

Recebido em: 29 de abril de 2018

Aprovado em: 28 de outubro de 2018

Sistema de Avaliação: Double Blind Review

RGD | v. 16 | n. 1 | p. 27-52 | jan./abr. 2019

DOI: <https://doi.org/10.25112/rgd.v16i1.1635>

E-mail do contato principal: blima03@gmail.com

PRECEDENTES JUDICIAIS VINCULANTES E A EVIDENCIAÇÃO DE PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES

STARE DECISIS AND PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES
AND CONTINGENT ASSETS DISCLOSURE

Bruno Rodrigues Teixeira de Lima

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (Brasília/Brasil).

Cleiton Borges de Menezes Junior

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (Brasília/Brasil).

Jomar Miranda Rodrigues

Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (Brasília/Brasil).
Professor na Universidade de Brasília (Brasília/Brasil).

RESUMO

O CPC 25 R1 (2009) apresenta os critérios para reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, cujas regras gerais também são aplicadas aos processos judiciais ou administrativos que têm alguma probabilidade de impactar o balanço patrimonial. A literatura contábil tem se preocupado em debater diversos aspectos que envolvem o *disclosure* dos litígios dos quais a entidade é parte, contudo, pouco se debruçam sobre importante aspecto da legislação brasileira: os precedentes vinculantes. Nesse contexto, o artigo tem por objetivo analisar, a partir de interpretação normativa e sob o pálio da teoria do precedente, se os valores envolvidos nos processos judiciais cujas matérias de direito foram julgadas sob a sistemática dos precedentes vinculantes devem ser reconhecidos como ativos ou ativos contingentes, ou ainda como passivos, provisões ou passivos contingentes. A leitura feita é que esses casos devem estar nos extremos, porquanto o conhecimento prévio do precedente vinculante permite à entidade antever sua derrota ou vitória na discussão judicial. Investigou-se também a forma que as empresas do seguimento “Novo Mercado” da BM&F Bovespa realizam o *disclosure* desses valores, concluindo-se que ainda é incipiente a preocupação com o impacto dos precedentes vinculantes no balanço.

Palavras-chave: Evidenciação. Ativos e passivos contingentes. Precedentes Vinculantes.

ABSTRACT

CPC 25 R1 (2009) presents the criteria for recognition, measurement and disclosure of provisions, contingent liabilities and contingent assets, whose general rules are also applied to judicial and administrative lawsuits that are likely to impact the balance sheet. The accounting literature has been concerned with several aspects involving the disclosure of the litigations, but they not demonstrate concern about an important aspect of Brazilian legislation: the stare decisis doctrine. In this context, the article aims to analyze, from an interpretation perspective and under the theory of precedent, if the values involved in lawsuits whose subjects were judged under the stare decisis doctrine should be recognized as assets or contingent assets, or as liabilities, provisions or contingent liabilities. We conclude that these cases must be at the extremes, since the prior knowledge of the precedent allows the entity to foresee its defeat or victory in the judicial discussion. We also investigated how BM&F Bovespa's "Novo Mercado" companies are caring out the disclosure of these amounts, and we concluded that there is still an incipient concern about the impact of precedents on the balance sheet.

Keywords: Disclosure. Contingent Liabilities. Contingent Assets. Stare Decisis.

1 INTRODUÇÃO

A *International Accounting Standard* (IAS) n. 37 - *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* (2001) foi harmonizada, no Brasil, por meio do Pronunciamento n. 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, posteriormente modificado pela Revisão de Pronunciamentos Técnicos n. 06/2014 (CPC 25 R1, 2009). Por sua vez, o Pronunciamento Conceitual Básico (CPC 00, 2011) internalizou a característica da relevância da informação contábil, cujo conceito é informação capaz de influenciar no processo de tomada de decisões do usuário. Vale dizer que ela terá utilidade quando eivada dos valores preditivo, confirmatório ou a combinação de ambos, expressos na capacidade de predizer futuros resultados ou de servir de *feedback*.

Dentre o que se entende por informações relevantes, os litígios permeiam os diversos aspectos do ambiente de negócios (HENNES, 2013). As perdas ou ganhos potenciais em litígios podem ter impactos materiais nos valores divulgados através das demonstrações contábeis (RIBEIRO; RIBEIRO; WEFFORT, 2013).

O CPC 25 R1 (2009) apresenta os critérios para reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, cujas regras gerais também são aplicadas aos processos judiciais ou administrativos que têm alguma probabilidade de impactar o patrimônio da entidade. Com a adoção obrigatória do CPC 25 R1 (2009) para o exercício findo em 2010, a literatura contábil também tem se preocupado em debater diversos aspectos que envolvem o *disclosure* dos litígios dos quais a entidade é parte ou terceiro interessado.

Contudo, os pesquisadores pouco se debruçam sobre importante aspecto processual da legislação brasileira: os precedentes judiciais vinculantes. Desde a promulgação da Constituição Federal (BRASIL, 1988) já havia previsão de instrumentos com mecanismos vinculantes, tais como a ação direta de inconstitucionalidade (ADI), por ação ou omissão, e a arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF), essa última ainda sem exatidão conceitual. Com a promulgação das Leis n. 11.418/06 (BRASIL, 2006) e 11.672/08 (BRASIL, 2008), assentou-se o sistema de precedentes judiciais no Brasil, especificamente no Supremo Tribunal Federal (STF) e no Superior Tribunal de Justiça (STJ), através dos recursos repetitivos.

Nesse contexto, o artigo tem por objetivo analisar como os valores envolvidos nos processos judiciais cujas matérias de direito foram julgadas sob a sistemática dos precedentes vinculantes devem ser reconhecidos e evidenciados, bem como investigar o tratamento que as empresas brasileiras de maior nível de governança corporativa dispensam a esses itens.

O objetivo geral foi perseguido por dois caminhos: (1) análise e interpretação das normas contábeis sobre o reconhecimento de ativos, ativos contingentes, passivos, provisões e passivos contingentes, e (2) investigação da forma como as empresas do seguimento “Novo Mercado” da BM&F Bovespa realizam o *disclosure* desses valores em suas demonstrações, através de estatística descritiva.

A pesquisa foi desenvolvida, portanto, a partir de uma abordagem qualitativa e quantitativa, sob o pálio da teoria dos precedentes, especificamente da doutrina do *stare decisis*. Serão expostos, na segunda seção, essa teoria e os conceitos básicos que envolvem os precedentes judiciais vinculantes. Também será descrito o modo como se dá a sua formação e discutida a persistência das decisões desses recursos (segurança jurídica). Serão descritos, ainda, os conceitos de provisão, ativo contingente e passivo contingente e a forma como eles são reconhecidos e divulgados.

A terceira seção tem a finalidade de estabelecer, por meio de abordagem interpretativa, se os valores envolvidos em processos nos quais a matéria de direito foi julgada através de precedente judicial vinculante devem ser reconhecidos pela entidade, divulgados em nota explicativa ou não evidenciados.

Na continuação (quarta seção), serão expostos dados de empresas listadas na BM&F Bovespa com nível de governança corporativa “Novo Mercado”, em 2016, extraídos dos anos de 2010 a 2015. Esses dados são provenientes das demonstrações contábeis e através deles será realizada estatística descritiva para identificar o detalhamento da divulgação de provisões, ativos contingentes e passivos contingentes, e se as matérias de direito dos processos judiciais dos quais as entidades fazem parte são objeto de precedente judicial vinculante. Por fim, das empresas que evidenciaram processos sujeitos às decisões proferidas em precedente judicial vinculante, será feita uma segunda análise. Esta tem o fim de verificar se os valores correspondentes estão sendo ativados ou divulgados como ativos contingentes, no caso de processos ativos, ou provisionados ou evidenciados como passivos contingentes, na hipótese dos processos passivos. A quinta e última seção é destinada à conclusão do trabalho.

Embora não seja objeto deste estudo perseguir as razões pelas quais as empresas divulgam (ou não) informações sobre processos judiciais alvos de precedentes vinculantes, a relevância do artigo repousa na contribuição para o entendimento da realidade contábil no processo de contabilização de provisões e divulgação de ativos e passivos contingentes. A abordagem utilizada é inovadora, pois não foram encontrados estudos específicos sobre o tema. Tem-se ainda a contribuição teórica, pois este trabalho poderá ser usado como referência para pesquisas futuras, permitindo disseminação do conhecimento sobre o assunto e o esclarecimento de questionamentos sobre a contabilização e divulgação de valores envolvidos em processos cujas matérias de direito foram julgadas conforme os precedentes judiciais vinculantes.

2 REFERENCIAL TEÓRICO E MARCO LEGAL

2.1 A TEORIA DO PRECEDENTE

A doutrina do precedente, ou doutrina do *stare decisis*, é uma característica própria da *common law* (HORTY, 2012). Para Didier Jr., Braga e Oliveira (2015), “o precedente é a decisão judicial tomada à luz de um caso concreto, cujo elemento normativo pode servir como diretriz para o julgamento posterior de casos análogos”.

Cole (1998) afirma que:

A doutrina do *stare decisis* na cultura jurídica dos Estados Unidos simplesmente significa que uma vez que a Corte de última instância no sistema judiciário federal ou estadual decida um princípio de direito para o caso em julgamento, estabelecendo assim um precedente, a Corte continuará a aderir a este precedente, aplicando-o a casos futuros em que os fatos relevantes sejam substancialmente os mesmos, ainda que as partes não sejam as mesmas. Portanto, “precedente” é a regra jurídica usada pela Corte de última instância no local em que o caso foi decidido, aplicado aos fatos relevantes que criaram a questão de mérito levada perante a Corte para decisão. *Stare Decisis* é a política que exige que as cortes subordinadas à Corte de última instância que estabelece o precedente sigam aquele precedente e “não mudem uma questão decidida”.

A doutrina do *stare decisis* é um elemento componente da chamada teoria do precedente. Ela é composta por diversos conceitos além do *stare decisis* (tais como *ratio decidendi* e *obiter dictum*), possui métodos de aplicação (*distinguish*) e de superação (tal como o *overruling*), segundo Jesus (2014). A teoria do precedente, portanto, pode ser identificada como aquela em que a matéria de direito estabelecida no *leading case* tem a sua eficácia expandida a todos os casos cuja questão de fato se confunda com o precedente. Aos Tribunais inferiores àquele que proferiu a decisão vinculante resta somente replicar a questão de mérito.

Não há consenso na doutrina do direito sobre a existência de uma teoria do precedente. Easterbrook (1988) reconhece que ter uma teoria do precedente é ter uma teoria segundo a qual os atos dos juízes são estendidos e entendidos como lei em *strito sensu*. Contudo, concorda com Cardozo (apud EASTERBROOK, 1988), quando ele afirma não há como se admitir que exista uma teoria do precedente, pois a aderência ao precedente é simples questão de tentativa e erro. A aderência é influenciada pela dissonância ou concordância aos efeitos de outras regras, leis ou precedentes, quando então se termina a aderência ao próprio precedente. Trata-se, segundo o autor, de mera técnica, doutrina, e não de uma teoria, cujos elementos são mais robustos. Ninguém, firma Easterbrook (1988), produziu uma consistente teoria

do precedente. Se existisse, os precedentes judiciais seriam perfeitamente estáveis, não suscetíveis a mudanças de entendimento jurisprudencial da Corte de última instância.

Merril (2005) tem entendimento diverso do anteriormente exposto. Ao discorrer sobre originalismo – método interpretativo segundo o qual o texto é entendido tal como pensado pelo legislador –, o pesquisador afirma que esse método pode ser superior na teoria, contudo, a prática mostra que o *stare decisis* é indubitavelmente superior. Narra que, na Corte Suprema norte americana, 80% dos julgamentos são feitos com base em precedentes e uma larga proporção de casos é decidida sem qualquer argumentação com base no texto constitucional ou com a aplicação da técnica do originalismo. Essa constatação, segundo o autor, parece evidência suficiente para a existência de uma teoria do precedente.

Desde a Constituição Federal (BRASIL, 1988), o Brasil veio, paulatinamente, incorporando essa teoria ao seu direito interno. O arcabouço normativo-processual dos precedentes judiciais vinculantes no Brasil será tema de debate adiante. Limita-se, neste momento, expor a teoria que serve de base para esses precedentes, no Brasil e no mundo.

Portanto, uma vez que uma das propostas do artigo é analisar, em último caso, qual é o impacto dos precedentes vinculantes nos ativos e passivos contingentes, faz-se importante o conhecimento da teoria do precedente e de como ela é aplicada no país. Essa doutrina influencia na probabilidade de ganho ou perda das ações judiciais e, por conseguinte, no *disclosure* das provisões, dos ativos contingentes e dos passivos contingentes.

2.2 O PRECEDENTE JUDICIAL VINCULANTE NO BRASIL E SUA PERSISTÊNCIA

Mello (2005) traçou uma cronologia dos mecanismos vinculantes no Brasil. A autora apontou que o art. 102 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) já previa a ação direta de inconstitucionalidade e a arguição de descumprimento de preceito fundamental. Não tardou e a Emenda Constitucional n. 3 (BRASIL, 1993) somou a ação declaratória de constitucionalidade ao chamado sistema de controle concentrado de constitucionalidade. A ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade foram disciplinadas pela Lei n. 9.868/99 (BRASIL, 1999a). De acordo com o parágrafo único do art. 28 dessa Lei, “a declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal”.

A arguição de descumprimento de preceito fundamental, regulamentada através da Lei n. 9.882/99 (BRASIL, 1999b), tem como objetivo evitar ou reparar lesão a preceito fundamental resultante de ato

do Poder Público. O art. 10 da norma, em seu *caput*, prevê que “julgada a ação, far-se-á comunicação às autoridades ou órgãos responsáveis pela prática dos atos questionados, fixando-se as condições e o modo de interpretação e aplicação do preceito fundamental.” E o parágrafo 3º sacramenta: “a decisão terá eficácia contra todos e efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Público”.

Ou seja, o resultado proferido no julgamento da ação direta de inconstitucionalidade, da ação declaratória de constitucionalidade e da arguição de descumprimento de preceito fundamental *vincula* todo o Poder Judiciário, que se torna obrigado a reproduzir a decisão do Supremo Tribunal Federal (órgão competente para julgar essas espécies de ações) nos demais casos em trâmite nos Tribunais de todo o país, além de vincular também as administrações direta e indireta dos entes estatais. Trata-se de puro precedente judicial vinculante.

Em 2004, outro mecanismo foi criado pelo legislador brasileiro: a súmula vinculante. A Emenda Constitucional n. 45 (BRASIL, 2004) prescreveu que “o Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.”

As Leis n. 11.418/06 (BRASIL, 2006) e 11.672/08 (BRASIL, 2008) ampliaram o leque de mecanismos processuais vinculantes, ao conceber os chamados recursos repetitivos. Os recursos repetitivos, tanto no STF quanto no STJ, são aqueles recursos cujas matérias de direito estão sendo discutidas em múltiplos litígios, por todo o país, de sorte que apenas alguns (*leading cases*) são selecionados para julgamento, e sua decisão será obrigatoriamente reproduzida pelos demais Tribunais pátrios.

O novo Código de Processo Civil Brasileiro, Lei n. 13.105/15 (BRASIL, 2015), concebeu o incidente de resolução de demanda repetitiva, espécie de processo cujo rito é semelhante ao dos recursos repetitivos, contudo no âmbito dos Tribunais locais (Tribunais de Justiça dos Estados e do Distrito Federal e Tribunais Regionais Federais). Julgado o incidente, a tese jurídica será aplicada “a todos os processos individuais ou coletivos que versem sobre idêntica questão de direito e que tramitem na área de jurisdição do respectivo Tribunal”.

Nota-se, portanto, que o Brasil criou alguns mecanismos de vinculação dos juízos aos precedentes julgados pelas instâncias superiores. Sua reprodução, como exposto, é obrigatória aos magistrados e órgãos colegiados das instâncias inferiores.

Essa obrigatoriedade se traduz em segurança jurídica e aumento no grau de certeza do julgamento final de processos ainda em trâmite no Poder Judiciário, mas cuja matéria de direito já foi julgada em

sede de precedente judicial vinculante (PORTO, 2010). Não se deve, dessa forma, aos processos nos quais as matérias de direito foram alvo de precedentes vinculantes dispensar o mesmo tratamento que àqueles que não o foram, pois, a toda evidência, esses últimos carecem de maior certeza sobre o seu resultado útil, por mais que os patronos da causa, aqueles que indicaram as chances de êxito, bem avaliem a situação processual. A certeza repousa mais no precedente vinculante do que nas demandas em que há precedentes, mas sem vinculação. Pior ainda quando sequer os Tribunais enfrentaram a matéria de direito (ou seja, quando não há jurisprudência).

Em tese, esses processos merecem avaliação diversa daquela que é conferida aos demais. Para tanto, esses precedentes judiciais vinculantes devem ser persistentes no tempo, ou seja, a probabilidade de reversão tem de ser mínima se a segurança jurídica é o que importa.

Viu-se que a teoria dos precedentes admite a superação ou a modificação do precedente judicial vinculante, o que se denomina de *overruling*, segundo Leal (2013). Essa superação ou modificação do precedente judicial vinculante deve se dar por motivo razoável e excepcional, devidamente fundamentado, como por exemplo, na hipótese de obsolescência do precedente em face de mudanças históricas, econômicas ou sociais, ou quando se constate erro na decisão original.

Ulmer (apud LEAL, 2013) apontou que entre os anos 1880 e 1957, a Suprema Corte dos Estados Unidos da América analisou mais de 55.000 (cinquenta e cinco mil) casos, tendo realizado o *overruling* em apenas 103 (cento e três) precedentes, ou seja, em 0,19% dos casos em quase 80 (oitenta) anos.

Para saber a realidade brasileira, pesquisou-se dados do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, a fim de investigar a persistência dessas decisões vinculantes ao longo do tempo. Os *sites* desses Tribunais mantêm dados atualizados sobre as súmulas vinculantes e os recursos repetitivos (identificados no STF como processos com repercussão geral). A persistência das ADI, ADC e ADPF não é facilmente identificada, pois padece de pesquisa mais acurada para verificar se houve mudança na jurisprudência. Contudo, uma vez declarada a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de norma, não foram encontradas decisões que reverteram esse posicionamento. Resume-se a pesquisa na Tabela 1:

Tabela 1: Quantidade de PJV julgados x quantidade de PJV superados por espécie de PJV - 1988 a 2016

Espécie de Precedente	Supremo Tribunal Federal		Superior Tribunal de Justiça	
	Quantidade de Julgados	Quantidade de <i>Overruling</i>	Quantidade de Julgados	Quantidade de <i>Overruling</i>
ADI	2750	0	0	0
ADC	18	0	0	0
ADPF	178	0	0	0
Súmulas Vinculantes	55	0	0	0
Recursos Repetitivos	242	0	646	2
TOTAL	3243	0	646	2

Fonte: Produção própria a partir de dados do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

Verifica-se que do total de 3.889 (três mil, oitocentos e oitenta e nove) precedentes judiciais vinculantes julgados, com decisões transitadas em julgado (não são recorríveis), apenas 2 (dois) sofreram *overruling*. Conclui-se que os precedentes judiciais vinculantes são persistentes e fornecem segurança jurídica aos jurisdicionados, dada a baixa frequência de *overruling*. Os Incidentes de Resolução de Demandas Repetitivas não foram objeto de pesquisa porque o novo Código de Processo Civil, que os regulamentou, entrou em vigor recentemente, em 18 de março de 2016, pelo que não houve tempo hábil para o julgamento de quaisquer desses processos nos Tribunais brasileiros.

Não se pode olvidar da observação feita por Kietzmann (2016). A entidade deve considerar toda a evidência disponível, incluindo, por exemplo, a opinião de peritos, para classificar um passivo como contingência ou provisão. O autor considerou dois núcleos para investigação:

- (i) Matérias de fato: relativas à controvérsia sobre a ocorrência ou não ocorrência de determinados fatos, podendo implicar no reconhecimento de direitos ou obrigações; as matérias de fato poderão ser avaliadas por meio do exame de quaisquer meios de prova admitidos em lei, notadamente as provas documentais, testemunhais e periciais.
- (ii) Matérias de direito: relativas à controvérsia sobre a aplicabilidade ou a interpretação do Direito em relação a determinado caso concreto; as matérias de direito poderão ser avaliadas por meio da sua interpretação, tendo como base as chamadas *fontes do Direito*, quais sejam, lei, costumes, doutrina, jurisprudência, analogia, princípios gerais do Direito e equidade.

Os precedentes judiciais vinculantes se aplicam somente àqueles casos em que a matéria de fato é idêntica a eles. Caso contrário, o julgador aplicará a técnica do *distinguish*, segundo Jesus (2014). Afirma a pesquisadora que o *distinguish* consiste no processo mental indutivo e empírico do magistrado, baseado no cotejo entre as circunstâncias fáticas e a *ratio decidendi* do caso a ser julgado e as circunstâncias fáticas e a *ratio decidendi* dos casos precedentes. Por meio do *distinguish*, parte-se do particular para o geral.

O intérprete, continua a autora, analisa as circunstâncias fáticas do caso paradigma e do caso em julgamento, cotejando-as. Havendo semelhança entre elas, o magistrado deverá verificar se a *ratio decidendi* do caso paradigma se amolda ao caso em julgamento. Caso positivo, o magistrado deverá aplicá-la à demanda presente.

Portanto, administradores, contadores e advogados, ao analisar se a matéria de direito discutida no processo judicial da entidade é a mesma de precedente vinculante, devem verificar antes se os fatos envolvidos naquela lide guardam relação de identidade com os fatos envolvidos no julgamento do precedente vinculante.

2.3 PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E OS ATIVOS CONTINGENTES

Passivos contingentes têm peculiaridades. Ludícibus et al. (2013) afirmam que passivo contingente é caracterizado por uma saída possível de recursos, mas não provável (mais provável que não do que sim). Não é, portanto, reconhecido no balanço, mas divulgado em nota explicativa. Quando remota a probabilidade de saída de recursos, sequer deve ser divulgado o passivo contingente. Se provável a saída de recursos da entidade, embora haja incerteza quanto ao prazo, deve ser constituída uma provisão, a qual será publicada no balanço patrimonial. Holder et al. (2013) lembram que o passivo contingente decorre de eventos passados que dependem da ocorrência de eventos futuros e incertos, ou seja, fora do controle da entidade.

Farias (2004) assevera que as obrigações contingentes são originadas, principalmente, de questões tributárias, trabalhistas, cíveis e ambientais. São constituídas por processos trabalhistas comuns, ações tributárias de alta complexidade (em decorrência do próprio sistema tributário brasileiro), garantias na cobertura de produtos com defeito e passivos relacionados a danos ao meio ambiente.

O CPC 25 R1 (2009) define a provisão como “passivo de prazo ou de valor incerto”. Uma provisão deve ser reconhecida quando atender às seguintes condições: a entidade ter uma obrigação presente (legal ou não formalizada), isto é, uma obrigação que deriva de contrato, legislação ou outra ação da lei ou decorrente de um evento passado que criou expectativas válidas em um terceiro; for provável a saída de recursos para liquidar a obrigação (caso a probabilidade do evento ocorrer seja maior do que de não acontecer); e a estimativa do montante da obrigação seja confiável. Se qualquer um desses requisitos estiver ausente, a provisão não será contabilizada, havendo apenas a divulgação de um passivo contingente por meio das notas explicativas.

Por sua vez, ativo, para Barth (2006), parafraseando o conceito do *International Accounting Standards Board*, é um recurso capaz de gerar benefícios futuros, resultante de eventos passados e controlado pela entidade. Assim como o passivo, o ativo deve ser mensurado em bases confiáveis para que seja

reconhecido no balanço patrimonial. O CPC 25 R1 (2009) define o ativo contingente como um possível ativo proveniente de eventos passados, cuja existência será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos, os quais não estão totalmente sob o controle da entidade. Quando a entrada de benefícios econômicos não for provável ou não existir a possibilidade de serem estimados confiavelmente, os ativos contingentes não são reconhecidos nem evidenciados. Divulgam-se somente informações a seu respeito em notas explicativas se for provável a entrada de benefícios econômicos. Caso a realização do ganho seja praticamente certa, o ativo é considerado como não contingente, sendo, portanto, reconhecido no balanço.

Os quadros abaixo resumem o CPC 25 R1 (2009) quanto às classificações dos ativos e passivos contingentes:

Quadro 1: Reconhecimento e divulgação dos passivos contingentes

	Há obrigação presente que provavelmente requer uma saída de recursos.	Há obrigação possível ou obrigação presente que pode requerer, mas provavelmente não irá requerer, uma saída de recursos.	Há obrigação possível ou obrigação presente cuja probabilidade de uma saída de recursos é remota.
Reconhecimento	A provisão é reconhecida (item 14).	Nenhuma provisão é reconhecida (item 27).	Nenhuma provisão é reconhecida (item 27).
Divulgação	Divulgação é exigida para a provisão (itens 84 e 85).	Divulgação é exigida para o passivo contingente (item 86).	Nenhuma divulgação é exigida (item 86).

Fonte: CPC 25 R1 (2009).

Quadro 2: Reconhecimento e divulgação dos ativos contingentes

	A entrada de benefícios econômicos é praticamente certa.	A entrada de benefícios econômicos é provável, mas não praticamente certa.	A entrada não é provável.
Reconhecimento	O ativo não é contingente (item 33).	Nenhum ativo é reconhecido (item 31).	Nenhum ativo é reconhecido (item 31).
Divulgação		Divulgação é exigida (item 89).	Nenhuma divulgação é exigida (item 89).

Fonte: CPC 25 R1 (2009).

Determina ainda o CPC 25 R1 (2009) que, ao mensurar as contingências, o montante reconhecido como uma provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação na data do balanço. Também prevê que, na escolha da melhor estimativa, deverão ser considerados os riscos, as incertezas envolvidas nos eventos e as circunstâncias relativas às contingências, de modo a não subavaliar ou superavaliar um passivo.

A base normativa exposta acima será objeto de interpretação, com o fim de se estabelecer, segundo a norma contábil, de que forma os valores envolvidos em processos, cujas matérias de direito tenham sido julgadas em sede de precedentes judiciais vinculantes, devem ser divulgados pela entidade. Importa dizer que se busca a adequação da divulgação desses valores conforme os conceitos estampados no CPC 25 R1 (2009), para imprimir legitimidade à publicização da informação.

3 METODOLOGIA E ANÁLISE INTERPRETATIVA

3.1 METODOLOGIA DE INTERPRETAÇÃO DAS EXPRESSÕES PROBABILÍSTICAS

Viu-se que o CPC 25 R1 (2009) estabelece condição probabilística para a classificação dos ativos e passivos contingentes e das provisões. Em relação aos passivos, o item 23 da aludida norma prescreve, para que um passivo seja reconhecido, a necessidade de se apurar uma probabilidade de ocorrência de saída de recursos que seja mais positiva do que negativa, ou seja, as chances de o evento ocorrer são maiores do que as chances de o evento não ocorrer.

A leitura lógica é que o conceito de "provável", classificação apta a transformar o passivo contingente em provisão reconhecida no balanço, conforme visto anteriormente, reclama uma chance de ocorrência maior do que 50%. Por exclusão, a expressão "possível" é menor ou igual a 50%. O problema está em determinar o que vem a ser "remoto". A dicção da norma leva a concluir que essa expressão tem abrangência diferente do conceito de "possível", de probabilidade menor, pois sequer o CPC 25 R1 (2009) exige a divulgação dos passivos contingentes remotos.

Fato é que não há conceito normatizado, o que abre espaço ao julgamento profissional. Simon (2002) investigou a percepção de diretores financeiros e auditores de companhias britânicas sobre as expressões probabilísticas. Por meio de questionários, instou 300 (trezentos) diretores financeiros e 300 (trezentos) auditores a indicarem, em termos percentuais, como interpretam 30 (trinta) expressões probabilísticas contidas nas normas contábeis britânicas. Em relação à expressão "remoto", os diretores financeiros apontaram, na média, 8%, enquanto os auditores 6%.

Simon (2002) comparou o seu estudo com resultados anteriores, de pesquisas que utilizaram somente a percepção de auditores. Amer, Hackenbrack e Nelson (1994) encontraram uma média de 12%, Reimers (1992) de 9% e Davidson (1991) de 10%. A discrepância do valor encontrado por Simon (2002) em relação aos outros estudos (6% contra 9%, 10% e 12%), segundo ele, pode ser entendida (i) pelo fato dessas pesquisas terem sido realizadas em outros países, que não a Grã-Bretanha, e (ii) em épocas diferentes. A intenção aqui não é esgotar o tema, mas sim apontar o que pesquisadores no mundo têm encontrado sobre essas classificações.

Kietzmann (2016) reconhece a falta de definição sobre o que vem a ser “remoto” e sugere um percentual menor ou igual a 10%. Reconhece a arbitrariedade de sua sugestão, mas pondera o percentual, em suas palavras, com a prudência e a exclusão de casos cujo desfecho (acima de 90% de chance) não trará qualquer impacto à entidade. Quanto à arbitrariedade da conclusão parece não haver dúvida, todavia deve ser reconhecido que a própria norma permite esse julgamento. Do contrário, teria regulamentado.

Portanto, entende-se por razoável a interpretação das expressões probabilísticas do CPC 25 R1 (2009) quanto aos passivos contingentes da seguinte forma:

Tabela 2: Interpretação das expressões probabilísticas de passivo contingente

Expressão	Probabilidade
Remoto	$X \leq 10\%$
Possível	$10\% < X \leq 50\%$
Provável	$X > 50\%$

Fonte: Produção própria a partir de interpretação do CPC 25 R1 (2009) e de dados dos estudos de Simon (2002), Amer *et al* (1994), Reimers (1992), Davidson (1991) e Kietzmann (2016).

No que diz respeito aos ativos contingentes, a classificação dispensada pelo CPC 25 R1 (2009) difere da classificação dos passivos contingentes. Recorde-se que a classificação “provável” foi definida pelo item 23; as chances de o evento ocorrer são maiores do que as chances de o evento não ocorrer. Outras duas classificações são apontadas pela regra, mas sem definição: “não provável” e “praticamente certa”. A falta de regra específica protesta por análise interpretativa, assim como foi feito alhures.

A expressão “não provável” foi utilizada pela norma também para estabelecer o conceito de passivo contingente. Dispôs o item 10:

Passivo contingente é:

- (a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou
- (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:
 - (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou
 - (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade. *(Sem grifo no original).*

O item 13, por sua vez, distingue provisão de passivo contingente, assentando:

Este Pronunciamento Técnico distingue entre:

(a) provisões – que são reconhecidas como passivo (presumindo-se que possa ser feita uma estimativa confiável) porque são obrigações presentes e é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja necessária para liquidar a obrigação; e

(b) passivos contingentes – que não são reconhecidos como passivo porque são:

(i) obrigações possíveis, visto que ainda há de ser confirmado se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos, ou

(ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento deste Pronunciamento Técnico (porque não é provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente confiável do valor da obrigação). *(Sem grifo no original).*

É importante também transcrever o item 23:

Para que um passivo se qualifique para reconhecimento, é necessário haver não somente uma obrigação presente, mas também a probabilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar essa obrigação. Para a finalidade deste Pronunciamento Técnico 1, uma saída de recursos ou outro evento é considerado como provável se o evento for mais provável que sim do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o evento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer. Quando não for provável que exista uma obrigação presente, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja remota (ver item 86). *(Sem grifo no original).*

Demonstrou-se acima que o passivo contingente, como obrigação presente, só é reconhecido se considerada “provável” a saída de recursos da entidade. Os itens transcritos vedam o reconhecimento do passivo na hipótese de a saída de recursos for “não provável”. Por outro lado, viu-se que não há reconhecimento de passivos contingentes quando a saída de benefícios econômicos for “possível” ou “remota”.

A conjugação desses elementos, utilizando-se da técnica de interpretação racional a *contrario sensu* de normas (FRIEDE, 2000), leva a concluir que a classificação “não provável” deve ser entendida como probabilidade igual ou menor do que 50%, ou seja, a soma das classificações “possível” e “remota”.

Se a classificação “não provável” deve ser entendida como probabilidade igual ou menor do que 50% e a classificação “provável” é maior do que 50%, sabendo-se que a lógica é pela exigência maior para

o reconhecimento do ativo, pode-se concluir que a expressão “praticamente certa” está contida dentro do que se entende por “provável”. O legislador contábil, especula-se, por razões de prudência exigiu mais para o reconhecimento do ativo do que para o reconhecimento do passivo. O problema, assim como na expressão “remota”, é saber o quanto significa “praticamente certa”.

Recorre-se, mais uma vez, ao estudo de Simon (2002). Segundo ele, na média, os diretores financeiros britânicos entendem “praticamente certo” como algo acima de 95%. Os auditores, também na média, percebem a expressão com o significado probabilístico de 94% ou mais. Hought e Walawski (1992) realizaram pesquisa a partir de uma amostra de auditores australianos. Requereu que um grupo interpretasse percentualmente, dentre outras expressões contidas na *Statement of Accounting Concepts* n. 4 da Austrália, o termo “praticamente certo”. A média foi de 91,4%. Solicitou a outro grupo que interpretasse a expressão a partir da leitura da *Australian Accounting Standards Board* n. 1020. A média desse último grupo foi de 93,2%.

Não há consenso, mas o que se observa é a ausência de disparidade entre os percentuais. O patamar de 95% parece razoável, segundo entendem os autores desse trabalho, na esteira do consenso entre os trabalhos acima apontados. Como se trata de juízo de valor, próprio de trabalhos com a abordagem aqui dispensada (ensaio teórico), o leitor é convidado a refletir sobre tema, de modo que não é intenção deste trabalho esgotar o tema. Lembre-se ainda que a norma deixou esse entendimento ao julgamento profissional.

Sugere-se, então, a interpretação das expressões probabilísticas do CPC 25 R1 (2009), quanto aos ativos contingentes, da seguinte forma:

Tabela 3: Interpretação das expressões probabilísticas de ativo contingente

Expressão	Probabilidade
Não provável	$X \leq 50\%$
Provável	$X > 50\%$
Praticamente certo	$X \geq 95\%$

Fonte: Produção própria a partir de interpretação do CPC 25 R1 (2009) e de dados dos estudos de Simon (2002) e Hought e Walawski (1992).

De posse da compreensão das expressões probabilísticas do CPC 25 R1 (2009), resta responder como devem ser classificados os ativos e passivos contingentes quando oriundos de processos judiciais em que a matéria de direito já foi resolvida por meio de precedente judicial vinculante. Essa análise é feita a seguir.

3.2 CLASSIFICAÇÃO PROBABILÍSTICA DOS PROCESSOS CUJAS MATÉRIAS DE DIREITO FORAM ANALISADAS ANTERIORMENTE EM PRECEDENTE JUDICIAL VINCULANTE

Cabe agora a análise do enquadramento probabilístico, segundo as classificações do CPC 25 R1 (2009), dos processos os quais as matérias de direito já foram julgadas e formaram precedente vinculante. O precedente vinculante, vale lembrar, não significa vitória sem que a entidade persiga o seu direito em juízo. Pelo contrário, o precedente vinculante é de aplicação obrigatória pelo Poder Judiciário, não implicando, necessariamente, em obediência por terceiros que se relacionam com a entidade (salvas algumas exceções, quando a legislação determina a observância obrigatória, como no caso das súmulas vinculantes).

O primeiro passo é certificar que a matéria de fato envolvida na lide é a mesma do precedente vinculante, como observou Kietzmann (2016). Caso negativo, avalia-se as chances de êxito a partir de outras premissas não enfrentadas neste trabalho. Se a conjuntura fática for a mesma, recorre-se então à análise da matéria de direito. Confundindo-se os fatos e a *ratio decidendi* do precedente se amoldando ao caso da entidade, pode-se inferir que essa demanda será alvo de precedente judicial vinculante.

A conclusão imprime maior certeza no deslinde do processo em comparação à inexistência do precedente vinculante. A segurança jurídica, como consequência da presença do precedente vinculante, deve ser traduzida em percentual para fins de enquadramento da probabilidade nas expressões concebidas pelo CPC 25 R1 (2009).

O enquadramento deve estar nos extremos, porquanto a leitura do precedente vinculante já permite à entidade antever sua derrota ou vitória na discussão judicial. Na hipótese de defesa, quando se resiste a uma pretensão de saída de recursos da entidade, sendo-lhe desfavorável o precedente vinculante, deve-se classificar como “provável” essa saída de recursos. Do contrário, se o precedente lhe for favorável, parece razoável classificar como “remota”.

Kietzmann (2016) alerta também que, por vezes, um especialista pode chegar à conclusão de que os fatos e o direito envolvido, segundo interpretação razoável da legislação, conduzem a uma classificação diversa daquela que se revela com o estudo da jurisprudência. Por mais acertada que esteja a análise do especialista e errada a do Poder Judiciário, a jurisprudência deve prevalecer, afinal, no mundo real, a decisão do magistrado imperará. Portanto, o especialista pode até concluir pela classificação “possível”, mas caso o precedente vinculante seja desfavorável, a classificação correta será “provável” e uma provisão deverá ser reconhecida.

Essa leitura ignora a possibilidade de erros processuais que possam comprometer as chances de êxito. Por exemplo, o advogado da entidade perde o prazo de defesa e aquilo que era “remoto”, passa

a ser "provável". Contudo entende-se que, de maneira geral, as chances de erro estão contidas nas mensurações probabilísticas. Calcular a probabilidade de erro do advogado pode se tornar dispendioso, desincentivando a divulgação da informação. Ademais, o próprio CPC 25 R1 (2009) orienta à revisão periódica das probabilidades de êxito. O mesmo ocorre com a possibilidade de *overruling*, mas os dados evidenciados linhas antes mostram que a probabilidade de ocorrência desse fenômeno é baixa.

Até aqui a prudência recomenda que os valores de um processo cuja matéria de direito foi decidida em precedente vinculante desfavorável sejam provisionados. Problema pode ser encontrado nos ativos contingentes.

Imagine-se que o Poder Judiciário tenha reconhecido a inconstitucionalidade da cobrança de determinado tributo que vinha sendo pago pela entidade. Do julgamento foi originado precedente vinculante. A entidade resolve ingressar em juízo para perseguir o crédito do indébito. Qual seria a probabilidade de entrada de recursos para a entidade? Difícil questão, pois a prudência pode recomendar que se classificasse como "provável", ensejando a divulgação em nota explicativa.

Deve-se observar, todavia, que não estaria fora de esquadro o reconhecimento do ativo, porque parece que a persistência dos julgados vinculantes (0,19% de *overruling* no contexto norte americano e 0,05% no brasileiro) norteia à compreensão de segurança, estando, à vista dos baixos percentuais de *overruling*, acima dos 95% de certeza de entrada dos benefícios ao patrimônio da entidade.

Por outro lado, se a certeza conferida a um crédito reconhecido judicialmente, cuja sentença tenha transitado em julgado, é suficiente para atender ao requisito conceitual de controle, para que se entenda um determinado bem ou direito como ativo, não há razão para que se deixe de reconhecer um ativo fundado em precedente vinculante, unicamente pelo fato de o Poder Judiciário não o ter confirmado individualmente à entidade. Na verdade, com o precedente vinculante, terá o Judiciário confirmado o direito a todas as entidades, desde que ingressem com ações na justiça.

O normatizador contábil deixou essa margem de julgamento aos contadores, administradores e advogados. Cabe à política da entidade definir com que olhos enxerga os processos alvos de precedentes vinculantes. Na sequência, expor-se-á a parcela quantitativa da pesquisa, trabalhada por meio de estatística descritiva para identificar o detalhamento da divulgação de provisões, ativos contingentes e passivos contingentes, e se as matérias dos processos judiciais dos quais as entidades fazem parte são objeto de precedente judicial vinculante.

Numa segunda análise, será verificado se os valores correspondentes estão sendo ativados ou divulgados como ativos contingentes, no caso de processos ativos, ou provisionados ou evidenciados como passivos contingentes, na hipótese dos processos passivos.

4 METODOLOGIA E ANÁLISE ESTATÍSTICA

Nesta seção serão evidenciados dados extraídos dos relatórios das empresas listadas na BM&F Bovespa, em 2016, com nível de governança corporativa “Novo Mercado”. A seleção das empresas com nível de governança corporativa “Novo Mercado” como amostra foi não probabilística. Teve por motivação o fato de o nível de governança corporativa “Novo Mercado” ser composto pelas empresas que adotam, voluntariamente, práticas de governança corporativa adicionais às que são exigidas pela legislação (BM&F BOVESPA, 2016).

Foram utilizados dados de 2010 a 2015 dessas empresas, especificamente das demonstrações contábeis, e realizada estatística descritiva para investigar o detalhamento da divulgação de provisões, ativos contingentes e passivos contingentes, e se as matérias de direito dos processos judiciais dos quais essas entidades fazem parte foram objeto de precedente judicial vinculante. Pressupõe-se, portanto, que essas empresas estejam mais preocupadas, se comparadas a outros níveis de governança, com o *disclosure* das provisões, ativos contingentes e passivos contingentes. Por fim, das empresas que publicaram dados sobre processos sujeitos às decisões proferidas em precedentes vinculantes, será verificado como essas informações foram evidenciadas.

Partiu-se das notas explicativas contidas nas demonstrações contábeis publicadas pelas 128 empresas listadas no nível de governança corporativa “Novo Mercado” da BM&F BOVESPA em 2016. Procurou-se informações sobre as matérias de direito que envolviam os processos dos quais as entidades fazem parte, sejam ativos ou passivos. De posse delas, buscou-se enquadrar as empresas dentre as que “detalham a matéria de direito”, “não detalham a matéria de direito” e “não divulgaram informações”. Em relação aos passivos, o resultado está na Tabela 4.

Tabela 4: *Disclosure* de passivos contingentes ou provisões pelas empresas listadas no nível de governança corporativa “Novo Mercado” da BM&F BOVESPA em 2016 - 2010 a 2015

Enquadramento	Empresas da BM&F BOVESPA	
	Quantidade	Percentual em relação ao total
Detalham a matéria de direito	96	75,00%
Não detalham a matéria de direito	31	24,22%
Não divulgaram informações	1	0,78%
TOTAL	128	1

Fonte: Produção própria a partir de dados das demonstrações contábeis das empresas do “Novo Mercado” da BM&F BOVESPA.

Os negócios que orbitam as empresas de capital aberto são inúmeros, o que é de se esperar, já que normalmente são as maiores empresas do país. O tamanho parece ser diretamente proporcional ao número de litígios e os seus valores. Dessa forma, as empresas que detalharam as matérias de direito de seus processos fizeram somente em relação aos mais relevantes, segundo o seu julgamento. As empresas que não detalharam a matéria de direito se limitaram a divulgar os valores envolvidos (provisões e passivos contingentes) e mencionar, de maneira geral, do que se tratava (danos morais, disputa envolvendo consumidores, discussões tributárias, mas sem especificar qual era a contenda). Uma única empresa não divulgou informações, justificando pelo fato de não ser parte em processo algum.

Ato contínuo, a partir daquelas empresas que detalham a matéria de direito, pesquisou-se a divulgação de informação relativa a precedente judicial vinculante. Quando não informado, os pesquisadores cotejaram a matéria de direito divulgada com informações sobre precedentes judiciais vinculantes nos *sites* do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. Investigou-se, ainda, se diante da existência de *leading case*, estaria ele julgado ou aguardando julgamento. O resultado está na Tabela 5.

Tabela 5: Disclosure de precedentes judiciais vinculantes pelas empresas listadas no nível de governança corporativa “Novo Mercado” da BM&F BOVESPA em 2016 - 2010 a 2015

Enquadramento	Empresas da BM&F BOVESPA	
	Quantidade	Percentual em relação ao total que detalham a matéria de direito
Detalham a matéria de direito	96	
Informam se há PJV em seus processos	14	14,58%
Havia processos sujeitos a PJV mesmo sem a informação	47	48,96%
O PJV já havia sido julgado no momento da divulgação	27	28,13%

Fonte: Produção própria a partir de dados das demonstrações contábeis das empresas do "Novo Mercado" da BM&F BOVESPA.

Das 96 (noventa e seis) empresas que detalham a matéria de direito, apenas 14 (catorze) divulgaram a existência de precedente judicial vinculante com a indicação do respectivo tipo jurídico, o que pode denotar despreocupação significativa, por parte das empresas, do impacto do precedente vinculante na

probabilidade de êxito das demandas, ou talvez desconhecimento do profissional contábil, que não foi devidamente orientado pelo especialista jurídico.

O curioso é que, do total de empresas que detalham a matéria de direito, embora apenas 14 (catorze) tenham divulgado a existência de precedente vinculante, foram encontrados processos cujas matérias foram submetidas a precedentes vinculantes em 47 (quarenta e sete) dessas empresas, o que confirma a análise de despreocupação ou desconhecimento.

Registra-se, ainda, que apenas em 27 (vinte e sete) empresas os *leading cases* haviam sido julgados. A leitura que se faz é que ao menos essas 27 (vinte e sete) empresas deveriam ter divulgado a existência do precedente vinculante. Quanto às demais 20 (vinte) empresas, seria apenas recomendável, pois embora o precedente não tivesse sido formado, por falta de julgamento, o usuário da informação mais atento às discussões judiciais teria a sua disposição uma informação de melhor qualidade.

O fato de ser possível identificar, pelas notas explicativas, a existência do envolvimento das empresas em processos de matérias relacionadas a precedentes vinculantes demonstra, em parte, a aplicação dos itens 85 e 86 do CPC 25 R1 (2009) sobre a divulgação de provisões e passivos contingentes, os quais prescrevem uma breve descrição, quando da divulgação, sobre a natureza da obrigação. Isso porque, além da divulgação, mostra-se necessária uma indicação sobre a incerteza relacionada à obrigação, o que será determinante para sua classificação como provisão, caso em que a saída de recursos para a liquidação for provável, ou como passivo contingente, quando a probabilidade for possível.

Cabe ressaltar ainda que as empresas que detalham a matéria de direito o fazem somente nos processos relevantes. Eventualmente pode ser que existam processos amoldados em precedentes vinculantes que não foram detalhados, haja vista o entendimento da entidade de que os valores envolvidos não compunham de seu critério de materialidade.

No que se refere aos ativos contingentes, como é de se esperar, a postura das entidades foi mais conservadora, talvez deficitária. Buscou-se identificar quais empresas divulgam a existência de ativos contingentes (de forma positiva ou negativa). Dessas, investigou-se quais reconheceram o ativo no balanço e, imediatamente, quais empresas, das que reconheceram, informaram se o ativo reconhecido era de processo cuja matéria foi decidida em precedente judicial vinculante. A Tabela 6 resume a pesquisa.

Tabela 6: Disclosure dos ativos contingentes pelas empresas listadas no nível de governança corporativa “Novo Mercado” da BM&F BOVESPA em 2016 - 2010 a 2015

Enquadramento	Empresas da BM&F BOVESPA	
	Quantidade	Percentual em relação ao total de empresas (128)
Divulgam a existência de ativos contingentes	13	10,16%
Reconheceram ativos contingentes no balanço	2	1,56%
Ativo contingente reconhecido de processo cuja matéria foi julgada em PJV	1	0,78%
Informaram não haver ativo contingente	1	0,78%

Fonte: Produção própria a partir de dados das demonstrações contábeis das empresas do "Novo Mercado" da BM&F BOVESPA.

Apenas 13 (treze) empresas divulgam informações sobre ativos contingentes, o que representa 10,16% da população pesquisada. Dentre essas, apenas 2 (duas) empresas reconheceram a contingência como ativo no balanço patrimonial. Uma dessas empresas divulgou a informação da matéria envolvida no processo. Essa matéria foi identificada como julgada em precedente judicial vinculante. A empresa foi omissa nesse aspecto.

O que se observa é a pouca preocupação dos diversos agentes envolvidos na divulgação das informações contábeis com o impacto que os precedentes judiciais vinculantes têm na probabilidade das contingências e, via de consequência, no reconhecimento e divulgação de ativos e passivos contingentes e provisões. Um número não significativo de empresas apenas, ao menos dentre as que foram objeto desta pesquisa, que demonstram alguma preocupação com essa análise.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Brasil veio incorporando a teoria do precedente desde a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988). Os precedentes vinculantes parecem persistentes no tempo. Verificou-se que do total de 3.889 (três mil, oitocentos e oitenta e nove) precedentes judiciais vinculantes julgados nas Cortes superiores brasileiras (STF e STJ), com decisões transitadas em julgado (não são recorríveis), apenas 2 (dois) sofreram *overruling*. Conclui-se que os precedentes judiciais vinculantes fornecem segurança jurídica aos jurisdicionados, dada a baixa frequência de *overruling*.

Por sua vez, o CPC 25 R1 (2009) define a classificação dos ativos contingentes, dos passivos contingentes e das provisões baseado na probabilidade de ocorrência de um determinado evento. As expressões probabilísticas previstas carecem de interpretação, posto que a norma contábil não esgota o seu conceito. O conceito de “provável”, classificação apta a transformar o passivo contingente em provisão reconhecida no balanço, reclama uma chance de ocorrência maior do que 50%. Por exclusão, a expressão “possível” é menor ou igual a 50%. O problema está em determinar o que vem a ser “remoto”. A dicção da norma leva a concluir que essa expressão tem abrangência diferente do conceito de “possível”, de probabilidade menor, pois sequer o CPC 25 R1 (2009) exige a divulgação dos passivos contingentes remotos. A partir de outros trabalhos (SIMON, 2002; AMER; HACKENBRACK; NELSON, 1994; REIMERS, 1992; DAVIDSON, 1991; KIETZMANN, 2016), chegou-se à conclusão de que a expressão “remoto” pode ser entendida como menor ou igual a 10%.

No que diz respeito aos ativos contingentes, a classificação dispensada pelo CPC 25 R1 (2009) difere da classificação dos passivos contingentes. A classificação “provável” foi definida pelo item 23, mas as demais, “não provável” e “praticamente certa”, restaram sem conceituação. A conjugação dos elementos da norma, utilizando-se da técnica de interpretação racional a *contrario sensu*, levou a concluir que a classificação “não provável” deve ser entendida como probabilidade igual ou menor do que 50%, ou seja, a soma das classificações “possível” e “remota”. Quanto à expressão “praticamente certa”, a conjugação dos trabalhos de Simon (2002) e Hought e Walawski (1992) permitiram inferir que é razoável sua notação para algo acima de 95%.

O estabelecimento desses percentuais autoriza o enquadramento dos processos cujas matérias foram julgadas em sede de precedente vinculante. A leitura feita é que a classificação deve estar nos extremos, porquanto o conhecimento prévio do precedente vinculante permite a entidade antever sua derrota ou vitória na discussão judicial. Na hipótese de defesa, quando se resiste a uma pretensão de saída de recursos da entidade, sendo-lhe desfavorável o precedente vinculante, deve-se classificar como “provável” essa saída de recursos. Do contrário, se o precedente lhe for favorável, parece razoável classificar como “remota”. Quanto aos ativos contingentes, quando favorável à entidade o precedente vinculante, a prudência pode recomendar que se classificasse como “provável”, ensejando a divulgação em nota explicativa.

Impende observar, todavia, que não estaria fora de esquadro o reconhecimento do ativo, porque parece que a persistência dos julgados vinculantes norteia a compreensão de segurança, mas é discutível o reconhecimento do ativo sob a ótica do controle do direito pela entidade.

Passou-se, então, à investigação sobre a forma como as empresas do seguimento “Novo Mercado” da BM&F Bovespa realizam o *disclosure* desses valores em suas demonstrações. Das 96 (noventa e seis)

empresas que detalham a matéria de direito, apenas 14 (catorze) divulgaram a existência de precedente judicial vinculante com a indicação do respectivo tipo jurídico, o que pode denotar despreocupação significativa, por parte das empresas, do impacto do precedente vinculante na probabilidade de êxito das demandas, ou talvez desconhecimento do profissional contábil, que não foi devidamente orientado pelo especialista jurídico. Do total de empresas que detalham a matéria de direito, embora apenas 14 (catorze) tenham divulgado a existência de precedente vinculante, foram encontrados processos cujas matérias foram submetidas a precedentes vinculantes em 47 (quarenta e sete) dessas empresas, o que confirma a análise de despreocupação ou desconhecimento.

No que se refere aos ativos contingentes, como é de se esperar, a postura das entidades foi mais conservadora, talvez deficitária. Apenas 13 (treze) empresas divulgam informações sobre ativos contingentes, o que representa 10,16% da população pesquisada. Dentre essas, apenas 2 (duas) empresas reconheceram a contingência como ativo no balanço patrimonial. Uma dessas empresas divulgou a informação da matéria envolvida no processo. Essa matéria foi identificada como julgada em precedente judicial vinculante. A empresa foi omissa nesse aspecto.

Não foi objeto deste estudo a investigação das razões pelas quais as empresas divulgam (ou não) informações sobre a submissão de seus processos aos precedentes judiciais vinculantes, o que se sugere fazer no futuro. Outros estudos também podem dar abordagem interpretativa diversa daquela aqui dispensada, fomentando a discussão sobre o tema e engrandecendo a teoria da contabilidade. Sugere-se, também, a ampliação da amostra e a comparação dos resultados deste trabalho com dados de outros países.

REFERÊNCIAS

AMER, T.; HACKENBRACK, K.; NELSON, M. Between-auditor differences in the interpretation of probability phrases. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Primavera, p. 126–36, 1994.

BARTH, M. E. Including estimates of the future in today's financial statements. **Accounting Horizons**, a. 20, n. 3, p. 271-285, 2006.

BM&F BOVESPA. **Novo Mercado**. São Paulo, SP. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/listagem/acoes/segmentos-de-listagem/novo-mercado/>. Acesso em: 01 mai. 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 01 mai. 2016.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 3**, de 17 de março de 1993. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm. Acesso em: 01 mai. 2016.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 45**, de 30 de dezembro de 2004. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc45.htm. Acesso em: 01 mai. 2016.

BRASIL. **Lei n. 9.868**, de 10 de novembro de 1999 (a). Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm. Acesso em: 01 mai. 2016.

BRASIL. **Lei n. 9.882**, de 3 de dezembro de 1999 (b). Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm. Acesso em: 01 mai. 2016.

BRASIL. **Lei n. 11.418**, de 19 de dezembro de 2006. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11418.htm. Acesso em: 01 mai. 2016.

BRASIL. **Lei n. 11.672**, de 08 de maio de 2008. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11672.htm. Acesso em: 01 mai. 2016.

BRASIL. **Lei n. 13.105**, de 16 de março de 2015. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 01 mai. 2016.

COLE, C. D. Stare decisis na cultura jurídica dos Estados Unidos. O sistema de precedente vinculante do common law". **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 87, n. 752, p. 11-21, jun. 1998.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento n. 00**, de 15 de dezembro de 2011. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília, DF. Disponível em: http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf. Acesso em: 01 mai. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento n. 25**, de 16 de setembro de 2009. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Brasília, DF. Disponível em: http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2006.pdf. Acesso em: 01 mai. 2016.

DAVIDSON, R. Practical difficulties encountered in selecting uncertainty words: the example of accounting standards. **Applied Psychology: An International Review**, a. 40, n. 4, p. 353-63, 1991.

DIDIER JR, F.; BRAGA, P. S.; OLIVEIRA, R. A. de. **Curso de Direito Processual Civil**: Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória. 10. ed. Salvador: Jus Podivm, 2015.

EASTERBROOK, F. H. Stability and Reliability in Judicial Decisions. **Cornell Law Review**, v. 442, 1988.

FARIAS, M, R. S. **Divulgação do Passivo**: um enfoque sobre o Passivo Contingente no Setor Químico e Petroquímico Brasileiro. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

FRIEDE, R. **Ciência do Direito, Norma, Interpretação e Hermenêutica Jurídica**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2000.

HENNES, K. M. Disclosure of contingent legal liabilities. **Journal Accounting Public Policy**, v. 33, p. 32-50, 2014.

HOLDER, A. D.; KARIM, K. E.; LIN, K. J.; WOODS, M. A content analysis of the comment letters to the FASB and IASB: Accounting for contingencies. **Advances in Accounting**, a. 29, n. 1, p. 134-153, 2013.

HORTY, J. F. Rules and Reasons in the Theory of Precedent. **Legal Theory**, v. 17, p. 1-33, set. 2012.

HOUGHTON, K.; WALAWSKI, J. Asset recognition and probabilistic judgements. **Australian Accounting Review**, p. 2-9, may. 1992.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. **International Accounting Standard n. 37**, de setembro de 1998. Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. London, UK. Disponível em: <<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/ias37.pdf>>. Acesso em: 01 mai. 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. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

JESUS, P. S. de. Teoria do Precedente Judicial e o Novo Código de Processo Civil. **Revista Direito UNIFACS – Debate Virtual**, v. 170, ago. 2014.

KIETZMANN, L. F. de F. **Provisionamento de Processos Judiciais e Administrativos**: análise crítica e propostas de boas práticas. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016.

LEAL, A. C. de C. **A Decisão Judicial como Centro de Gravidade do Princípio da Segurança Jurídica**: os precedentes judiciais vinculantes como instrumento eficaz de promoção do estado de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

MELLO, P. P. C. Precedentes e Vinculação: Instrumentos do *Stare Decisis* e Prática Constitucional Brasileira. **Revista de Direito Administrativo**, v. 241, p.177-208, jul./set. 2005.

MERRILL, T. W. Originalism, Stare Decisis and the Promotion of a Judicial Restraint. **Constitucional Comment**, v. 271, 2005.

PORTO, S. G. Sobre a Common Law, Civil Law e o Precedente Judicial. **Academia Brasileira de Direito Processual**. Disponível em <<http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Sergio%20Porto-formatado.pdf>>. Acesso em: 01 mai. 2016.

REIMERS, J. Additional evidence on the need for disclosure reform. **Accounting Horizons**. Março: 36–41, 1992.

RIBEIRO, A. C; RIBEIRO, M. de S.; WEFFORT, E. F. Provisões, Contingências e o Pronunciamento CPC 25: as Percepções dos Protagonistas Envolvidos. **Revista Universo Contábil**, v. 9, p. 38-58, jul./set. 2013.

RIBEIRO, A. **Provisões, Contingências e Normas Contábeis**: um Estudo de Gerenciamento de Resultados com Contencioso Legal no Brasil. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2012.

SIMON, J. Interpretation of probability expressions by financial directors and auditors of UK companies. **The European Accounting Review**, a. 11, n. 3, p. 601–629, 2002.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: banco de dados sobre recursos repetitivos. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/sites/STJ>>. Acesso em: 01 mai. 2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: banco de dados jurisprudência, repercussão geral e súmulas vinculantes. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 01 mai. 2016.