

02.10.00 PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES

As provisões, passivos contingentes e ativos contingentes são as obrigações indefinidas e incertas, as quais têm suporte documental que deixam incertezas quanto a valor e data prevista de pagamento. Assim, o objetivo deste capítulo é de definir provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, identificando as circunstâncias cujas provisões devem ser reconhecidas, mensuradas e evidenciadas.

02.10.01 CONCEITOS

Provisões são obrigações existentes da entidade provenientes de eventos passados, e que se espera que resulte em uma saída de fluxo de recursos relacionados a benefícios econômicos ou potencial de serviços, com a característica de terem algum grau de incerteza quanto a valor e data prevista de pagamento.

Uma provisão só deve ser reconhecida se atender, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

- a) A entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado;
- b) É provável a saída de recursos para liquidar a obrigação; e
- c) Pode ser feita estimativa confiável do montante da obrigação.

Os passivos contingentes, por seu turno, podem ser:

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

Assim, há diferença entre provisões e passivos contingentes, pois aquelas, para o seu reconhecimento, devem estar vinculados ao conceito de passivo. Caso não atendam aos critérios necessários para o seu reconhecimento, devem ser tratados como passivos contingentes.

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 que não estão totalmente sob controle da entidade.

02.10.02 DIFERENCIAÇÃO ENTRE PROVISÕES E OUTROS PASSIVOS

As provisões podem ser diferenciadas de outros passivos como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência porque existe uma incerteza sobre a periodicidade ou quantia dos futuros dispêndios exigida na liquidação. Por outro lado:

- a) Contas a pagar são passivos a pagar por conta de bens ou serviços fornecidos ou recebidos e que tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor; e

b) Apropriações por competência são passivos a pagar por mercadorias ou serviços recebidos ou fornecidos, mas que não foram pagos, faturados ou acordados formalmente com o fornecedor, incluindo quantias devidas aos empregados como, por exemplo, quantias relativas ao pagamento acumulado de férias, embora algumas vezes seja necessário estimar o valor.

02.10.03 RELAÇÃO ENTRE PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES

Em sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas quanto ao seu prazo ou valor. Porém, utilizamos o termo “contingente” para passivos ou ativos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão completamente dentro do controle da entidade.

Adicionalmente, o termo passivo contingente é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

02.10.04 RECONHECIMENTO

02.10.04.01 PROVISÕES

Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- a) Uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;
- b) Seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para liquidar a obrigação; e
- c) Possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação. Assim, se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

1. Obrigação Presente

Algumas vezes não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente se, levando em conta toda evidência disponível, é mais provável que existe uma obrigação presente na data do balanço.

Na maioria dos casos será claro se um evento passado deu origem a uma obrigação presente. Em outros casos, por exemplo, em uma ação judicial, pode ser contestado se certos eventos ocorreram ou se estes eventos resultaram em uma obrigação presente. Nesse caso, a entidade determina se uma obrigação presente existe na data do balanço ao considerar toda a evidência disponível, incluída, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por eventos após a data do balanço (eventos subsequentes).

Com base em tal evidência:

- a) Quando for mais provável que a obrigação exista na data reportada, a entidade reconhece a provisão (se encaixar no critério de reconhecimento);
- b) Quando é provável que a obrigação não exista na data do balanço, a entidade divulga o passivo contingente, a menos que a possibilidade de uma saída de recursos com benefícios econômicos ou potencial de serviços for remota.

1.2 Evento Passado

Para ser considerado um evento que cria obrigação, é necessário que a entidade não tenha qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo evento. Esse é o caso somente:

I) Quando a liquidação da obrigação pode ser imposta legalmente; ou II) No caso de uma obrigação não formalizada, quando o evento (que pode ser uma ação da entidade) cria expectativas válidas em terceiros de que a entidade cumprirá a obrigação. As demonstrações contábeis tratam da posição patrimonial da entidade no final do período de apresentação dos relatórios financeiros e não com sua possível posição no futuro. Assim, nenhuma provisão é reconhecida para custos que incorrerão no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço da entidade são os que já existem na data do balanço.

Somente as obrigações que surgem de eventos passados e que existem independentemente das ações futuras da entidade são reconhecidas como provisões. São exemplos de tais obrigações as penalidades provenientes de danos ambientais impostos à entidade pela legislação. Tal obrigação levaria a uma saída de recursos independentemente das ações futuras daquela entidade.

02.10.05 MENSURAÇÃO

1. Melhor estimativa

O valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa dos dispêndios necessários para liquidar a obrigação presente na data da apresentação das demonstrações contábeis. A melhor estimativa dos dispêndios necessários para liquidar a obrigação presente é o valor que uma entidade pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la a um terceiro nesse momento. As estimativas do resultado e do efeito financeiro são determinadas pela administração da entidade, complementada pela experiência de transações similares e, em alguns casos, relatórios de peritos independentes. As evidências consideradas devem incluir toda evidência adicional fornecida por eventos após a data do balanço. Por exemplo:

Um laboratório médico do governo fornece *scanners* de ultra-som para centros médicos e hospitais de propriedade pública e privada através de uma base de recuperação total de custos. O equipamento é fornecido com garantia onde os centros médicos e hospitais são cobertos por custos de reparos de quaisquer defeitos que se tornam aparentes dentro dos primeiros seis meses após a compra. Se pequenos defeitos são detectados em todos os equipamentos, os custos de reparo seriam de R\$ 1 milhão. Se grandes defeitos foram detectados, os custos de reparo seriam de R\$ 4 milhões. As experiências do laboratório e futuras expectativas indicam que, para o próximo ano, 75 por cento do equipamento não será defeituoso, 20 por cento terá pequenos defeitos e 5% terá grandes defeitos. Assim, o laboratório avalia a probabilidade de uma saída de fluxos para as obrigações de garantia como um todo.

O valor esperado do custo de reparos é de:

0,00 (75% de zero) + **200.000** (20% de R\$ 1 milhão) + **200.000** (5% de R\$ 4 milhões) = R\$ **400.000**

2. Riscos e Incertezas

Os riscos e incertezas que inevitavelmente existem em torno de muitos eventos e circunstâncias devem ser levadas em consideração para se alcançar a melhor estimativa da provisão. O risco descreve a variabilidade de resultado. Um ajuste de risco pode aumentar o valor pelo qual o passivo é mensurado. É necessário ter cuidado ao realizar julgamentos em condição de incerteza para que ativos não sejam superestimados e passivos não são subestimados. No entanto, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma superavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projetados de certo resultado adverso forem estimados com prudência, aquele resultado não é deliberadamente tratado como sendo mais provável do que a situação realística do caso. Deve-se evitar ajustes duplos de riscos e incertezas com consequente superavaliação da provisão.

3. Valor Presente

Quando o efeito do valor do dinheiro no tempo é material, o valor da provisão deve ser o valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação. A taxa de desconto deve ser a taxa antes dos impostos que reflita as atuais avaliações de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos para o passivo. A taxa de desconto não deve refletir os riscos relativamente aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas.

4. Eventos Futuros

Os eventos futuros que possam afetar o valor necessário para liquidar a obrigação devem ser refletidos no valor da provisão quando houver evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão.

Os eventos futuros podem ser particularmente importantes para a mensuração das provisões. Por exemplo, certas obrigações podem conter índices ligados para compensar efeitos da inflação ou outras alterações específicas de preço. Na existência de evidência suficiente de prováveis taxas de inflação, isto deve ser refletido na quantia da provisão. Os efeitos de uma nova legislação que podem afetar a quantia de uma obrigação existente de um governo ou de uma entidade pública são levados em consideração ao se mensurar aquela obrigação quando evidência objetiva suficiente de que a promulgação da lei é praticamente certa. A variedade de circunstâncias que surgem nas práticas torna impossível especificar um evento único que proporciona evidência objetiva e suficiente em todo caso. Evidência é necessária de qual legislação será usada e se será ou não promulgada e implementada no devido curso. Em muitos casos, porém, não existe evidência objetiva suficiente até que a nova legislação seja promulgada.

5. Reembolsos

Algumas vezes, a entidade pode esperar que outra parte pague parte ou todo do dispêndio necessário para liquidar uma provisão (por exemplo, através de contratos de seguro, cláusulas indenizadoras ou garantias de fornecedor). A outra parte pode reembolsar valores pagos pela entidade ou pagar as quantias

diretamente. Quando se espera que alguns ou todos os desembolsos necessários para liquidar uma provisão são reembolsáveis por outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, for praticamente certo que será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um ativo separado. O valor reconhecido para o reembolso não deve exceder o valor da provisão. Na demonstração das variações patrimoniais, a variação patrimonial diminutiva relativa à provisão pode ser apresentada líquida do valor reconhecido de reembolso.

Assim, na maioria dos casos, a entidade permanece responsável por todo o valor em questão, de modo que a entidade teria que liquidar o valor total se o terceiro não pagar por qualquer razão.

Nessa situação, uma provisão é reconhecida pelo valor total da responsabilidade e um ativo separado para o reembolso previsto é reconhecido quando é absolutamente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a obrigação.

6. Alterações nas Provisões

As provisões devem ser reavaliadas em cada data do balanço e devem ser ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais provável que uma saída de recursos com benefícios econômicos ou potencial de serviços é necessária para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

Quando for utilizado o desconto a valor presente, o valor contábil da provisão aumenta a cada período para refletir a passagem do tempo. Esse aumento deve ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva financeira.

02.10.06 UTILIZAÇÃO

Uma provisão deve ser usada somente para as variações patrimoniais diminutivas das quais a provisão foi reconhecida originalmente. Além disso, somente as variações patrimoniais diminutivas relativas à provisão são ajustadas contra a mesma. Reconhecer uma variação patrimonial diminutiva contra uma provisão que foi originalmente reconhecida para outra finalidade esconderia o impacto de dois eventos diferentes.

02.10.07 DIVULGAÇÃO

Para cada classe de provisão, a entidade deve divulgar:

- a) O valor contábil no início e no final do período;
- b) Provisões complementares feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- c) Valores utilizados (isto é, obtidas e cobradas contra a provisão) durante o período; e
- d) Valores não utilizados durante o período.

Recomenda-se a entidade divulgar as seguintes informações para cada classe de provisões:

- a) Uma breve descrição da natureza da obrigação e o cronograma previsto de qualquer saída resultante de benefícios econômicos ou potencial de serviços;
- b) Uma indicação das incertezas sobre o valor ou o cronograma dessas saídas; e
- c) A quantia de algum reembolso esperado, indicando a quantia de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado.

A menos que a possibilidade de qualquer saída para a liquidação for remota, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data do balanço, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, onde praticável:

- a) Uma estimativa de seu efeito financeiro;
- b) Uma indicação das incertezas em relação à quantia ou periodicidade da saída; e
- c) A possibilidade de algum reembolso.

02.06.04 REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA

O fato do ente da Federação criar e legislar sobre o imposto não significa, no entanto, que ficará com a totalidade da sua arrecadação. A Constituição Federal de 1988 define na Seção VI (Da Repartição das Receitas Tributárias) os casos que ensejam as transferências. O art. 160 veda a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos. Nesse caso, após a ocorrência do lançamento do tributo, deverá ser registrado um ativo (créditos a receber) contra uma variação patrimonial aumentativa pelo registro da arrecadação bruta. Adicionalmente, há um registro no passivo de provisão para repartição tributária de créditos e uma variação patrimonial diminutiva pela parcela do recurso a transferir ao ente recebedor. No momento do reconhecimento do crédito tributário, pode haver incerteza sobre o montante a ser transferido, devido ao fato de que esse tributo pode não ser arrecadado e, portanto, inscrito em dívida ativa. Assim, justifica-se o registro da provisão para repartição tributária, já que há incerteza quanto ao valor que deverá ser transferido. O cálculo da provisão para repartição tributária será efetuado com base nos créditos de impostos e contribuições ainda não arrecadados sujeitos à repartição, deduzidos do respectivo ajuste para perdas. É importante ressaltar que o registro da provisão para repartição tributária somente pode ocorrer quando for possível a realização de uma estimativa confiável do valor da obrigação. Somente na arrecadação do tributo ocorrerá a baixa do ativo, anteriormente registrado em contas a receber, contra o montante do recurso que ingressou no caixa do ente. Ainda nesse momento, é baixada a provisão contra o passivo registrado em conta de tributos a transferir, se for o caso. Somente nesse momento, o ente da Federação recebedor terá condições de reconhecer a variação patrimonial aumentativa e o ativo (créditos a receber). Ressalte-se que, estritamente do ponto de vista orçamentário, a transferência poderá ser realizada por meio de despesa ou como dedução de receita. Do ponto de vista patrimonial, as respectivas contas devem registrar o fenômeno sempre como variação patrimonial diminutiva.

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS NO ENTE ARRECADADOR

Pelo reconhecimento do crédito tributário

Código da Conta Título da Conta Valor (R\$)

D 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos tributários a receber (P) R\$ 1.000,00

C 4.x.x.x.x.xx.xx VPA R\$ 1.000,00

Código da Conta Título da Conta Valor (R\$)

D 3.5.2.1.x.xx.xx Distribuição Const. ou Legal de Receitas R\$ 250,00

C 2.1.7.5.x.xx.xx Provisão para repartição de créditos (P) R\$ 250,00

Pela arrecadação

Código da Conta Título da Conta Valor (R\$)

D 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F) R\$ 1.000,00

C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos tributários a receber (P) R\$ 1.000,00

Código da Conta Título da Conta Valor (R\$)

D 2.1.7.5.x.xx.xx Provisão para repartição de créditos R\$ 250,00

C 2.1.5.x.x.xx.xx Obrigação de repartição a outros entes R\$ 250,00

Pela transferência (caso seja feita por despesa orçamentária)

Código da Conta Título da Conta Valor (R\$)

D 2.1.5.x.x.xx.xx Obrigações de repartição a outros entes R\$ 250,00

C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (F) R\$ 250,00

Observação 2: Caso haja receitas lançadas e não arrecadadas, tais créditos deverão sofrer ajuste de perdas (ver item 02.06.07). Dessa maneira, o cálculo do passivo de provisão para repartição de créditos deverá ocorrer com base nos créditos deduzidos do ajuste de perdas.

Pelo ajuste da provisão para repartição tributária no dia 31/01/2011:

Código da Conta Título da Conta Valor (R\$)

D 3.5.2.1.x.xx.xx Distribuição Const. ou Legal de Receitas R\$ 15,00

C 2.1.7.5.x.xx.xx Provisão para repartição de créditos a curto prazo R\$ 15,00

