

Disclosure das Provisões e dos Passivos Contingentes Ambientais das Companhias de alto impacto ambiental listadas no Novo Mercado da B3 em 2018.

Augusto Carlos Diniz Costa Filho

RESUMO

O *disclosure* das Provisões e dos Passivos Contingentes Ambientais nas Demonstrações Contábeis é de suma importância para fornecer informações úteis e confiáveis aos tomadores de decisão. O objetivo, portanto, desta pesquisa foi identificar a forma como as companhias de alto impacto ambiental listadas no Novo Mercado da B3 evidenciaram as provisões e passivos contingentes ambientais nas demonstrações de 2018. A metodologia utilizada foi classificada como descritiva, documental e com a abordagem quantitativa, e teve como universo 19 companhias. Após a coleta de dados censitária foi realizada a análise de conteúdo e posteriormente a classificação por categorias analíticas e por tipo de *disclosure* baseadas em Oliveira (2011) e no CPC 25. Os resultados apontaram que apesar das companhias estarem classificadas como alto impacto ambiental, algumas não possuem quaisquer contingências ambientais. Verificou-se também, que muito embora todas possuam a conta patrimonial “Provisão para passivos ambientais e de desativação”, apenas um pouco mais de 10% apresentam saldo na conta. Outro ponto a ser destacado foi a forte concentração das evidenciações em apenas dois setores: “Minerais metálicos” e “Petróleo, Gás e Biocombustíveis - Exploração, refino e distribuição”.

Palavras-chaves: *Disclosure*; Provisão Ambiental; Passivo Contingente Ambiental; Contingência Ambiental

ABSTRACT

The disclosure of Provisions and Contingent Liabilities in Accounting Statements is of paramount importance to provide useful and reliable information to decision makers. The objective, therefore, of this research was to identify how the high environmental impact companies listed in the “Novo Mercado da B3” evidenced the environmental contingent provisions and liabilities in 2018 statements. The methodology used was classified as descriptive, documentary and with the quantitative approach, and had as a universe 19 companies. After the census data collection, content analysis was carried out and the classification by analytical categories and by type of disclosure based on Oliveira (2011) and CPC 25 were performed. The results showed that although the companies are classified as high environmental impact, some do not have any environmental contingencies. It was also verified that, although they all have the balance sheet "Provision for environmental liabilities and deactivation", only a little more than 10% present balance in the account. Another highlight was the strong concentration of evidence in only two sectors: "Metallic Minerals" and "Oil, Gas and Biofuels - Exploration, Refining and Distribution".

Keywords: Disclosure; Environmental Provision; Environmental Contingent Liabilities; Environmental Contingency

1. INTRODUÇÃO

As demandas da sociedade por um ambiente mais sustentável vêm provocando um maior empenho das empresas em promover o *disclosure* ambiental. Acidentes ambientais recentes, fizeram com que as atenções da Contabilidade Ambiental se voltassem para as provisões e passivos contingenciais ambientais. A forma como este passivo contingencial está sendo evidenciado será trabalhada nesta pesquisa.

Santos et al. (2006) acreditam que para atender as demandas da sociedade e ao mesmo tempo manter os recursos naturais para gerações futuras, as organizações precisam estar atentas à questão de responsabilidade social e no desenvolvimento sustentável. Adicionam que para mensurar essas constantes mutações, as instituições vêm inserindo a Contabilidade Ambiental nas atividades do dia-a-dia.

Segundo Santos (2001), a preservação do meio ambiente é uma reivindicação presente na sociedade, capaz de gerar uma pressão maior sobre as organizações que não preservam o ecossistema. Acrescenta que as organizações foram compelidas a implantar uma política de gestão ambiental para permitir o controle, a preservação e a recuperação ambiental, com intuito de sobreviverem no mercado. Enfatiza ainda que a Contabilidade se apresenta como um importante instrumento neste processo, apesar de verificar um grau baixo de conhecimento por parte das organizações brasileiras e de aplicabilidade da Contabilidade Ambiental.

De acordo com Rover (2009), as empresas necessitam adaptar a relação às práticas ambientais demandadas pelos mais diversos grupos sociais, tais como: consumidores, fornecedores, parceiros empresariais, além da sociedade de maneira geral. As adaptações provocam reflexos na gestão e também na forma como informam a interação com o meio ambiente. Conforme o autor, verifica-se um esforço permanente por parte das empresas em conseguir um maior *disclosure*, *accountability*, procedimentos de governança empresarial e atuação ética, especialmente das informações ambientais.

Macedo, Sousa e Sousa (2008), vão além ao citar que em outros tempos, qualquer acidente que provocasse danos ambientais poderia não ser notado, assim como as atividades ilegais por crianças e adolescentes ou demissões coletivas. Porém, destacam os autores que, atualmente, a sociedade, sistematicamente, exige um comportamento ético e coerente por parte das organizações e de seus dirigentes. Acrescentam ainda que a os investimentos socioambientais realizados podem se transformar em benefícios financeiros, mercadológicos, além de operacionais pelas empresas.

Segundo Braga, Oliveira e Salotti (2009); Deegan e Rankin (1997); Nossa (2002), as pesquisas sobre *disclosure* de informações ambientais, em nível internacional, tiveram um crescimento vertiginoso nos últimos anos.

Nossa (2002) afirmou que não há consenso entre vários pesquisadores e órgãos institucionais sobre os itens a serem incluídos nos relatórios de contabilidade ambiental. Apresenta que muitos sugerem que as empresas não devem apenas divulgar as obrigações legais, devem também apresentar informações voluntárias pertinente ao meio ambiente.

Freitas e Oleiro (2011) enfatizam que há ferramentas e métodos na contabilidade, capazes de apresentar as origens e as aplicações dos recursos dispostos para o crescimento econômico, muito embora as demonstrações contábeis estejam orientadas a contabilidade tradicional, além da limitação para a evidenciação da Contabilidade Ambiental.

Assunção et al. (2018) e Ferreira et al. (2016), em seus levantamentos, analisaram que no Brasil, ainda não é impositiva a evidenciação de dados ambientais. Citaram que as leis nº 6.404/1976, 11.638/2007 e 11.941/2009 não abordaram de forma objetiva a maneira como ordenar as questões ambientais nas notas explicativas, nos quadros suplementares e nos Relatórios de Administração. Apresentaram também as recomendações propostas tanto pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) no Parecer de Orientação n.º 15/1987, quanto a Norma e Procedimento de Auditoria n.º 11, do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON, 1996) – revogada pela Diretoria Nacional em 24/5/2011, e a Resolução n.º 1.003/2004 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2004), que aprova a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica n.º 15, todas elas como recomendações mas nenhuma com caráter obrigatório, ou seja, as evidenciações realizadas por empresas brasileiras são de forma voluntária.

Com o advento da Lei 10.165/2000, responsável pela Política Nacional do Meio Ambiente, foi feita uma classificação das empresas de acordo com os riscos potenciais dependendo da atividade econômica, como pequeno, médio e alto impacto ambiental, este último objeto deste estudo.

Cruz, Marques e Ferreira (2010), ao analisarem as informações contábeis e financeiras geridas pela Administração Pública nas três esferas, apontaram que havia poucas informações sobre intervenções ambientais ou relativas ao patrimônio ambiental, apesar de possuírem estruturas específicas para gerenciar as questões ambientais.

Para Rover (2008), a despeito da evidenciação das informações ambientais distinguir-se do escopo habitual da Contabilidade que se concentra nas informações econômico-financeiras, a relevância da divulgação vai depender dos eventos ambientais ocorridos e a maneira como eles impactam na saúde financeira das organizações. O autor, em seu estudo, verificou que estas informações, normalmente, são evidenciadas no Relatório da Administração, quando apresentam notícias positivas e com caráter declarativo (não monetário) e não auditadas.

De acordo com Silva, Júnior, Araújo (2018) as provisões e passivos contingentes ambientais encontram regulamentação no CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, emitido em 2009 pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e aprovado por meio da deliberação CVM nº 594/09, que determina a evidenciação das companhias abertas. Almeida e Batista (2016) citam também a Norma Brasileira de Contabilidade de Técnica Geral (NBC-TG) 25 de Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e ressalta que com as normas em vigor, a evidenciação das provisões e passivos ambientais ficou mais clara.

As companhias que querem obter uma maior visibilidade de suas ações e se sujeitam ao mais elevado padrão de governança corporativa, adotam o padrão Novo Mercado da B3. Segundo a B3 (2019), as companhias listadas no Novo Mercado se caracterizam por adotarem de forma voluntária, mecanismos de governança corporativa suplementares às impostas pela legislação.

Em face do exposto, surge a problemática da pesquisa: Como as companhias de alto impacto ambiental listadas no nível Novo Mercado da B3 estão evidenciando suas provisões e seus passivos contingentes ambientais nas demonstrações contábeis?

O objetivo geral deste trabalho é identificar de que forma foram evidenciados as provisões e os passivos contingentes ambientais no conjunto de Demonstrações Contábeis de 2018 das companhias de alto impacto ambiental listadas no Novo Mercado da B3.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. Informações Ambientais

Segundo Cho et al. (2015), diversos estudos vêm discutindo aspectos relacionados à divulgação de informações ambientais, tentando explicar as práticas corporativas voluntárias de divulgação social e ambiental, principalmente através de duas correntes de enquadramento teóricos: teoria da sinalização e da legitimidade. A primeira enxerga as divulgações voluntárias como sinais capazes de alterar crenças dos indivíduos e a segunda reconhece essas divulgações como uma forma de se enquadrar às demandas pré-existentes, buscando aceitação da sociedade.

As informações ambientais, segundo Nossa (2002), para serem satisfatórias, há a necessidade de expandir a capacidade das empresas em demonstrar ao mercado que as práticas ambientais adotadas não são prejudiciais a rentabilidade e nem ao meio ambiente.

De acordo com Costa e Marion (2007), os três principais usuários das informações ambientais, são: a Administração Pública, que se aproveita com propósitos macroeconômicos; as organizações, que empregam nos processos decisórios, além da sociedade, ao utilizar as informações com intuito de zelar pelo bem-estar. Os autores afirmam que as informações de caráter ambiental impactam direta e indiretamente no patrimônio das empresas, por esta razão, torna-se uma atribuição da contabilidade evidenciá-las, tendo em vista tratar-se de uma ferramenta útil de controle e tomada de decisão, conseqüentemente estratégica para a instituição.

Ribeiro e Gasparino (2006) corroboram ao enfatizar que a contabilidade vem sendo uma ferramenta importante para transmitir à sociedade informações de caráter ambiental de modo preciso e transparente.

Oleiro e Schmidt (2016) observam também que há um crescimento na divulgação das informações de forma voluntária, fato considerado positivo, muito embora ainda incipiente, o que contrasta com a literatura que apresenta os benefícios de uma contabilidade ambiental efetiva propicia à organização e aos usuários dos relatórios contábeis.

Roque e Cortez (2006) enfatizam que a divulgação das informações ambientais contribui para melhorar a eficiência e a reputação da organização perante os *stakeholders*, constituindo um diferencial, aumentando a competitividade e culminando na melhoria do desempenho financeiro da instituição.

2.2. Contabilidade Ambiental

Cunha (2012) destaca que a Contabilidade Ambiental, ramo recente da Contabilidade, possui como objeto as informações contábeis ambientais e como objetivo reconhecer e apontar os eventos relativos ao meio ambiente. Discorre também que o desenvolvimento deste ramo, foi proveniente do aumento da conscientização da sociedade em relação às demandas

ambientais e às exigências de se evidenciar informações confiáveis, tornando a Contabilidade Ambiental como instrumento de comunicação. Tinoco e Kraemer (2008) destacam a ambição da Contabilidade Ambiental, já que objetiva reconhecer as externalidades negativas e lançar, estimar, avaliar e propagar os eventos ambientais.

Oleiro e Schmidt (2016) também ao tratarem objetivo da Contabilidade Ambiental, lembram a importância da evidenciação de informações ambientais para os usuários. Os pesquisadores indicam uma apreensão acerca da contribuição efetiva da contabilidade ambiental na conservação dos recursos naturais. Paiva (2009, p. 12) vai além ao enfatizar a importância das informações contábeis dos eventos ambientais para o gerenciamento dos negócios nas etapas operacionais das organizações.

Alguns conceitos extraídos do “*Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities*” elaborado em 2002 pela UNCTAD/ISAR:

- Custos ambientais: compreendem os gastos das medidas tomadas, ou a serem tomadas, para administrar os impactos ambientais das atividades organizacionais de forma ambientalmente responsável, assim como as despesas direcionadas de acordo com os objetivos e obrigações ambientais da organização;
- Ativos ambientais: compreendem os gastos ambientais acumulados e amortizados no presente ou no futuro, que satisfizerem os termos de apropriação como um ativo;
- Passivos ambientais: obrigações relativas a custos ambientais ocorridas por uma organização e que satisfizerem os preceitos de apuração como passivo;
- Passivos contingentes ambientais: obrigações potenciais ambientais oriundas de fatos pretéritos as quais encontram-se no período do balanço patrimonial, muito embora o resultado apenas será corroborado na ocorrência ou não-ocorrência de fatos futuros duvidosos que se encontram fora da administração da organização.

Queiroz et al. (2011) mencionam a postura atual da sociedade provocou na Contabilidade uma mudança de postura, forçando uma melhora na divulgação das informações com o intuito de facilitar a evidenciação pelas organizações.

2.3. Evidenciação ambiental

Ferreira et al. (2016) perceberam um método progressivo e voluntário de *disclosure* das informações ambientais por partes das organizações em resposta a pressão e as exigências dos *stakeholders*. Para os autores, a preocupação ambiental incentiva as organizações a apresentar as informações como uma estratégia e uma vantagem competitiva.

Para Marques et al. (2010), não há consenso entre os autores que pesquisaram, a melhor forma de evidenciar as informações ambientais apresentada, na verdade, foi que a evidenciação das informações ambientais e sociais complementam as demonstrações tradicionais. Adicionam os autores que a evidenciação contábil ambiental deve considerar os impactos das externalidades causadas pelas empresas.

Oleiro e Schmidt (2016) nesse sentido, consideram que as empresas, como as grandes responsáveis, necessitam ter a preocupação de divulgar as ocorrências que envolvam impactos ambientais.

O *disclosure* ambiental consiste em uma das fases do ciclo contábil sugerido por Szuster e Cardoso (2016): a captação, o reconhecimento, o processo de acumulação, a sumarização e a evidenciação. O *disclosure* consiste em tornar público o conjunto dessas informações.

Nossa (2002) e Albuquerque (2018) argumentam que o *disclosure* ambiental, quando feito voluntariamente, pode ser realizado de duas formas: através do arbítrio da organização sem disposição pré-definida ou baseada em orientações estabelecidas por órgãos institucionais. Nossa (2002) cita também que desde os inícios dos anos 90, várias orientações e diretrizes foram publicados sobre *disclosure* ambiental, destacou os seguintes: *Public Environmental Reporting Initiative (PERI)* e o *Coalition for Environmentally Responsible Economics (CERES)* na América do Norte; *Global Environmental Management Initiative (GEMI)* nos Estados Unidos; *Japan Federation of Economic Organizations (Keidanren)*; *Responsible Care Programme*; *Business Charter for Sustainable Development (ICC)*; e o *Global Reporting Initiative (GRI)*, entre outros.

O *Global Reporting Initiative (GRI)*, segundo Waddock, Bodwell e Graves (2002), é a iniciativa de divulgação socioambiental considerada como a mais importante e amplamente aceita internacionalmente.

2.4. Provisões e Passivos Contingentes

Caetano et al. (2010) aduz que a divulgação dos passivos contingentes nas demonstrações contábeis e nas notas explicativas são fundamentais para a obtenção de informações úteis e confiáveis por parte dos usuários, facilitando com subsídios a tomada de decisão.

Almeida e Batista (2016) ressaltam que, com as normas em vigor, a evidenciação das provisões e passivos contingentes ficou mais transparente, uma vez que na nova estrutura do passivo solicitada pela CVM, incorporou-se rubricas como: “Provisões para Passivos Ambientais e de Desativação”, enquanto na normatização de 2005, a referida estrutura apresentava a rubrica “Provisão para Contingências”, ambas no curto e no longo prazos, não havendo necessidade de consulta às Notas Explicativas, fato como antes de 2005. Criticam os autores, assim como Rosa (2014, p.25) o grau de discricionariedade atribuído pelo normatizador ao gestor pelo CPC 25, quanto à classificação desses passivos como “provável”, “possível” ou “remota” que pode servir para artifício para benefícios da empresa ao invés de para fins de redução de assimetria e de reconhecimento pelo mercado.

Destacam Ferreira, Borba e Da Rosa (2014) que os passivos contingentes demandam atenção, pela complexidade e dificuldade que a Contabilidade possui em relacionar atributos de valor e às incertezas presentes sobre o fato gerador, na determinação dos efeitos exatos sobre o patrimônio. Enfatizam juntamente com o Becke (2004) que uma categorização equivocada das contingências acarretaria em uma demonstração financeira que não apresenta a realidade da organização, a distorcendo e a expondo à realidade diferente da situação patrimonial.

2.4.1. Provisões e Passivos Contingentes Ambientais

No contexto ambiental, Almeida e Batista (2016) acredita na possibilidade da existência de provisões e passivos contingentes ambientais, relacionados às necessidades de conservar, cuidar e reparar o ecossistema, compatibilizadas com a expansão econômica.

Silva, Araújo e Santos (2018); Suave (2003) citaram que os escopos das informações contábeis ambientais que se apresentam nas provisões e passivos contingentes ambientais, através do CPC 25 - provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, elaborado em 2009, e que definiu os passivos contingentes da seguinte maneira: obrigação presente que resulta de eventos passados, da qual a liquidação se aguarda que acabe em consumo de recursos adequados para a geração de vantagens econômicas. Através do CPC 25, o Conselho Federal de Contabilidade regulamentou as obrigações contingenciais relativas aos assuntos trabalhistas, tributárias, cíveis e ambientais.

Becke (2004) pondera que a indefinição e a precariedade das técnicas financeiras, mormente, utilizadas para medir os impactos ambientais não amparam a dispensa do reconhecimento e o lançamento da provisão e das informações contingenciais. Destaca o autor a relevância da publicação da análise e aferição dos impactos ambientais que, eventualmente, surgem das práticas organizacionais.

Segundo Ferreira et al. (2014), em seus estudos sobre as empresas brasileiras, ressaltaram a alta representatividade das contingências remotas do total das provisões e passivos contingentes ambientais evidenciados (90,4%), e apenas 2,2% como prováveis e que são reconhecidas no Balanço. Destacaram também que os conflitos administrativos ou judiciais relativos a assuntos ambientais manifestam-se na maioria das vezes entre as contingências das organizações.

3. METODOLOGIA

O presente artigo apresenta-se como uma pesquisa descritiva, documental com abordagem quantitativa. Esta pesquisa, de acordo com Gil (2008), pode ser considerada como descritiva, em razão de buscar relatar as características de populações ou fenômenos determinados ou estabelecimento de relação de variáveis. Para Gil (2008), definir um estudo como documental, a pesquisa deve ser basear em materiais que até então não tiveram um tratamento analítico e podem ser refeitos segundo os objetivos do estudo. Para Marconi e Lakatos (2003), tem como atributo a origem da coleta de dados que se restringe aos documentos, escritos ou não, que consistem como fontes mestras. Esclarece Fonseca (2002), que a pesquisa quantitativa permite ser quantificados, tendo como foco a objetividade e por possuírem amostras usualmente volumosas e apontadas como representativas da população, as conclusões são tomadas como se versassem sobre um espelho da população objeto da pesquisa.

Para análise dos dados coletados utilizou-se da técnica de análise de conteúdo, que permitiu a inferência segura dos dados e das informações do contexto estudado. Segundo Bardin (1977, p.9) conceitua a análise de conteúdo como “um conjunto de técnicas de análise das comunicações”. Complementa o autor (1977, p. 19) citando Berelson (1954) que afirmar que "a análise de conteúdo é uma técnica de investigação que tem por finalidade a descrição objetiva, sistemática e quantitativa do conteúdo manifesto da comunicação".

O universo foi composto pelas 19 (dezenove) companhias brasileiras listadas na B3, no nível Novo Mercado em maio de 2019, que foram classificadas como de alto impacto ambiental segundo a Lei nº10.165/2000 e apresentaram as demonstrações contábeis no ano de 2018.

Segundo Oliveira (2011) as companhias do Novo Mercado têm como característica de, espontaneamente, utilizarem procedimentos de governança corporativa suplementares em relação às impostas pela legislação e, necessariamente, realizarem as demonstrações contábeis ou consolidadas de acordo com as diretrizes internacionais do IFRS.

Neste cenário, a pesquisa foi censitária com as 19 companhias de alto impacto ambiental listadas na B3, no nível Novo Mercado, que estão distribuídas em 11 segmentos definidos pela B3, a saber: Artefatos de cobre; Fertilizantes e defensivos; Medicamentos e outros produtos; Minerais metálicos; Papel e celulose; Petróleo, Gás e Biocombustíveis - Exploração, refino e distribuição; Petróleo, Gás e Biocombustíveis - Produtos e serviços; Produtos de uso pessoal; Transporte ferroviário; Transporte hidroviário; Transporte rodoviário.

Segmento	Quantidade de empresas
Artefatos de cobre	1
Fertilizantes e defensivos	1
Medicamentos e outros produtos	2
Minerais metálicos	2
Papel e Celulose	1
Petróleo, Gás e Biocombustíveis - Exploração, refino e distribuição	5
Petróleo, Gás e Biocombustíveis - Produtos e serviços	1
Produtos de uso pessoal	1
Transporte Ferroviário	2
Transporte Hidroviário	1
Transporte Rodoviário	2
Total	19

Fonte: Elaborado pelo autor (2019)

Os dados foram coletados dos documentos depositados no sítio da B3. Além dos balanços, foram analisadas as notas explicativas, os pareceres dos auditores independente e os relatórios da administração.

Segundo o NBC T-25 (R2) (2017), as provisões devem ser reconhecidas no passivo, por isso a análise dos balanços patrimoniais. Os passivos contingentes não são reconhecidos como passivo, mas devem ser divulgados em notas explicativas, daí a análise desta documentação. Esta análise se faz necessário para cumprir o objetivo deste artigo, que é identificar de que forma foi evidenciado as provisões e passivos contingentes ambientais no conjunto de

Demonstrações Contábeis de 2018 das companhias de alto impacto ambiental listadas no Novo Mercado da B3.

A análise dos dados, adaptada de Oliveira (2011) procurou: identificar as provisões ambientais e a relevância das mesmas em relação às demais provisões contingenciais e em relação aos ativos; verificar se as provisões identificadas nos balanços patrimoniais atendem os requisitos de reconhecimento de provisão, previsto entre os itens 14 a 26 do NBC T-25 (R2); analisar se os passivos contingentes e as provisões divulgadas estão segundo as condições de divulgação previstos entre os itens 84 a 92 do NBC T-25 (R2); avaliar o nível de *disclosure* das contingências, baseado na técnica de análise de conteúdo, através da análise dos textos das notas explicativas, pareceres dos auditores externos e relatórios da administração.

A análise de conteúdo foi feita em duas etapas: primeiramente foi realizada através de levantamento nos documentos das palavras vinculadas às provisões e passivos contingentes de maneira geral, tais como: ação judicial; autos de infração; contingência; demanda judicial; passivo contingente; probabilidade de perda provável, possível, remota; provisão; e palavras parecidas. Posteriormente foi enfatizado os termos ligados às provisões e contingências ambientais que foram: provisão ambiental, acidentes ambientais, danos ambientais, licenciamentos, multas ambientais, rompimentos de barragens, medidas mitigadoras, recuperação de áreas, compromissos ambientais, ações ambientais, dentre outras.

As informações contingenciais foram codificadas, utilizando a quantidade de sentenças como unidade de registro para determinar as categorias analíticas e o tipo de *disclosure* considerado. Para a classificação de acordo com as categorias analíticas, fez-se a codificação e a quantificação de *disclosure* contingencial ambiental, baseado nas menções levantadas. As sentenças que tinham mais de uma classificação possível, foram classificadas na classe mais destacada da sentença. Nos gráficos e nas tabelas, a classificação ocorreu da seguinte maneira: cada linha correspondeu a um item da categoria.

Para a realização das categorias analíticas foi baseada na tabela utilizada por Oliveira (2011) e no CPC 25:

	Categorias Analíticas	Descrição
PROVISÕES	Informações sobre as provisões	<ul style="list-style-type: none"> ● Detalhamento do agrupamento das provisões em classes; ● Descrição breve da natureza das obrigações e cronograma esperado das saídas dos benefícios econômicos resultantes;
	Impactos financeiros das provisões	<ul style="list-style-type: none"> ● Indicação de incertezas sobre o valor ou cronograma dessas saídas; ● Valor de qualquer reembolso esperado;
	Valores contábeis de cada classe de provisão	<ul style="list-style-type: none"> ● No início e no término do período; ● Provisões adicionais feitas no período; ● Valores gastos durante o período; ● Valores não usados e revertidos durante o período; ● O crescimento durante o período no valor descontado a valor presente originário da passagem do tempo e o efeito de quaisquer mudanças na taxa de desconto;

PASSIVOS CONTINGENTES	Informações sobre os passivos contingentes	<ul style="list-style-type: none"> • Detalhamento do agrupamento dos passivos contingentes; • Descrição breve da natureza do passivo contingente;
	Possíveis impactos financeiros dos passivos contingentes	<ul style="list-style-type: none"> • Estimativa do efeito financeiro; • Indicação de incertezas relativas ao valor ou momento de ocorrência de quaisquer saídas; • Possibilidade de quaisquer reembolsos.

Fonte: Elaborado pelo autor (2019)

Neste artigo, foi adotada a mesma classificação de tipos de *disclosure* utilizada tanto por Nossa (2002) quanto por Oliveira (2011), que foi: declarativa (informação qualitativa expressa em termos descritivos); quantitativa monetária (informação quantitativa expressa em números de natureza financeira); quantitativa não-monetária (informação quantitativa expressa em números de natureza não-financeira); quantitativa monetária e não-monetária (informação quantitativa expressa em números de natureza financeira e não-financeira).

Após a análise de conteúdo, permitiu-se a obtenção das categorias analíticas e a contagem total de sentenças por companhia e por tipo de *disclosure*.

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

Após a análise do Balanço Patrimonial, Notas Explicativas, Pareceres Independentes e Relatórios de Administração, segue as constatações. Primeiramente, apresenta-se os resultados por categorias analíticas e posteriormente por tipo de *disclosure*.

4.1. Categorias analíticas

Primeiramente, observou-se a realização do *disclosure* das provisões e passivos contingentes de forma geral, independentemente se ambiental ou não. Na Tabela 1, é possível identificar os resultados obtidos por categoria.

Tabela 1 - Disclosure das provisões e passivos contingentes geral

	Categorias Analíticas	Sim	%	Não	%
PROVISÕES	Informações sobre as provisões	19	100%	0	0%
	Impactos financeiros das provisões	10	52,63%	9	47,37%
	Valores contábeis de provisão	19	100%	0	0%

PASSIVOS CONTINGENTES	Informações sobre os passivos contingentes	18	94,74%	1	5,26%
	Possíveis impactos financeiros dos passivos contingentes	19	100%	0	0%
Total de empresas com provisões e passivos contingentes		19	100%	0	0%

Fonte: Elaborado pelo autor (2019)

Considerando os dados coletados, pode-se verificar que a totalidade das companhias apresenta algum tipo de *disclosure* de provisões ou de passivos contingentes. Das categorias analíticas, ressalta-se a “impactos financeiros das provisões” que apresentou um índice destoante de *disclosure* em comparação com as demais, com apenas 52,63% das companhias.

Não obstante o resultado apresentado e diante da ausência de evidenciação de provisões ou passivos contingentes ambientais em 5 companhias das estudadas, fato que corrobora os levantamentos feitos por Assunção et al. (2018) e Ferreira et al. (2016), que observaram que no Brasil, ainda não há a obrigatoria da evidenciação de informações ambientais. Então foi necessário a elaboração de nova tabela que enfatiza apenas as companhias que possuíam algum *disclosure* de provisões e passivos contingentes ambientais e também *disclosure* de contingência geral:

Tabela 2 - Disclosure das provisões e passivos contingentes ambientais

Categorias Analíticas	Ambiental				Geral				
	Sim	%	Não	%	Sim	%	Não	%	
PROVISÕES	Informações sobre as provisões	12	85,71%	2	14,29%	14	100%	0	0%
	Impactos financeiros das provisões	4	28,57%	10	71,43%	7	50%	7	50%
	Valores contábeis de provisão	11	78,57%	3	21,43%	14	100%	0	0%
	Informações sobre os passivos contingentes:	8	57,14%	6	42,86%	14	100%	0	0%

PASSIVOS CONTINGENTES	Possíveis impactos financeiros dos passivos contingentes:	8	57,14%	6	42,86%	14	100%	0	0%
	Total de empresas com provisões e passivos contingentes	14	100%	0	0%	14	100%	0	0%

Fonte: Elaborado pelo autor (2019)

Observa-se, na área ambiental, uma maior evidenciação de “informações sobre as provisões” e “valores contábeis de provisão”, com 85,71%, em relação aos passivos contingentes ambientais, em que se verifica um *disclosure* de 57,14% tanto das “informações sobre os passivos contingentes” quanto de “possíveis impactos financeiros dos passivos contingentes”. Os impactos financeiros tanto na ambiental como na geral, apresentam níveis baixos de *disclosure*, respectivamente, 28,57% e 50%.

Na Tabela 3, foi feita a distribuição das companhias por segmento, que apresentaram *disclosure* de provisões e passivos contingentes ambientais e por categoria analítica.

Tabela 3 - Disclosure de provisões e passivos contingentes ambientais por segmento

	Provisões Ambientais			Passivos Contingentes Ambientais	
	Informações	Impactos financeiros	Valores contábeis	Informações	Possíveis impactos financeiros
Artefatos de cobre	1	0	0	0	0
Fertilizantes e defensivos	1	0	1	1	1
Medicamentos e outros produtos	0	0	0	0	0
Minerais metálicos	2	1	1	2	2
Papel e Celulose	1	0	0	0	0
Petróleo, Gás e Biocombustíveis - Exploração, refino e distribuição	5	3	5	4	4
Petróleo, Gás e Biocombustíveis - Produtos e serviços	1	0	1	0	0

Produtos de uso pessoal	0	0	1	0	0
Transporte Ferroviário	1	0	2	1	1
Transporte Hidroviário	0	0	0	0	0
Transporte Rodoviário	0	0	0	0	0
Total	12	4	11	8	8
Total %	85,71%	28,57%	78,57%	57,14%	57,14%

Fonte: Elaborado pelo autor (2019)

Chama atenção para segmentos que não apresentaram *disclosure* de contingências ambientais, como “medicamentos e outros produtos”, “transporte hidroviário” e “transporte rodoviário”.

Analisando especificamente as provisões ambientais e seu reconhecimento no Balanço Patrimonial pelas 19 companhias, foi elaborado a Tabela 4 e 5.

Na Tabela 4, foi analisado se o reconhecimento ocorreu especificamente na Conta Provisão para passivos ambientais e de desativação, independentemente se no Passivo Circulante ou no Passivo Não-Circulante.

Tabela 4 - Reconhecimento de provisões ambientais em conta específica do Balanço Patrimonial.

Provisão Ambientais - Conta específica	Sim	%	Não	%
Saldo na conta Provisão para passivos ambientais e de desativação - Passivo Circulante ou no Passivo Não-Circulante	2	10,53%	17	89,47%
Existência da conta Provisão para passivos ambientais e de desativação - Passivo Circulante ou no Passivo Não-Circulante, independente do saldo	19	100%	0	0%

Fonte: Elaborado pelo autor (2019)

Apesar de Almeida e Batista (2016) ressaltar a nova estrutura do passivo solicitada pela CVM, que incorporou rubricas como: “Provisões para Passivos Ambientais e de Desativação” com intuito de torná-lo mais transparente, pode-se observar neste estudo que muito embora 100% das companhias apresentarem no Balanço Patrimonial a conta “Provisão para passivos ambientais e de desativação”, apenas 10,53% apresentam saldo na conta.

Diante deste cenário, foi necessário a realização da Tabela 5, em que foi verificado a existência de provisões ambientais em quaisquer contas de Provisão do Balanço Patrimonial. Para esta verificação foi necessário a análise em conjunto com as Notas Explicativas.

Tabela 5 - Reconhecimento de saldo de provisões ambientais em quaisquer contas de Provisão do Balanço Patrimonial.

Contas de Provisão	Sim	%
Provisão para passivos ambientais e de desativação - Passivo Circulante ou no Passivo	2	10,53%

Não-Circulante		
Provisão para abandono - Passivo Circulante ou no Passivo Não-Circulante	1	5,27%
Provisões fiscais, previdenciárias, trabalhistas e cíveis - Passivo Circulante ou no Passivo Não-Circulante	10	52,63%
Provisão para demandas judiciais - Passivo Circulante ou no Passivo Não-Circulante	1	5,27%
Sem nenhum lançamento de provisões ambientais	5	26,32%
Total	19	100%

Fonte: Elaborado pelo autor (2019)

Observa-se na Tabela 5, que a maioria (52,63%) apresenta em seus Balanços Patrimoniais as provisões ambientais em conjunto nas “Provisões fiscais, previdenciárias, trabalhistas e cíveis”. Apenas uma empresa (5,27%) escolheu a conta genérica de “Provisão para demandas judiciais”, uma das empresas (5,27%) ao invés de utilizar a conta de Provisão para passivos ambientais e de desativação, optou por utilizar a conta Provisão para abandono. Verifica-se que embora selecionadas por serem classificadas como de setores alto poluidores, 5 empresas (26,32%) não destacaram nenhuma provisão ambiental.

4.2. Tipo de *disclosure*

Na Tabela 6, apresenta-se o quantitativo de *disclosure* ambiental evidenciado pelas companhias, totalizando a quantidade de sentenças por setor e por tipo de *disclosure*.

Tabela 6 - Número de sentenças de evidenciação ambiental por segmento e por tipo de *disclosure*.

	D	QM	QNM	QMNM	Total
Artefatos de cobre	1	1	0	0	2
Fertilizantes e defensivos	6	1	0	3	10
Medicamentos e outros produtos	0	0	0	0	0
Minerais metálicos	35	6	0	9	50
Papel e Celulose	1	0	0	0	1
Petróleo, Gás e Biocombustíveis - Exploração, refino e distribuição	40	29	12	13	94
Petróleo, Gás e Biocombustíveis - Produtos e serviços	3	1	0	0	4
Produtos de uso pessoal	1	1	0	0	2
Transporte Ferroviário	2	7	0	0	9
Transporte Hidroviário	0	0	0	0	0

Transporte Rodoviário	0	0	0	0	0
Total	89	46	12	25	172
Participação %	51,74%	26,74%	6,98%	14,53%	100,00%

Fonte - Elaboração pelo autor (2019)

Legenda: D – declarativa; QM – quantitativo monetário; QNM – quantitativo não monetário; QM – quantitativo monetário; QMNM - quantitativa monetária e não-monetária.

Ferreira et al (2016), ao analisar o nível de *disclosure* ambiental das informações financeiras ambientais de 50 empresas da IBrX-50 relativos à carteira de maio a agosto de 2014 (anos de 2011, 2012 e 2013) na categoria de “passivos e contingências” que englobava também as provisões ambientais, constataram um aumento gradativo. Sobre a distribuição destas informações, verificaram um número tímido de informações qualitativas (declarativas) se comparado as sentenças monetárias e não monetárias. Diferentemente dos autores, neste estudo, observa-se uma maior participação do *disclosure* descritivo, com 51,74% do total evidenciado.

Os outros tipos de *disclosure* apresentaram os seguintes resultados: as questões monetárias (26,74%), questões monetárias e não-monetárias (14,53%) e questões não-monetárias (6,98%).

Destacam-se ainda dois setores, “Minerais metálicos” e “Petróleo, Gás e Biocombustíveis - Exploração, refino e distribuição” com respectivamente 50 e 94 das sentenças, como os setores que possuem a grande maioria das evidenciações ambientais.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo identificar de que forma foram evidenciados as provisões e os passivos contingentes ambientais no conjunto de Demonstrações Contábeis de 2018 das companhias de alto impacto ambiental listadas no Novo Mercado da B3.

A avaliação se deu com análise de conteúdo das informações coletadas nos balanços, notas explicativas, pareceres dos auditores independentes e relatórios da administração das 19 companhias que se encontravam disponibilizados no sítio da B3.

Sobre os resultados alcançados, foi verificado que das 19 companhias analisadas, apenas 14 possuíam alguma evidenciação de provisões ou passivos contingentes ambientais. Pode-se observar também que apesar de 100% das companhias apresentarem no Balanço Patrimonial a conta “Provisão para passivos ambientais e de desativação”, ainda um pouco mais de 10% apresentam saldo na conta. Outro ponto a ser destacado é a forte concentração das evidenciações em apenas 2 setores que “Minerais metálicos” e “Petróleo, Gás e Biocombustíveis - Exploração, refino e distribuição” com respectivamente 50 e 94 das 172 identificadas.

Muito embora haja outros estudos sobre *disclosure* de provisões e passivos contingentes ambientais conduzidos no Brasil, acredita-se que o tema ainda carece de maiores estudos. O intuito deste artigo, foi de contribuir para o aumento do *disclosure* ambiental no mercado brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, J. R. D. **Efeitos da divulgação do relato integrado e de relatórios de sustentabilidade sobre o desempenho de companhias abertas no Brasil**. 2018. 62 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2018.

ALMEIDA, K. K. N. D.; BATISTA, F. F. Provisões Contingentes Ambientais e seus Reflexos no Endividamento das Empresas de Alto Impacto Ambiental Após Adoção do CPC 25. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, jan./mar 2016.

ASSUNÇÃO, H. B. et al. Evidenciação de Custos e Investimentos Ambientais em Empresas do Setor de Siderurgia e Metalurgia Listadas na B3. In: Congresso Brasileiro de Custos, 15, 2018, Vitória-ES. **Anais...** Vitória-ES: 2018.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

BECKE, V. L. Contabilidade Social: do balanço social ao informe de sustentabilidade. **Revista Mineira de Contabilidade**, Belo Horizonte, MG, v. 13, p. 12-22, jan./mar 2004.

BRAGA, J. P.; OLIVEIRA, J. R. S.; SALOTTI, B. M.. Determinantes do nível de divulgação ambiental nas demonstrações contábeis de empresas brasileiras. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 9, 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo, EAC/FEA/USP, 2009.

B3. **Segmentos de listagem - Novo Mercado** - Disponível em: <http://www.b3.com.br/pt_br/produtos-e-servicos/solucoes-para-emissores/segmentos-de-listagem/novo-mercado/?tabIndex=0> Acesso em 02 mai. 2019.

CAETANO, T. P. et al. Evidenciação do Passivo Contingencial nas Demonstrações Contábeis: Um estudo nas Empresas de Papel e Celulose. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 10, 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo, USP, 2010.

CHO, C. H.; et al. Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting. **Accounting, Organizations and Society**. v. 40, p. 78-94, 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TG 25 (R2) – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**. 2017.

COSTA, R. S.; MARION, J. C. A Uniformidade na Evidenciação das Informações Ambientais. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v.18, n. 43, p. 20-33, abr. 2007.

CRUZ, C. F. D.; MARQUES, A. L.; FERREIRA, A. C. D. S. Informações ambientais na contabilidade pública: reconhecimento de sua importância para a sustentabilidade. **Sociedade, contabilidade e gestão**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 2, jul-dez 2009.

CUNHA, D. R. et al. Contabilidade ambiental: um estudo sobre a evidenciação das informações ambientais nas demonstrações contábeis das grandes empresas brasileiras. **REA-Revista Eletrônica de Administração (Online)**, v. 11, n. 1, jan. /jun. 2012.

DEEGAN, C.; RANKIN, M. The materiality of environmental information to users of annual reports. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 10, n. 4, p. 562-583, 1997.

FERREIRA, D. D. M.; BORBA, J. A.; DA ROSA, C. A. As contingências ambientais das empresas estrangeiras que publicam suas demonstrações financeiras em IFRS no mercado norte americano. **Revista Universo Contábil**, v. 10, n. 3, p. 134-154, set 2014.

FERREIRA, D. D. M. et al. (Ir) Relevância das contingências ambientais: uma investigação nas empresas brasileiras. **Contabilidad y Negocios**, v. 9, n. 18, 2014

FERREIRA, J. D. S. et al. Informações Financeiras Ambientais: diferença entre o nível de disclosure entre empresas brasileiras. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 10, n. 1, p. 5-24, 2016.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

FREITAS, D. P. D. S.; OLEIRO, W. N. Contabilidade ambiental: A evidenciação nas demonstrações financeiras das empresas listadas na BM&FBOVESPA. **REUNIR - Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, Rio Grande-RS, v.1, n. 2, p-65-81, set-dez 2011.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARCONI, M. D. A.; LAKATOS; E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo, Atlas, 2003.

MACEDO, M. A. D. S.; SOUSA, A. C.; SOUSA, A. C. C. Desempenho de empresas socialmente responsáveis: uma análise por índices contábil-financeiros. **Revista Produção Online**, Florianópolis, v. 7, n. 4, jul. 2008.

MARQUES, M.; JUNIOR, E.; FREIRE, F.; PEREIRA, E. Evidenciação Ambiental: Uma análise da evolução dos investimentos ambientais e o reflexo no que é divulgado. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 10, 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo, USP, 2010.

NOSSA, V. **Disclosure ambiental**: uma análise do conteúdo dos relatórios ambientais de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional. 2002. 246 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

OLEIRO, W. N.; SCHMIDT, E. B. Contabilidade Ambiental - Uma análise da aplicação prática como potencializadora de informações socioambientais nas demonstrações contábeis. **Revista Ambiente Contábil - Universidade Federal do Rio Grande do Norte**-ISSN 2176-9036, Natal-RN, v. 8, n. 1, p. 275-293, jan. /jun. 2016.

OLIVEIRA, M. A. S. D. **Disclosure das contingências e Provisões passivas**. 2011. 100 f. Dissertação (Mestrado do Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria) - Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG, Belo Horizonte, 2011.

PAIVA, P. R. D. **Contabilidade ambiental: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção**. São Paulo: Atlas, 2009.

QUEIROZ, A. M. et al. Evidenciação Ambiental: Uma Análise Qualitativa e Quantitativa do Disclosure das Informações Ambientais nas Empresas de Mineração no Período de 2006 a 2009. In: Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 4, 2011, Florianópolis/SC. **Anais...** Florianópolis/SC: UFSC, 2011.

RIBEIRO, M. S.; GASPARINO, M. F. Evidenciação Ambiental: Comparação entre Empresas do Setor de Papel e Celulose dos Estados Unidos e Brasil. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 6, 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2006.

ROQUE, V.; CORTEZ, M. C. A divulgação de informação ambiental e a performance das empresas financeiras cotadas em Portugal. **Tékhnê - Revista de Estudos Politécnicos**, Barcelos, (5-6), 119- 143, jun. 2006.

ROVER, S.; BORBA, J. A.; MURCIA, F. D. R. Características do disclosure ambiental de empresas brasileiras potencialmente poluidoras: análise das demonstrações financeiras e dos relatórios de sustentabilidade do período de 2005 a 2007. **Contextus**, v. 7, n. 1, 2009.

ROVER, S. et al. Divulgação de informações ambientais nas demonstrações contábeis: um estudo exploratório sobre o disclosure das empresas brasileiras pertencentes a setores de alto impacto ambiental. **RCO - Revista de Contabilidade e Organizações**, Salvador, v. 2, n. 3, p. 53-72, mai-ago 2008

SANTOS, A. D. O. et al. Contabilidade ambiental: um estudo sobre sua aplicabilidade em empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 12, n. 27, p. 89-99, dez. 2001.

SANTOS, A. R. P. D. et al. Contabilidade Ambiental: uma contribuição da ciência contábil a sustentabilidade da gestão ambiental. In: Semead – Administração no Contexto Internacional, 9, 2006. **Anais...**, São Paulo: FEA-USP, 2006.

SILVA, A. F. P. D.; ARAÚJO, R. A. D. M.; SANTOS, L. M. D. S. Relação da rentabilidade e o disclosure de provisões e passivos contingentes ambientais das empresas de alto potencial poluidor listadas na B3. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 17, n. 52, 2018.

SILVA, V. D. M.; JÚNIOR, E. B. D. N.; ARAÚJO, R. A. D. M. Reflexos da Divulgação de Provisões e Passivos Contingentes Ambientais no Valor de Mercado das Empresas de Alto Potencial Poluidor Listadas na B3. In: Congresso UFPE de Ciências Contábeis, 12, 2018, Recife. **Anais...** Recife-PE, 2018, v.3.

SUAVE, Ricardo et al. Divulgação de passivos contingentes nas empresas mais líquidas da BM&FBovespa. **Revista da UNIFEBE**, Brusque-SC, v. 1, n. 11, ago. 2013

SZUSTER, F. R.; CARDOSO, R. L.; **Gestão contábil financeira** (Recurso Eletrônico). Rio de Janeiro: Editora FGV, 2016.

TINOCO, J. E. P.; KRAEMER, M. E. P. **Contabilidade e Gestão Ambiental**. São Paulo: Atlas, 2004.

UNCTAD/ISAR: Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR). **Guidance Manual: Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities**. Geneva, 2002.

WADDOCK, S. A.; BODWELL, C.; GRAVES, S. B. Responsibility: The new business imperative. **Academy of Management Executive**, v. 16, n. 2, p. 132-148, 2002.