foi capturar a percepção dos contadores e auditores externos sobre o tema ativo contingente. As metodologias utilizadas foram: (i) quanto aos fins: pesquisa descritiva e explicativa; e (ii) quanto aos meios: pesquisas de campo, documental e bibliográfica. Para capturar a percepção desses profissionais foi aplicado um questionário para contadores preparadores de demonstrações financeiras que atuavam em

empresas no ramo de óleo e gás e para auditores externos. Os resultados deste estudo demonstram que, em muitos casos, não houve simetria de opiniões entre os contadores e auditores externos.

**Palavras-chave:** : ativo contingente, contingência ativa, CPC 25.

## Abstract

*Currently, the main accounting standard dealing with contingent assets is the CPC 25, but since 1987, this issue has been addressed by regulatory agencies in Brazil. The CVM and Ibracon have already expressed their concern regarding the correct accounting treatment that should be observed by publicly-held companies and by their external auditors in regard to the active contingency. Sometimes the accountant and the external auditor disagree about the accounting record of a receivable: while the company accountant judges that the asset recognition criteria have been met, the auditor considers this gain as contingent, and consequently, in the opinion of the auditor, accounting record made by the company would be wrong. Such divergences of opinion may have as a consequence a qualified opinion in the auditor's opinion. Therefore, the objective of this study was to capture the perception of accountants and external auditors on the contingent asset theme. The methodologies used were: (i) for purposes: descriptive and explanatory research; and (ii) how much to the means: field research, documentary and bibliographic. To capture the perception of these professionals, a questionnaire was applied to accountants preparing financial statements that worked in oil and gas companies and to external auditors. The results of this study demonstrate that, in many cases, there was no symmetry of opinions among accountants and external auditors.*

**Keywords:** Active contingent, active contingency, CPC 25.

## 1 Introdução

A cobrança pela divulgação de informações contábeis e financeiras com fidedignidade, de forma correta e tempestiva, é cada vez maior.

É fato que o objetivo precípuo da contabilidade é que suas demonstrações evidenciem informações úteis e relevantes aos seus usuários em todos os aspectos. Nessa perspectiva, inserem-se as informações sobre ativos contingentes que, em muitos casos, envolvem valores significativos.

Conforme estabelece o CPC 25 (2009), as contingências ativas não devem ser reconhecidas na contabilidade, devendo ser divulgadas em notas explicativas quando for provável o seu recebimento. Segundo Sousa (2017), o mercado julga importante tomar conhecimento das contingências ativas das empresas.

Para Marion e Reis (2013) é difícil caracterizar a existência de um ativo contingente e, caso seja identificada tal contingência, ela não deverá ser reconhecida na contabilidade. Segundo Souza (2012), duas situações que dão origem a contingências ativas são: (i) disputas com terceiros que resultarão em recebimento; e (ii) recuperação de tributos que uma empresa alega ter pago indevidamente (indébito fiscal).

Considerando o atual cenário de crise na economia brasileira, que teve início em 2014, muitas empresas pediram recuperação judicial ou decretaram falência e, de acordo com o site da “Exame.com” (2016), que divulgou o Indicador Serasa Experian de Falências e Recuperações, verificou-se uma alta de 4,2% em julho de 2016, na comparação com o mesmo mês do ano anterior.

A consequência natural deste cenário é o aumento de processos judiciais ajuizados pelos credores como forma de tentar recuperar os valores que não foram pagos pelo devedor. Neste contexto, aumenta-se o número de ativos contingentes, tendo em vista que a disputa com terceiros é uma das possibilidades citadas por Souza (2012) como origem de contingências ativas.

No que tange aos ativos contingentes oriundos de indébito fiscal, destaca-se, segundo Monteiro (2016), que muitas empresas pagam tributos em um montante maior que o devido e, por essa razão, esses valores excedentes poderiam ser recuperados.

De acordo com Martello (2016), em 2015, a carga tributária atingiu mais de 32% do Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil e correspondeu a uma arrecadação de R\$ 1,92 trilhão. Segundo o autor, há grande possibilidade de ter ocorrido recolhimentos indevidos de tributos nessa arrecadação. Para Salati (2015), tributaristas e empresas de diversos setores têm relatado que está mais difícil recuperar créditos tributários em virtude da menor disponibilidade de caixa dos Estados.

Diante desses fatos, aumenta a preocupação dos auditores externos quanto à possibilidade de ter havido registros indevidos de ativos contingentes efetuados pelas companhias em virtude da aplicação incorreta da norma contábil, ou mesmo com o objetivo de superavaliar (inflar) seus ativos e suas receitas.

Um exemplo de registro incorreto deste tipo de contingência com valor relevante foi o caso da empresa Mendes Júnior Engenharia S.A., que em suas demonstrações financeiras de 30/09/2014 reconheceu uma contingência ativa, que representava 250% do seu patrimônio líquido (ativo contingente de R\$ 8.134.689 mil e patrimônio líquido de R\$ 3.279.484 mil). Por meio do Processo Administrativo Sancionador CVM nº RJ 2009/4053 (CVM, 2009), a CVM autuou a empresa.

Sendo assim, o objetivo geral deste trabalho foi avaliar a percepção dos profissionais de contabilidade de empresas do setor de óleo e gás situadas no município do Rio de Janeiro, bem como de auditores externos, sobre a temática do ativo contingente e sobre seu impacto nas demonstrações contábeis e financeiras das empresas.

Por isso, o problema de pesquisa deste estudo é: qual a percepção dos contadores e auditores externos sobre o tema ativo contingente?

Assumiu-se a hipótese de que não há simetria de opiniões entre os contadores e os auditores externos. Conforme preceituam Theóphilo e Martins (2009), as hipóteses não são, necessariamente, verdadeiras, e podem ou não ser comprovadas. Para captar as percepções dos contadores e auditores externos foi aplicado um questionário.

## 2 Referencial teórico

Em 7 de outubro de 2005, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução CFC nº 1.055/2005, criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), iniciando o processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais. Em 2009, foi emitido o pronunciamento técnico CPC 25 (2009), que trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Este pronunciamento técnico é correlato à norma internacional IAS 37 emitida pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Segundo o CPC 25 (2009), o ativo contingente é um “ativo 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”. O único exemplo trazido nesta norma se refere a uma reivindicação de uma empresa por meio de processos legais, cujo desfecho seja incerto (litígio judicial).

Para Ludícibus *et al.* (2013), a palavra “contingente” é empregada para ativos e passivos que não são registrados na contabilidade, pois dependem de um ou mais eventos futuros incertos que não estejam totalmente sob o controle da empresa.

De acordo com a empresa de auditoria externa Ernest & Young (E&Y, 2015), a contingência ativa é determinada de forma mais intuitiva e a sua própria definição de “ativo possível” traz o risco de interpretação equivocada de associar o termo “possível” com a classificação da probabilidade de ganho de uma ação judicial em 50% ou menos.

Segundo o CPC 25 (2009), o ganho será considerado como praticamente certo quando a entidade passar a controlar os benefícios econômicos do ativo, ou seja, quando não depender de qualquer ação ou omissão de terceiros. A empresa de auditoria externa KPMG (2014) ratifica a informação de que um ativo deixa de ser contingente quando ele é praticamente certo (virtualmente certo).

A empresa de auditoria externa E&Y (2015) ressalta que a norma internacional IAS 37 (correlata ao CPC 25) não define o termo “praticamente certo” (virtual certainty), o que dificulta a aplicação prática da distinção entre uma contingência ativa e um ativo de fato que deve ser reconhecido na contabilidade. Para a E&Y (2015), é razoável interpretar que o termo “praticamente certo” está muito próximo a 100% de chance de a empresa obter o ganho, de modo a tornar insignificante qualquer incerteza restante.

Segundo o CPC 25 (2009), os ativos contingentes prováveis devem ser divulgados em notas explicativas, contendo breve descrição de suas naturezas e, quando praticável, estimar com razoável segurança os seus efeitos financeiros. As empresas devem evitar divulgar informações indevidas sobre as

probabilidades dos ganhos contingentes:

Em casos extremamente raros, pode-se esperar que a divulgação de alguma ou de todas as informações exigidas pelos itens 84 a 89 prejudique seriamente a posição da entidade em uma disputa com outras partes sobre os assuntos da provisão, passivo contingente ou ativo contingente. Em tais casos, a entidade não precisa divulgar as informações, **mas deve divulgar a natureza geral da disputa, juntamente com o fato de que as informações não foram divulgadas, com a devida justificativa** (CPC, 2009b, item 92, grifo nosso).

Para Suave *et al.* (2013), é importante disponibilizar aos usuários externos informações mais claras sobre as contingências ativas, permitindo-lhes avaliar os riscos relacionados a tais contingências. De acordo com o CPC 25 (2009), as empresas deverão avaliar, periodicamente, seus ativos contingentes para garantir que as alterações sejam devidamente refletidas nas demonstrações financeiras.

Desde 1987, o tema ativo contingente vem sendo tratado pela CVM. Este órgão emitiu o Parecer de Orientação CVM nº 15/1987 (CVM, 1987), que permanece em vigor. De acordo com este parecer da CVM:

(...) um possível ganho em ações administrativas ou judiciais somente deve ser reconhecido quando, percorridas todas as instâncias necessárias, a empresa obtiver decisão favorável. **Caso a companhia já tenha reconhecido receita envolvendo ativo em litígio (duplicatas a receber, por exemplo), deve então constituir provisão para perdas na proporção do valor contingente.**

(...) Se houver qualquer forma de contestação por parte do devedor e a companhia considerar que possui condições objetivas de evidenciar o seu direito, não restando nenhuma dúvida por parte dela quanto ao seu direito e à chance do recebimento, poderá não efetuar o provisionamento desde que evidencie, em nota explicativa às demonstrações financeiras, a existência da contestação. Deverá o auditor se cercar de todas as provas e evidências que lhe convençam da não necessidade do provisionamento, exigindo, inclusive, parecer ou a opinião de terceiros especializados (advogados, normalmente) (CVM, 1987, grifo nosso).

Segundo este documento da CVM, há a possibilidade de um ativo reconhecido na contabilidade se tornar uma contingência ativa, como, por exemplo, um registro de duplicatas a receber que, posteriormente, passou a ser discutido com o devedor e, por isso, foi constituída uma estimativa de perda de créditos de liquidação duvidosa (PCLD). De acordo com o primeiro trecho transcrito do parecer, o uso da PCLD seria uma forma contábil de ajustar um ativo que se tornou contingência sem a necessidade de baixá-lo da contabilidade.

Conforme o segundo trecho transcrito do parecer, a CVM autoriza a não constituição de uma PCLD (ou seja, não considerar o ganho como contingente), caso a empresa tenha condições objetivas de evidenciar seu direito sobre o recebível. Todavia, o parecer não é claro quanto a essas condições objetivas.

Outro importante documento contábil foi a Interpretação Técnica Ibracon (IT) nº. 03/2002 (Ibracon, 2002), emitida pelo Ibracon em razão das dificuldades encontradas pelos profissionais no tratamento de pleitos judiciais, fiscais e outros, feitos pelas empresas em ações judiciais (ativo contingente). Esta interpretação encontra-se atualmente revogada.

Em 2004, as súmulas vinculantes do Supremo Tribunal Federal (STF) foram inseridas na Constituição Federal (CF). A CVM informou que a súmula vinculante poderia ajudar a diminuir as diferenças de opiniões entre as empresas e seus auditores externos sobre ativos contingentes, especialmente os oriundos da esfera tributária. Durante o período de audiência pública da minuta da Deliberação que aprovaria o Pronunciamento do Ibracon (NPC nº. 27 – Demonstrações Contábeis), a CVM (2004) ressaltou o seu interesse especial em receber contribuições dos participantes do mercado sobre o eventual impacto da alteração da CF.

Em 2006, o Ibracon emitiu o Comunicado Técnico (CT) Ibracon nº. 02/2006 (Ibracon, 2006) para esclarecer e orientar o tratamento contábil a ser observado para questão do “alongamento da base de cálculo” do PIS e da Cofins em virtude da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em 2005, na qual o STF julgou inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que havia definido a base de incidência dos tributos PIS e Cofins como sendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

O Ibracon explicou que as decisões do STF não foram proferidas em ação direta de inconstitucionalidade (ADIN) e, por isso, beneficiaram somente as partes envolvidas nos recursos mencionados. Sendo assim, o Ibracon concluiu que uma empresa que tenha recolhido o PIS e Cofins e ingressou com ação judicial para reaver o valor pago ou compensá-los com outros tributos não deveria registrar o ativo até que tivesse a decisão judicial favorável transitada em julgado. Neste caso, os valores recolhidos a maior foram considerados como ativo contingente.

Há outras normas emitidas pelo CPC que também citam exemplos de ativos contingentes, como é o caso do CPC 07 (R1) (2010), que trata de subvenções e assistências governamentais. Este pronunciamento técnico traz como exemplo de contingência ativa a propriedade de um terreno (item não monetário), cuja transferência deste item não monetário estaria atrelada à construção de uma planta industrial.

### 3. Metodologia

Há dois critérios básicos de tipo de pesquisa: quanto aos fins e quanto aos meios (Vergara, 2009). Quanto aos fins, ainda segundo a autora, este estudo apresenta uma pesquisa descritiva e explicativa. Quanto aos meios, é uma pesquisa de campo, documental e bibliográfica.

A população amostral representa uma parte do universo (população) escolhida por meio de critérios de representatividade. Para Vergara (2009), existem dois tipos de amostra: a probabilística

(uso de estatística) e a não probabilística. A autora também aborda a amostragem denominada “bola de neve”, que ocorre “quando a escolha dos sujeitos se deve a pessoas indicando outras”.

Os critérios para seleção da amostra dos contadores foram:

(i) por conglomerados e acessibilidade: foram selecionadas três empresas do mesmo grupo econômico que atuam no ramo de óleo e gás, todas localizadas no Estado do Rio de Janeiro; e

(ii) estratificado: foram selecionados profissionais da área contábil com cargos gerenciais ou de consultorias e que trabalhavam direta ou indiretamente com a preparação ou divulgação das demonstrações financeiras.

Sobre o perfil dos contadores que participaram desta pesquisa, todos ocupavam cargos gerenciais ou de consultoria; trabalhavam há pelo menos seis anos na empresa e 100% deles tinham graduação em contabilidade, enquanto 95% tinham MBA e/ou mestrado.

Os critérios para seleção da amostra dos auditores externos foram por acessibilidade e “bola de neve”. Inicialmente, os questionários foram enviados a seis auditores externos de seis empresas diferentes com escritórios localizados na cidade do Rio de Janeiro, incluindo profissionais das empresas Big Four. Esses seis auditores repassaram o questionário a outros colegas de trabalho de seus respectivos escritórios de auditoria externa.

Sobre o perfil dos auditores externos que participaram desta pesquisa, todos ocupavam cargos de supervisores ou gerentes; tinham pelo menos seis anos de experiência na profissão; 100% deles tinham graduação em contabilidade e 43% tinham MBA. Os ramos de atuação em auditoria eram óleo e gás, indústrias, instituições financeiras, prestação de serviços, fundações, previdências e distribuidoras.

O questionário é composto por várias afirmativas que foram avaliadas pelos contadores e auditores externos. Eles atribuíram as seguintes pontuações em obediência a escala Likert: (1) discordo totalmente; (2) discordo mais que concordo; (3) nem discordo e nem concordo; (4) concordo mais que discordo; e (5) concordo totalmente.

Conforme Theóphilo e Martins (2009), as alternativas de respostas na escala tipo Likert indicam quanto se está de acordo com a afirmação apresentada em cada questão que é avaliada pelo respondente.

O questionário foi segregado em quatro blocos, conforme apresentado a seguir:

#### A – Percepção sobre a qualidade das normas contábeis

**Questão 1:** Considero que o CPC 25 aborda o tema “ativo contingente” de forma clara e direta, fornecendo aos contabilistas as informações necessárias para o entendimento do conceito de contingência ativa.

**Questão 2:** Consigo aplicar o conceito de ativo contingente expresso no CPC 25 nas atividades do meu dia a dia, identificando as contingências ativas e aplicando os critérios de divulgação e estimativa dos valores envolvidos.

**Questão 3:** O exemplo ilustrativo de ativo contingente tratado no CPC 25 é sobre uma reivindicação de uma entidade por meio de processo legal (litígio judicial). Considero este exemplo suficiente para assimilar o conceito de contingência ativa de forma satisfatória.

#### B – Momento do registro do ganho como ativo

**Questão 4:** Quando a realização do ganho é praticamente certa, então o ganho não é um ativo contingente e deve ser reconhecido.

**Questão 5:** Quando houver contestação por parte do devedor, mas a companhia considerar que possui condições objetivas de evidenciar o seu direito, não restando dúvida por parte da administração quanto ao seu direito e à chance do recebimento, o recebível deve ser reconhecido. Isto se aplica nas situações em que o devedor dá garantias ao credor, como por exemplo: hipotecas, penhor, garantias fidejussórias etc. (garantias reais e/ou pessoais).

#### C – Aplicação prática do conceito de ativo contingente (avaliar os casos hipotéticos apresentados)

**Questão 6:** Processo judicial instaurado. Avalie os seguintes cenários.

**Questão 6.a:** O fato de haver processo judicial instaurado e que não tenha decisão final transitada em julgado já caracteriza o recebível como um ativo contingente

**Questão 6.b:** Mesmo nos casos em que haja jurisprudência a favor da empresa e que aumente sua expectativa de êxito sobre o valor a receber objeto de litígio judicial ainda não transitado em julgado, tal recebível deve ser considerado como ativo contingente.

**Questão 6.c:** Devem ser considerados como ativos contingentes os recebíveis em disputas judiciais que ainda não transitaram em julgado, mesmo nos casos em que haja ação direta de inconstitucionalidade (ADIN) julgada pelo Supremo Tribunal Federal ou súmula vinculante que aumente a expectativa de ganho da companhia.

**Questão 6.d:** A companhia possui um recebível de R\$ 1.000 registrado em sua contabilidade e ajuizou um processo na justiça, pois o devedor reconhecia apenas uma dívida de R\$ 500. Por isso, a companhia registrou uma estimativa de perda (PCLD) de R\$ 500, que corresponde ao valor em discussão. Neste caso, o valor em litígio (R\$ 500) é considerado como ativo contingente.

**Questão 7:** Processo administrativo protocolado em órgão público (não há processo judicial instaurado). Avalie os seguintes cenários:

**Questão 7.a:** Deve ser considerado como ativo contingente o recebível que está em discussão no âmbito administrativo em órgãos da administração pública (exemplos: processo administrativo na Secretaria da



Fazenda; Receita Federal etc.), mesmo que não haja litígio judicial instaurado.

**Questão 7.b:** A companhia protocolou um processo administrativo de repetição de indébito fiscal, referente ao recolhimento de tributo maior que o devido. Enquanto o Fisco não deferir o pleito, este crédito tributário deve ser considerado como ativo contingente.

**Questão 8:** Não há processo judicial ou administrativo instaurado. Avalie os seguintes cenários:

**Questão 8.a:** Por meio de carta de intenção, a Cia. A prometeu à Cia. B que irá fazer uma doação de um ativo. Neste caso, a Cia B. estará diante de um ativo contingente.

**Questão 8.b:** No momento da assinatura de um contrato que possui cláusula de penalidade de multa por não cumprimento de prazo para conclusão das obras, considera-se como ativo contingente um valor possível de multa contratual que a companhia contratante poderá receber no futuro, caso a contratada não venha a cumprir o prazo estabelecido entre as partes desse contrato.

**Questão 8.c:** Uma companhia registrou um Contas a Receber inerente a uma venda, cujo devedor discorda da cobrança, por entender que a dívida já foi quitada. A comunicação entre as empresas ocorreu por meio de e-mails, cartas e/ou ofícios. Considera-se como ativo contingente o recebível registrado pelo credor, devendo ser baixado ou constituída uma estimativa de perda.

#### D – Percepção sobre a qualidade das informações divulgadas

**Questão 9:** As notas explicativas das demonstrações financeiras das empresas apresentam informações úteis sobre ativos contingentes, apresentando o detalhamento adequado e requerido pela norma CPC 25.

**Questão 10:** A qualidade das informações divulgadas pela maioria das empresas sobre ativo contingente se dá em virtude da adequada e correta aplicação do conceito de ativo contingente por parte dos preparadores das demonstrações financeiras.

**Questão 11:** Há possibilidade de muitas empresas terem ganhos contingentes prováveis de recebimento e que não estão divulgados em notas explicativas.

**Questão 12:** Quando a administração de uma empresa julgar que a divulgação de um determinado ativo contingente poderá prejudicar o andamento do seu processo judicial, a empresa não estará obrigada a divulgar todas as informações requeridas pelo CPC 25, mas deverá divulgar a natureza geral da disputa, juntamente com o fato de que as informações não foram divulgadas, apresentando suas justificativas para a não divulgação.

Em novembro de 2016, os questionários foram enviados, via correio eletrônico, a cada um dos participantes. As respostas foram obtidas diretamente de cada respondente (inclusive dos auditores externos) entre novembro de 2016 e janeiro de 2017. Nenhum participante teve acesso a respostas dos outros respondentes.

Para análise das respostas dos questionários, foram utilizados os seguintes critérios:

(i) Desvio Padrão Amostral (DP Amostral), que é uma medida de dispersão dos dados relativamente à média (Martins, 2013); e

(ii) Taxa de Favorabilidade (Tx Favorabilidade), que significa o quanto os usuários concordaram em cada afirmativa apresentada no questionário (é o resultado da divisão entre o total de respostas das escalas 4 e 5 (numerador), dividido pelo total das respostas obtidas (denominador)).

Uma alta taxa de favorabilidade não significa que a afirmação feita no questionário estava correta. E uma baixa taxa de favorabilidade não significa que a questão estava incorreta. Estas taxas apenas representaram a opinião majoritária dos contadores e auditores externos. As respostas consolidadas dos contadores foram comparadas com as dos auditores externos. Foram adotados os critérios apresentados no Quadro 1:

**Quadro 1:** Critérios para apurar se houve simetria de opiniões dos usuários das DF

Cenário	Critério	
Todas as taxas de favorabilidades comparadas ficaram até 50%?	Houve simetria de opiniões se a resposta foi "sim"	Não houve simetria de opiniões se a resposta foi "não"
Todas as taxas de favorabilidades comparadas ficaram acima de 50%?		

Fonte: elaborado pelos autores

## 4 Análise de resultados

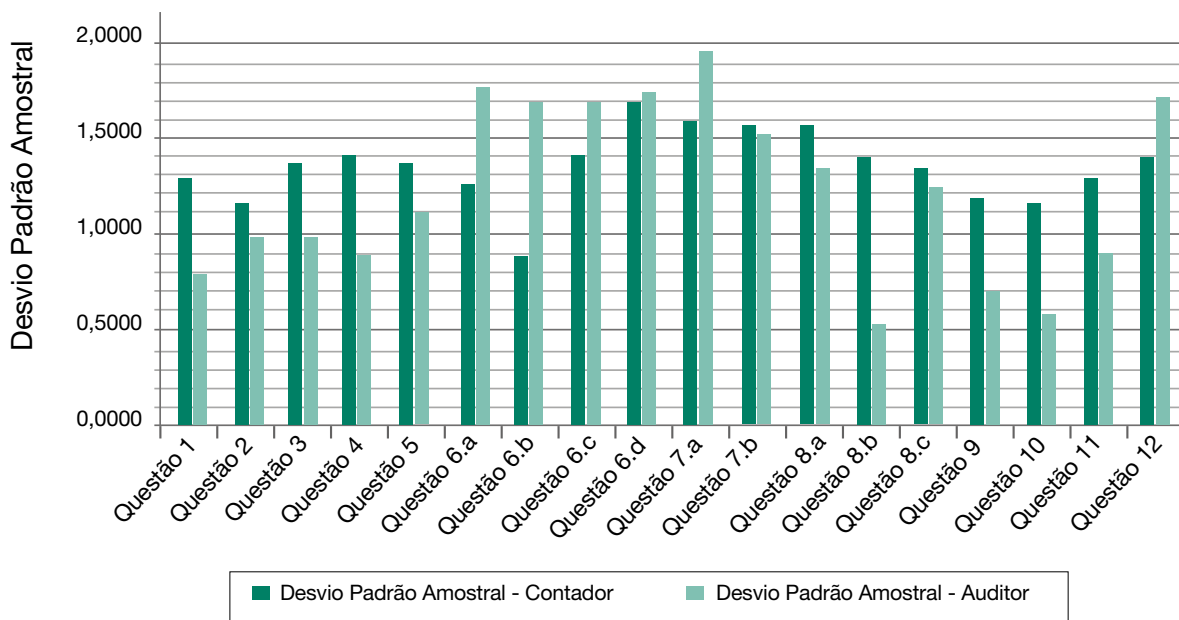
O Quadro 2 apresenta o tamanho da amostra e a taxa de retorno das respostas recebidas enquanto que o Gráfico 1, logo a seguir, apresenta o DP Amostral das respostas consolidadas.

**Quadro 2:** Taxa de retorno das respostas

Grupo de usuários das DF	Tamanho da amostra	Respostas obtidas	Taxa de retorno
Contador	37	20	54%
Auditor	38	7	18%
Total	69	27	39%

Fonte: elaborado pelos autores

**Gráfico 1:** Comparação da dispersão das opiniões dos contadores e auditores



Fonte: Elaborado pelos autores

Conforme evidenciado no Gráfico 1, houve mais divergência do que convergência de opiniões entre o grupo de contadores tendo em vista que: em 12 (67%) das 18 afirmativas apresentadas no questionário, o DP Amostr dos contadores foi maior do que o dos auditores externos; enquanto que em apenas seis afirmativas o DP Amostr dos auditores externos foi maior do que o dos contadores.

Para os contadores: a questão 6.d foi a que apresentou maior divergência, enquanto que a questão 6.b foi a que teve mais consenso entre eles. No caso dos auditores externos, a questão 7.a foi a que apresentou a maior divergência de opinião, enquanto que a questão 8.b foi a que teve maior consenso entre eles.

Na maioria das afirmativas, o DP Amostr dos contadores e dos auditores externos ficou acima de um ponto, ou seja, em muitos casos, os contadores discordam entre si, assim como os auditores externos discordam entre si. Os resultados apresentados no Gráfico 1 evidenciam o quão controverso é o tema ativo contingente para esses profissionais.

A seguir, são apresentados os resultados das percepções (opiniões) dos contadores e auditores externos em virtude das respostas do questionário aplicado. A análise desses resultados foi segregada por blocos, cujas respostas desses dois grupos de profissionais estão apresentadas de forma comparativa.

No Quadro 3, são apresentados os resultados apurados no Bloco A.

**Quadro 3:** Comparação das opiniões sobre a qualidade das normas contábeis

A - Percepção sobre a qualidade das normas contábeis					
Questão	Contador		Auditor Externo		Houve simetria de opinião?
	DP Amostr	Tx Favorab	DP Amostr	Tx Favorab	
Questão 1	1,2680	55,00%	0,7868	57,14%	Sim
Questão 2	1,1459	60,00%	0,9759	57,14%	Sim
Questão 3	1,3485	40,00%	0,9759	42,86%	Sim

Fonte: Elaborado pelos autores

Conforme os resultados apresentados na Quadro 3, os contadores e auditores externos julgaram que a norma contábil é clara e direta e que eles conseguem aplicar o conceito de ativo contingente no dia a dia das operações de suas empresas. Todavia, ambos

os grupos consideraram necessária à inclusão de mais exemplos práticos de ativos contingentes nas normas contábeis.

No Quadro 4, são apresentados os resultados apurados no bloco B.

**Quadro 4:** Comparação das opiniões sobre o momento de registrar um ganho

B - Momento do registro do ganho como ativo					
Questão	Contador		Auditor Externo		Houve simetria de opinião?
	DP Amostral	Tx Favorab	DP Amostral	Tx Favorab	
Questão 4	1,5035	75,00%	0,8997	71,43%	Sim
Questão 5	1,3572	55,00%	1,1127	14,29%	Não

Fonte: Elaborado pelos autores

A maior divergência de opiniões ficou entre o grupo de contadores (maior DP Amostral). Na comparação das respostas consolidadas, houve simetria de opiniões apenas na questão 4, que tratou de ganho considerado praticamente certo. Para a questão 4 era esperada uma taxa de favorabilidade alta, pois ela foi formulada com base no item 33 da norma CPC 25 (2009).

Apesar de constar no Parecer de Orientação CVM nº 15/87 (CVM, 1987) a possibilidade de não constituir uma PCLD para os créditos que são contestados pelo devedor, era esperada uma taxa de favorabilidade baixa para a questão 5, porque este parecer não é claro e não cita nenhum exemplo de evidência objetiva

para o não reconhecimento da estimativa de perda de créditos de liquidação duvidosa.

Os resultados apresentados no Quadro 4 evidenciaram que os contadores estavam mais suscetíveis a reconhecer um recebível contestado pelo devedor e que tivesse garantias associadas a este recebível. Por outro lado, os auditores externos se mostraram mais cautelosos e a maioria discordou do registro do ganho como ativo que tenha sido objeto de contestação pelo devedor.

No Quadro 5 são apresentados os resultados apurados no bloco C, referente a exemplos com processos judiciais instaurados.

**Quadro 5:** Comparação das opiniões de exemplos com processo judicial instaurado

C - Aplicação prática do conceito de ativo contingente					
Questão 6: Processo judicial instaurado					
Questão	Contador		Auditor Externo		Houve simetria de opinião?
	DP Amostral	Tx Favorab	DP Amostral	Tx Favorab	
Questão 6.a	1,3169	80,00%	1,7728	42,86%	Não
Questão 6.b	0,9105	80,00%	1,7043	42,86%	Não
Questão 6.c	1,4179	70,00%	1,7043	28,57%	Não
Questão 6.d	1,7006	65,00%	1,7728	42,86%	Não

Fonte: Elaborado pelos autores

Os resultados apresentados no Quadro 5 evidenciaram que não houve simetria de opinião entre contadores e auditores externos em nenhuma das questões apresentadas. Quando comparadas as respostas dos profissionais dentro do seu próprio grupo, a divergência de percepção foi maior entre os auditores externos, tendo em vista que o DP Amostral deste grupo superou o dos contadores em todas as questões do Quadro 5.

Para as questões 6.a e 6.b eram esperadas taxas de favorabilidade altas, pois as normas e documentos contábeis são claros ao orientar que, mesmo nos casos em que há jurisprudência, enquanto não houver decisão favorável definitiva o ganho é considerado contingente. As expectativas se confirmaram apenas para o grupo de contadores.

Para a questão 6.c era esperado que a maioria dos respondentes considerasse o ganho como contingente, apesar da existência de ADIN ou súmula vinculante favorável à companhia.

A expectativa se confirmou para o grupo de contadores, mas não para o de auditores externos, que apresentaram uma baixa taxa de favorabilidade (28,57%), discordando da afirmativa apresentada na questão 6.c.

Para a questão 6.d era esperada uma taxa de favorabilidade baixa, porque a norma CPC 25 (2009) não faz qualquer menção de que o uso da PCLD caracterizaria o ativo que estiver relacionado como contingente. Todavia, o Parecer de Orientação CVM nº 15/87 (CVM, 1987), que continua em vigor, traz a possibilidade de manter registrado um ativo que passou a ser considerado como contingente, desde que seja feita uma PCLD no montante em discussão. Desta vez, a expectativa só foi atendida por parte da opinião dos auditores externos.

No Quadro 6, são apresentados os resultados apurados no bloco C, referente a exemplos com processos administrativos protocolados em órgãos públicos.

**Quadro 6:** Comparação das opiniões de exemplos com processo administrativo protocolado

C - Aplicação prática do conceito de ativo contingente (continuação)					
Questão 7: Processo administrativo protocolado em órgão público					
Questão	Contador		Auditor Externo		Houve simetria de opinião?
	DP Amostral	Tx Favorab	DP Amostral	Tx Favorab	
Questão 7.a	1,5252	65,00%	1,9518	28,57%	Não
Questão 7.b	1,5694	55,00%	1,5275	42,86%	Não

Fonte: Elaborado pelos autores

Os resultados apresentados no Quadro 6 evidenciaram que não houve simetria de opinião entre os contadores e auditores externos nas questões 7.a e 7.b. Ao observar o DP Amostral, percebe-se que os exemplos com processos administrativos geraram mais controvérsias que os judiciais (vide DP Amostral das questões 6.a, 6.b, 7.a e 7.b).

No grupo dos auditores externos, a divergência de opiniões foi maior (DP Amostral). Os contadores se mostraram mais cautelosos e consideraram como contingência ativa o recebível que está sendo pleiteado junto ao Fisco. Ao comparar a taxa de favorabilidade, percebe-se uma relação inversa entre as opiniões dos contadores e auditores externos:

(i) Na questão 7.a: a maioria dos contadores (65%) concordou que se trata de uma contingência ativa, enquanto que a minoria dos auditores (28%) concordou (ou seja, a maioria dos auditores discordou); e

(ii) Na questão 7.b., que trata de indébito fiscal, observa-se que a taxa de favorabilidade diminuiu para os contadores e aumentou para os auditores externos.

Era esperada uma taxa de favorabilidade menor do que as apuradas nos exemplos das questões 6.a até 6.d, tendo em vista que o CPC 25 (2009) cita como único exemplo de ativo contingente o litígio judicial. A expectativa foi confirmada por parte dos contadores. Quanto aos auditores externos, a taxa de favorabilidade ficou abaixo de 50%, o que demonstra que, na opinião deste grupo, nem sempre um crédito (recebível) em disputa com o Fisco seria tratado como contingente.

No Quadro 7, são apresentados os resultados apurados no bloco C, referente a exemplos que não envolvem processos judiciais e/ou administrativos em órgãos públicos.

**Quadro 7:** Comparação das opiniões de exemplos que não há processo judicial ou administrativo

C - Aplicação prática do conceito de ativo contingente (continuação)					
Questão 8: Não há processo judicial ou administrativo instaurado					
Questão	Contador		Auditor Externo		Houve simetria de opinião?
	DP Amostral	Tx Favorab	DP Amostral	Tx Favorab	
Questão 8.a	1,5652	35,00%	1,3452	14,29%	Sim
Questão 8.b	1,3870	15,00%	0,5345	0,00%	Sim
Questão 8.c	1,3485	20,00%	1,2536	14,29%	Sim

Fonte: Elaborado pelos autores

Os resultados apresentados no Quadro 7 evidenciaram que houve simetria de opiniões entre os contadores e auditores externos onde ambos não consideraram a existência de ativos contingentes quando só há cobrança administrativa junto ao devedor.

Para as questões 8.a, 8.b e 8.c era esperada uma taxa de favorabilidade muito abaixo de 50%, porque a norma CPC 25 (2009) aborda apenas os ativos contingentes em disputas judiciais. Para

ambos os grupos, as expectativas foram atendidas e as taxas de favorabilidades ficaram entre 0% a 35%.

Os resultados da análise do bloco C do questionário demonstraram que o ativo contingente fica mais evidente quando há discussão administrativa (Fisco) ou judicial.

No Quadro 8, são apresentados os resultados apurados no bloco D.

**Quadro 8:** Comparação das opiniões sobre a qualidade das informações divulgadas

Parte D - Percepção sobre a qualidade das informações divulgadas					
Questão	Contador		Auditor Externo		Houve simetria de opinião?
	DP Amostral	Tx Favorab	DP Amostral	Tx Favorab	
Questão 9	1,1642	15,00%	0,6901	14,29%	Sim
Questão 10	1,1459	25,00%	0,5774	14,29%	Sim
Questão 11	1,2680	75,00%	0,8997	71,43%	Sim
Questão 12	1,4105	65,00%	1,7321	42,86%	Não

Fonte: Elaborado pelos autores



Os resultados apresentados no Quadro 8 evidenciaram que houve simetria de opinião entre os contadores e os auditores externos nas questões 9, 10 e 11. Tanto os contadores quanto os auditores externos julgaram que as empresas não divulgam informações relevantes sobre seus ativos contingentes e que há grande possibilidade de muitas empresas não estarem divulgando suas contingências ativas prováveis.

Para as questões 9 e 10 eram esperadas taxas de favorabilidades baixas, tendo em vista que o CPC 25 (2009) não detalha o tratamento contábil das contingências ativas. As expectativas foram atendidas para ambas as questões.

Com relação à questão 11, era esperada uma taxa de favorabilidade alta, pois se as empresas não estão sabendo identificar corretamente seus ativos contingentes; consequentemente, o risco de divulgação inadequada seria maior. Essa expectativa foi atendida e a taxa de favorabilidade foi de 71,43% e de 75% para auditores externos e contadores, respectivamente (questão 11).

Para a questão 12, era esperada uma taxa de favorabilidade alta, pois ela foi formulada com base no item 92 do CPC 25 (2009). Todavia, a expectativa não foi correspondida pelo grupo de auditores externos.

O questionário aplicado apresentou um total de 18 afirmações, distribuídas entre as questões de 1 a 12, considerando as subdivisões das questões 6 (a – d), 7 (a – b) e 8 (a – c).

No Quadro 9, são apresentados os resultados consolidados das respostas apuradas na coluna “Houve simetria de opinião?” apresentada nos Quadros 3, 4, 5, 6, 7 e 8.

**Quadro 9:** Análise sobre a simetria de opiniões entre os contadores e auditores

Houve simetria de opinião?		
Total de Questões	18	100%
Total de respostas “sim”	10	56%
Total de respostas “não”	8	44%

Fonte: elaborado pelos autores

Foram apuradas divergências entre as percepções (opiniões) de contadores e auditores externos em 44% das afirmativas apresentadas no questionário.

## 5 Conclusão

Os resultados obtidos respondem o problema de pesquisa deste trabalho: Qual a percepção dos contadores e auditores externos sobre o tema ativo contingente?

Os resultados das análises deste estudo evidenciaram que, em muitos casos, houve divergência entre as percepções (opiniões) dos contadores e auditores externos. Observa-se também que não

há consenso nem mesmo dentro do próprio grupo dos contadores e entre o grupo dos auditores externos. O Gráfico 1 comprova o quão difícil e controverso é o tratamento contábil a ser dado ao ativo contingente.

Os resultados apurados confirmam a hipótese considerada neste estudo: “Não há simetria de opiniões entre os contadores e auditores externos”.

De um modo geral, os resultados das análises permitem inferir que, pelas percepções dos contadores e auditores externos, o CPC 25 (2009) necessita de mais informações sobre o ativo contingente, especialmente quanto à inclusão de exemplos práticos e que não se limitasse a ganhos discutidos na Justiça, conforme os dados apresentados no Quadro 3.

Apesar de os participantes terem considerados que a norma trata o conceito de ativo contingente de forma clara e direta, observou-se que a taxa de favorabilidade sobre a qualidade do CPC 25 (2009) variou de 40% a 60% para os contadores e auditores externos.

Com relação aos exemplos práticos citados nas questões 6 (quando há processos judiciais) e 7 (quando há processos administrativos), os resultados demonstraram que em todos os casos não houve simetria entre as opiniões dos contadores e auditores externos. Por outro lado, na questão 8 (quando não há processos judiciais e nem administrativos em órgãos públicos instaurados), houve simetria de opiniões entre esses dois grupos.

De um modo geral, pode-se inferir dos resultados apurados nos Quadros 5 e 6 que tanto os contadores quanto os auditores externos consideram mais factível o surgimento de uma contingência ativa quando há litígios judiciais ou administrativos em órgãos públicos e, nestas situações, há mais conflitos de opiniões.

Com relação à discussão de créditos com o devedor sem que haja litígio instaurado, com base no Quadro 7, infere-se que ambos grupos julgaram como improvável o surgimento de um ativo contingente, tendo em vista a baixa taxa de favorabilidade apurada nas respostas tanto dos contadores.

Uma possível resposta sobre esta percepção dos contadores e auditores externos (de que ativos contingentes estão mais propensos a surgir quando há processos instaurados, especialmente, na esfera judicial) seria o fato de o CPC 25 (2009) trazer, como único exemplo de ativo contingente, um ganho que está sendo discutido na esfera judicial.

Quanto à qualidade das informações divulgadas pelas companhias sobre suas contingências ativas, a percepção dos contadores e auditores externos foi que há grandes possibilidades de as empresas não estarem divulgando seus ativos contingentes prováveis e que, quando divulgam, as informações não são relevantes na maioria das vezes.

Este estudo ajuda a explicar a preocupação da CVM e do Ibracon com relação ao correto tratamento contábil. Cabe mencionar que tais divergências de opiniões podem ter consequências graves, como por exemplo, uma ressalva no relatório de auditoria independente (parecer de auditoria externa).

## Referências

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). *Audiência Pública SNC 01/04*. Rio de Janeiro. 2004. Disponível em: <[http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/audiencias\\_publicas/ap\\_snc/anexos/2004/ed2004snc.pdf](http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/audiencias_publicas/ap_snc/anexos/2004/ed2004snc.pdf)>. Acesso em 04 de fev. 2017.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). *Parecer de Orientação CVM 15/87 - Procedimentos a serem observados pelas companhias abertas e auditores independentes na elaboração e publicação das demonstrações financeiras, do relatório da administração e do parecer de auditoria relativos aos exercícios sociais encerrados a partir de dezembro de 1987*. Diário Oficial da União. 1987. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/pare/pare015.html>>. Acesso em 10 de ago. 2016.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). *Processo Administrativo CVM RJ 2009/4053. Recurso contra decisão da SEP de republicação de informações periódicas*. Rio de Janeiro. 2016. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisoes/anexos/2016/20160927/9416.pdf>>. Acesso em 26 de fev. 2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). CPC 07 (R1) - Subvenção e Assistência Governamentais. 2010. Disponível em: <[http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/167\\_CPC\\_07\\_R1\\_rev%2003.pdf](http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/167_CPC_07_R1_rev%2003.pdf)>. Acesso em 04 de dez. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). *CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*. 2009. Disponível em: <[http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/304\\_CPC\\_25\\_rev%2006.pdf](http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2006.pdf)>. Acesso em 20 de set. 2016.

ERNEST&YOUNG (E&Y). International GAAP 2015. *Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards*. 1ª. Ed. Vol 2. 2015.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON). *Comunicado Técnico IBRACON nº 02/2006*. Este Comunicado Técnico (CT) tem como objetivo confirmar os procedimentos contábeis a serem seguidos em decorrência de recente decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o denominado “alargamento da base de cálculo” do PIS e da COFINS, à luz das práticas contábeis adotadas no Brasil. São Paulo. 2006. Disponível em: <[http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/ibracon02\\_2006.htm](http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/ibracon02_2006.htm)>. Acesso em 19 de nov. 2016.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON). *Interpretação Técnica nº 03/02 IBRACON - Tratamento Contábil Relativo aos Denominados Ganhos Contingentes*. São Paulo. 2002. Disponível em: <[http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/interpretacao03\\_02.htm](http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/interpretacao03_02.htm)>. Acesso em 18 de nov. 2016.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; Santos, A. *Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as Sociedades de acordo com as Normas Internacionais e do CPC*. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. FIPECAFI. 2ª. Ed. São Paulo. Editora Atlas, 2013.

*KPMG's practical guide to International Financial Reporting Standards*. Insights Into IFRS – 11th Edition 2014/15. 1. 2014.

MARION, José Carlos (Organizador); REIS, Renato M. Porto (Revisor Técnico). *Normas e práticas contábeis*. 2º ed. São Paulo. Atlas S.A., 2013.

MARTELLO, Alexandro. *Carga tributária sobe para 32,66% do PIB em 2015, diz Receita Federal*. Subtítulo: Em 2014, carga tributária estava em 32,42% do PIB, informou o órgão. Arrecadação em 2015 somou R\$ 1,92 tri e, PIB do período, R\$ 5,9 tri. Brasília. 19 set. 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/09/carga-tributaria-sobe-para-3266-do-pib-em-2015-diz-receita-federal.html>>. Acesso em: 05 nov. 2016.

MARTINS, Maria Eugênia Graça. *Desvio padrão amostral*. Ciência Elementar. Vol 1. 2013. Disponível em <[https://www.fc.up.pt/pessoas/jfgomes/pdf/vol\\_1\\_num\\_1\\_18\\_art\\_desvioPadraoAmostral.pdf](https://www.fc.up.pt/pessoas/jfgomes/pdf/vol_1_num_1_18_art_desvioPadraoAmostral.pdf)>. Acesso em 07 de fev. 2017.

MONTEIRO, José Carlos Braga. *Entenda por que a procura por recuperação tributária cresceu em 2016*. Site Studiofiscal.com.br. 15 mar. 2016. Disponível em: <<http://studiofiscal.com.br/entenda-porque-procura-por-recuperacao-tributaria-cresceu-em-2016/>>. Acesso em: 05 nov. 2016.

*Pedidos de recuperação judicial têm alta de 4,2% em julho*. Exame.com, 09 ago. 2016. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/pedidos-de-recuperacao-judicial-tem-alta-de-4-2-em-julho-diz-serasa>>. Acesso em: 16 ago. 2016.

SALATI, Paula. *Resgate de crédito de ICMS está mais difícil*. Subtítulo: Tributaristas e empresas relatam que há mais demora no ressarcimento, diante de escassez de caixa dos governos. 25 set. 2016. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/noticias/25492/resgate-de-credito-de-icms-esta-mais-dificil/>>. Acesso em: 05 nov. 2016.

SOUSA, Filipe Carneiro. *Ativo Contingente: A percepção dos usuários das demonstrações financeiras e a qualidade das informações divulgadas pelas companhias*. 2017. 134p. Especialização Lato Sensu em Gestão Contábil (MBA) – Faculdade de Economia e Finanças IBMEC, Rio de Janeiro, 2017.

SOUZA, Gilberto. Exigível contingencial – A visão do auditor independente. 9º Congresso Nacional da ANCEP (CONANCEP). Fortaleza. 2012. Disponível em: <[http://ancep.org.br/9conancep/wp-content/uploads/2012/05/Plen\\_6\\_GILBERTO\\_Deloitte.pdf](http://ancep.org.br/9conancep/wp-content/uploads/2012/05/Plen_6_GILBERTO_Deloitte.pdf)>. Acesso em: 05 jan. 2017.

SUAVE, Ricardo; CODESSO, Mauricio Mello; PINTO, Hugo de Moraes; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues; LUNKES, Rogério João. *Divulgação de Passivos Contingentes nas Empresas mais líquidas da BM&FBovespa*. Revista da UNIFEBE. V.1 N11 jan/jul 2013. Disponível em: <<http://periodicos.unifebe.edu.br/index.php/revistaeletronicadaunifebe/article/view/130/61>>. Acesso em 18 de nov. 2016.

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

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. 10º Ed. São Paulo. Editora Atlas S.A, 2009.