

**As normas internacionais de contabilidade e a concepção sobre itens extraordinários.
Subjetividade e impactos nos resultados organizacionais.**

Fernando Pereira Tostes

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela USP¹
fernando.tostes@uol.com.br

José Miguel Maria Alonso F. R. da Silva

Mestre em Ciências Contábeis – UERJ
jmr@jmrconsultoria.com.br

Márcio Sant' iago de Lima

Mestrando em Ciências Contábeis – UERJ
santiagouerj@yahoo.com.br

Resumo

Ganhos e perdas extraordinários (*Extraordinary Gains and Losses*), também chamados itens extraordinários (*Extraordinary items*), são eventos ou transações de natureza inusitada ou de alto grau de anormalidade. Este artigo pretende verificar a relevância do registro destes eventos ou transações na Demonstração do Resultado do Exercício. Utiliza-se a técnica da simulação. São analisadas três situações sob o ponto de vista da rentabilidade e lucratividade: itens sub-avaliados, itens ausentes ou não evidenciados e itens super-avaliados. O resultado comprova a importância do registro dos itens extraordinários na Demonstração do Resultado do Exercício, conforme as regras do IASB já o faz e, contraria as normas brasileiras que não obrigam esse registro.

Palavras-chave: itens extraordinários; Demonstrações do Resultado do Exercício; perdas e ganhos extraordinários.

**The international accounting standards and the design about extraordinary items.
Subjectivity and impacts on organizational results**

Abstract

Extraordinary gains and losses, also called extraordinary items, are events or transactions from unstated nature or from high degree of abnormality. This article aims to verify the relevance of the record of these events or transactions in the Profit & Loss Account. Using the technique of simulation. It analyzes three situations from the point of view of profitability and profitability: under-valued items, missing items or items not highlighted and super-evaluated. The result demonstrates the importance of the record of extraordinary items in the Profit & Loss Account, according to the rules of the IASB does and, contrary to the brasilian standards that they do not require registration.

Key words: extraordinary items; Profit & Loss Account; extraordinary gains and losses

1 – Introdução

Ganhos e perdas extraordinários (*Extraordinary Gains and Losses*), também chamados itens extraordinários (*Extraordinary items*), são eventos ou transações de natureza inusitada ou de alto grau de anormalidade. Esse conceito de ser algo ‘extraordinário’ está intimamente relacionado com o objeto social da entidade, o que traz uma particularidade a este tema: a flexibilidade de sua aplicação.

Procura-se através desta pesquisa demonstrar a importância do tema. Pouco se encontra na literatura ele, sendo um assunto abordado principalmente *na International Accounting Standards – IAC*. Nota-se que este é um assunto que deve ser observado pelas organizações internacionalizadas, pois, trata-se de matéria importante na confecção da Demonstração do Resultado do Exercício.

Através de simulação aos casos possíveis, observa-se a importância do seu registro na Demonstração do Resultado do Exercício e, dessa forma, da existência de regulamentação a esse respeito, contrariando o caso brasileiro que não possui normativa sobre o assunto.

2 – Fundamentação Teórica

2.1 - O conceito de itens extraordinários

O conceito de ‘extraordinário’ é algo que envolve capacidade de julgamento sobre um assunto eminentemente subjetivo. Na linha de um “subjetivismo responsável”, segundo Iudícibus (2008) recorre-se às *Ciências Jurídicas* na figura de Maria Helena Diniz (1998) que define o termo extraordinário na *linguagem comum e jurídica*, como: a) *acontecimento inesperado ou imprevisto; b) o que é fora do normal; c) diz-se do gasto além do ordinário; d) excessivo (...)*”

Nessa definição surge outro conceito importante que deve ser conhecido, o de ordinário. Para entender a correlação destas palavras, Diniz (1998) dá a definição para ordinário como sendo: “(...) 4. Nas linguagens comum e jurídica: (...); b) aquilo que é comum ou geral; (...); d) habitual; freqüente; usual; e) o que se contrapõe a algo especial ou extraordinário. (...)”.

Assim, ordinário está no campo do que é rotineiro, recorrente ou previsto que aconteça, sendo, portanto, as atividades ordinárias da entidade. Já, aquilo que extrapole ou exceda qualquer previsão e esteja além das atividades normais é tido como extraordinário.

A dependência da natureza do evento ou transação em relação ao tipo de negócios ordinariamente praticado pela entidade suplanta a expectativa quanto à freqüência da sua ocorrência. Daí resultar na flexibilidade de sua aplicação. Um exemplo notório é o caso do sinistro. Um terremoto representaria um item extraordinário para muitas empresas, mas não para as seguradoras que justamente cobram um prêmio, que é o termo técnico dado ao preço pago pelo segurado no contrato de seguro, para assegurar um risco, que é a condição em que perdas são possíveis.

Embora a definição trate de atividades habituais e comuns a atividade da empresa, Hendriksen (1999) destaca que não se pretende promover uma separação entre atividades operacionais e não operacionais, apenas restringir o uso da classificação de situações incomuns que devem ser evidenciadas de forma destacada e facilitar essa previsibilidade.

O pensamento de Hendricksen coaduna com a definição clássica de Itens extraordinários segundo o IAS 8 que é a seguinte: “são receitas ou despesas que resultam de eventos ou transações que são claramente distintos das atividades ordinárias da entidade e, portanto, não se espera que se repitam freqüentemente ou regularmente.”

Esta acepção da palavra “extraordinário” não se distancia do senso comum, notadamente em seu sentido denotativo. Em termos contábeis o fato de ser ordinário ou extraordinário gira em torno do objeto social da empresa, mais especificamente das transações

relacionadas às operações normais. Nas empresas comerciais são as compra e venda de mercadorias. Nas indústrias é todo o processo de transformação das matérias-primas ao longo da cadeia produtiva até a entrega do produto acabado. Nas empresas prestadoras de serviços é tudo que envolve a prestação de serviços. Geralmente são classificadas como itens extraordinários: as perdas resultantes da desapropriação de ativos e as perdas incorridas em razão de desastres naturais.

2.2 – Tratamento dos Itens extraordinários

O tema ainda é parcialmente desconhecido em âmbito nacional, embora previsto no projeto de lei nº 3.741/2000, mas retirado do texto legal quando o projeto foi convertido na lei nº 11.638/2007; ao contrário das normas internacionais que divulgam esses eventos, geralmente resultantes de fenômenos da natureza (como terremotos, inundações e tornados) em seus resultados.

No Brasil, o projeto de lei nº 3.741 de 2000 previa uma nova redação para o art.187 da Lei das S.A. quanto ao que deveria ser discriminado, no mínimo, na Demonstração do Resultado do Exercício. Antes das participações no lucro e depois da provisão para imposto de renda e demais tributos sobre o lucro, registrar-se-ia o seguinte: “VIII – os ganhos e perdas em operações descontinuadas, os itens extraordinários e os ajustes de exercícios anteriores, computados os encargos tributários.”

Entretanto, quando o projeto se converteu na lei nº 11.638 de 2007 o inciso foi suprimido, sem qualquer menção a este tema ao longo do texto legal. Essa previsão feita pelo projeto de lei seguia os moldes do que ocorre nas normas internacionais de contabilidade.

Já fora do Brasil, no *International Accounting Standards* – IAS 1, que trata da apresentação das Demonstrações Contábeis é previsto no parágrafo 75, alínea g, os itens extraordinários como sendo algo que deva, no mínimo, ser apresentado na Demonstração do Resultado do Exercício.

É importante notar que o IAS 35 determina que operação em descontinuidade não deve ser apresentada como um item extraordinário. Operações deste tipo devem estar baseadas em um único plano da administração da entidade para vender, ou alienar de outra forma, uma parte importante do negócio; o que contraria a essência dos itens extraordinários que são eventos que estão fora do controle da administração da entidade em virtude da total imprevisibilidade.

Quanto às operações descontinuadas ou operações em descontinuidade o IAS 35 as define como:

“um componente de uma entidade: que, em conformidade com um plano determinado, a entidade está: desfazendo-se substancialmente do componente na sua totalidade, tal como vendendo em uma transação única, por cisão ou redução do capital; desfazendo-se em partes, tal como vendendo os ativos e liquidando os passivos do componente individualmente; ou encerrando pelo abandono; que, isoladamente, representa um importante segmento de negócios ou área geográfica de operações; e que pode ser diferenciado operacionalmente e para efeitos de informação financeira.”

2.3 – Conceitos importantes sobre itens extraordinários

A Resolução CFC nº 1.088/2007 determina que desapropriação de ativos de vulto pelo governo é um tipo de evento subsequente à data do balanço que não origina ajuste, devendo apenas ser objeto de divulgação, indicando a natureza do evento e a estimativa de seu efeito financeiro ou uma declaração de que tal estimativa não pôde ser feita e as razões da impossibilidade.

Uma exigência é feita quanto à divulgação em separado da natureza e do montante de cada item extraordinário que pode ser no corpo da demonstração do resultado ou em notas explicativas, neste último caso, desde que o montante apareça no resultado.

Em ambos os casos, desastres naturais ou desapropriação de ativos, somente em raras situações um evento ou transação dessas será considerado um item extraordinário.

Esses dois casos previstos se diferenciam sob um enfoque jurídico, o que ajudaria na caracterização do fenômeno e o seu registro. Os desastres naturais, ainda mais comuns em virtude do desequilíbrio ambiental no mundo decorrente da poluição, estariam bem próximos aos casos determinados pela Lei como de *força maior*, enquanto a desapropriação de ativos representaria um caso determinado pela Lei como *fortuito*.

Observa-se dois critérios em continuidade à análise das particularidades do tema que devem ser obedecidos na classificação de itens extraordinários. O primeiro é referente a eventos e transações de frequência reduzida ou irregulares. O segundo é referente a eventos incomuns, não relacionados às operações normais. Esta definição estava contida no *Accounting Principles Boards –APB* no ano em que o APB foi extinto e surgiu o *Financial*

Accounting Standards Board - Fasb. Acontece que já em dezembro de 1966, o APB trazia algumas definições sobre itens extraordinários.

2.4 - Itens Extraordinários e a tributação

Sob o aspecto fiscal, os itens vinham após o imposto de renda. Tinha-se a necessidade de determinar o tratamento fiscal para esta despesa. Segundo Pêgas (2007, pp. 324-325), uma regra básica para a dedutibilidade de uma despesa é o fato dela ser necessária à atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora. Os itens extraordinários não preenchem estas condições, uma vez que são anormais à empresa. Via de regra, neste caso, são despesas consideradas não dedutíveis pelo Fisco. Atualmente este problema estaria resolvido na figura das contingências, mas não totalmente. A provisão para contingências somente é aceita pelo Fisco quando se transformar efetivamente em gasto.

Não obstante ao gasto, provisões como esta se referem a eventos provenientes de perdas extraordinárias já ocorridas e que serviram de base para sua constituição. Uma alternativa seria a reserva para contingências no intuito de segregar uma parcela dos lucros, inclusive com a finalidade de não distribuí-la como dividendo, correspondente a prováveis perdas extraordinárias futuras como inundações ou outros fenômenos naturais, por exemplo, que acarretarão diminuição dos lucros em exercícios futuros. Mas isso pressupõe uma garantia frente a uma situação prevista, o que esbarra no conceito de imprevisibilidade dos itens extraordinários. (MARTINS *et.al.*, 2007, pp. 321-322) Por isso ser um assunto tão complexo e subjetivo.

2.5 - Ganhos, Receitas, despesas e perdas

Outro comentário importante diz respeito à comparação que é feita entre ganhos e receitas, e despesas e perdas. Segundo Iudícibus (2006, p.178):

“Note-se que ganhos não podem assemelhar-se a receita, e perda não pode assemelhar-se a despesa. Embora quase todos os ganhos e perdas sejam “não operacionais”, não é rigorosamente correto denominá-los como receitas não operacionais ou extraordinárias, mas como ganhos extraordinários (ou perdas), tendo em vista a definição aceita de receita.”

Essa definição de receita a qual se refere o autor pode ser sintetizada na premissa de que a receita está ligada à produção de bens e serviços, ou seja, as atividades ordinárias e a

certo período de tempo; enquanto os ganhos representariam um resultado líquido favorável resultante de transações ou eventos não relacionados às operações normais do empreendimento. O ponto-chave na identificação dos itens extraordinários é a “não-usualidade”, “não-recorrência”, ou “não-operacionalidade”. Isto é o que se verifica na prática, segundo Iudícibus (2006), em distinção à receita extraordinária ou não operacional, ou seja, eventual. No caso de perdas, há uma associação destas à diminuição de *benefícios econômicos futuros* da empresa quando for evidente. Já despesas são confrontadas com a receita. Outra situação que vale a pena ressaltar é que uma perda ou ganho não se confunde com ajuste de períodos anteriores, ou retificação de erro ou mudança de critério contábil, o que não é fácil na prática.

3 - Metodologia

3.1 - Característica da Pesquisa

O presente estudo é de natureza descritiva. Pretende-se levantar informações para um melhor conhecimento sobre o assunto no Brasil. Para isso, utiliza-se a simulação.

Apresenta-se um caso adaptado de uma situação real. Uma vinícola localizada em Farroupilha, no estado do Rio Grande do Sul. A empresa possui um complexo industrial composto por três principais unidades interligadas por tubulações especialmente projetadas e construídas para o envio do vinho, em qualquer sentido entre as unidades produtoras. As três unidades estão assim divididas:

UNIDADE SANTANA: Colheita, Esmagamento e Fermentação.

UNIDADE SÃO LOURENÇO: Filtragem, Envelhecimento e Degustação.

UNIDADE SÃO FRANCISCO: Estocagem e armazenamento.

Em outubro de 2001 um ciclone de grande intensidade destruiu a unidade de São Francisco onde toda a produção da safra do primeiro semestre foi destruída. Não só o estoque foi destruído como também sua adega climatizada que controlava a temperatura e umidade por sistemas eletrônicos. Estes ativos estão avaliados no balanço pelo *custo corrente*, mas deveriam estar registrados a *valor presente* em conformidade com os outros ativos das outras unidades.

A seguir, observa-se cada caso através da simulação dos valores. São previstas três situações distintas: itens subavaliados, itens ausentes ou não evidenciados e itens

superavaliados. Desconsidera-se aspectos tributários, porém o item extraordinário está líquido do imposto de renda conforme as normas internacionais.

3.2 - Itens Extraordinários Sub-avaliados

Extrato da Demonstração do Resultado (em R\$ mil)

	2001	2000
Receita	25.000,00	20.000,00
(-) Custo das vendas	<u>- 4.200,00</u>	<u>- 3.800,00</u>
Lucro Bruto	20.800,00	16.200,00
(-) Despesas operacionais	<u>- 5.200,00</u>	<u>- 3.600,00</u>
Resultado antes dos impostos	15.600,00	12.600,00
(-) Imposto de renda	<u>- 3.900,00</u>	<u>- 3.150,00</u>
Lucro das operações ordinárias	11.700,00	9.450,00
(-) Item extraordinário	<u>- 2.700,00</u>	-

- Perda decorrente de um tornado que destruiu uma unidade do complexo industrial paralisando as atividades da empresa. (líquido do imposto de renda).

Lucro Líquido do Período	9.000	9.450
--------------------------	-------	-------

Fonte: Adaptação do apêndice ao IAS 8 (IASB, 2001, p.151)

Nessa situação, a empresa registrou a um valor menor o valor dos ativos envolvidos no desastre natural. Pelo valor presente, deve ser registrado o valor de \$3.700, provocando uma sub-avaliação de \$1.000. Os ativos foram registrados de forma equivocada com base em valores de mercado que não refletiam a realidade atual; estavam defasados.

3.3 - Itens Extraordinários Ausentes ou Não Evidenciados.

Extrato da Demonstração do Resultado (em R\$ mil)

	2001	2000
--	------	------

Receita	25.000,00	20.000,00
(-) Custo das vendas	<u>- 4.200,00</u>	<u>- 3.800,00</u>
Lucro Bruto	20.800,00	16.200,00
(-) Despesas operacionais	<u>- 5.200,00</u>	<u>- 3.600,00</u>
Resultado antes dos impostos	15.600,00	12.600,00
(-) Imposto de renda	<u>- 3.900,00</u>	<u>- 3.150,00</u>
Lucro das operações ordinárias	11.700,00	9.450,00
(-) Item extraordinário		

- Não evidenciado, apenas em notas explicativas.

Lucro Líquido do Período	9.000	9.450
--------------------------	-------	-------

Fonte: Adaptação do apêndice ao IAS 8 (IASB, 2001, p.151)

Este caso seria a situação atual no Brasil, onde caberia apenas um comentário em notas explicativas sem registro em um campo específico da demonstração de resultados.

3.4 - Itens Extraordinários Superavaliados

Extrato da Demonstração do Resultado (em R\$ mil)

	2001	2000
Receita	25.000,00	20.000,00
(-) Custo das vendas	<u>- 4.200,00</u>	<u>- 3.800,00</u>
Lucro Bruto	20.800,00	16.200,00
(-) Despesas operacionais	<u>- 5.200,00</u>	<u>- 3.600,00</u>
Resultado antes dos impostos	15.600,00	12.600,00
(-) Imposto de renda	<u>- 3.900,00</u>	<u>- 3.150,00</u>
Lucro das operações ordinárias	11.700,00	9.450,00
(-) Item extraordinário	<u>- 4.700,00</u>	-

- Perda decorrente de um tornado que destruiu uma unidade do complexo industrial paralisando as atividades da empresa. (líquido do imposto de renda).

Lucro Líquido do Período	7.000	9.450
--------------------------	-------	-------

Fonte: Adaptação do apêndice ao IAS 8 (IASB, 2001, p.151)

Este caso é o inverso da situação de sub-avaliação. Neste exemplo o item extraordinário foi registrado por valor superior em \$1.000. É *mister* a correta avaliação dos ativos para uma análise condizente com a realidade.

4 – Resultados do estudo

4.1 - Itens Extraordinários Sub-avaliados

Sob o ponto de vista do lucro, tem-se em 2001 uma taxa de 36% e em 2000, 47,25% que se obtém através da fórmula lucro líquido dividido pela receita de venda multiplicado por 100. O fenômeno provocou uma redução de 11,25%. Essa forma pode prejudicar a captação de empréstimos para recuperação das atividades nos próximos exercícios.

Supondo um Patrimônio líquido de \$ 35.000 em 2000 e de \$30.000 em 2001, um ativo total de \$50.000 em 2000 e \$45.000 em 2001, teríamos o seguinte cenário na rentabilidade:

Em 2000:

Capital próprio: 27% (lucro líquido/patrimônio líquido x 100)

Retorno sobre o ativo: 18,9% (lucro líquido/ativo total x 100)

Em 2001:

Capital próprio: 30% (lucro líquido/patrimônio líquido x 100)

Retorno sobre o ativo: 20% (lucro líquido/ativo total x 100)

Com o registro dos \$1.000 a mais, esta situação muda completamente as demonstrações, provocando uma redução dos índices de 2001. Isto é significativo e relevante, principalmente na tomada de decisão e captação de empréstimos. Às vezes, uma simples notificação em notas explicativas não reflete a real posição econômica e financeira de uma entidade.

4.2 - Itens Extraordinários Ausentes ou Não Evidenciados.

Sem a evidência dos itens extraordinários é muito difícil ter um diagnóstico real da situação. O tornado destruiu parte do complexo, mas não sabe-se qual o efeito disto.

Segundo Martins, *et. al* (2007, p.8) hoje há tendência nos países mais desenvolvidos da não utilização do conceito operacional / não operacional, mas a de se segregar os itens extraordinários e os relativos às operações descontinuadas, que não são itens extraordinários. Isso decorre, justamente da importância de se evidenciar com fidedignidade todas as transações relevantes na tomada de decisão. Esta tendência é defendida pelos autores deste artigo.

É irrelevante calcular qualquer índice em uma situação estática como esta. Para suprir a falta da evidência no corpo da demonstração, é aconselhável uma maior riqueza no detalhamento em notas explicativas, em especial quanto à natureza e o montante da perda.

4.3 - Itens Extraordinários Superavaliados

O valor presente reflete o potencial de benefício econômico futuro do ativo em função de uma taxa de retorno. Uma comparação com o segmento de mercado é fundamental. Pode-se fazer um teste *impairment test* que é um teste de recuperação do custo para os ativos de longo prazo, neste caso, para ajustar os ativos ao real valor presente líquido e lançar o excesso como perda. Seria um estudo interessante o comportamento dos itens extraordinários sob esta ótica.

Quanto à lucratividade, tem-se em 2001 uma taxa de 28% e em 2000, 47,25%, que se referem ao lucro líquido dividido pela receita de vendas multiplicado por 100. O registro a registrado por valor maior reduziu a rentabilidade. Na situação real, tem-se um lucro líquido de \$8.000 em 2001 e um lucro no mesmo ano de 32%. Para a empresa que precisa captar recursos, sendo o lucro um parâmetro para o empréstimo, tem-se uma demonstração desfavorável a obtenção do financiamento. O centro da questão é a correta avaliação dos ativos para o levantamento dos itens extraordinários.

Supondo novamente, um Patrimônio líquido no valor de \$ 35.000 em 2000 e \$30.000 em 2001 e um ativo total de \$50.000 em 2000 e \$45.000 em 2001, teríamos o seguinte cenário na rentabilidade:

Em 2000: (Nenhuma alteração em face de não ocorrer nenhum fenômeno)

Capital próprio: 27% (lucro líquido/patrimônio líquido x 100)

Retorno sobre o ativo: 18,9% (lucro líquido/ativo total x 100)

Em 2001:

Capital próprio: 23,33% (lucro líquido/patrimônio líquido x 100)

Retorno sobre o ativo: 15,55% (lucro líquido/ativo total x 100)

4.4 - Síntese da discussão sobre o estudo

A diferença percentual é sempre a mesma em relação aos \$1.000 registrados a mais sobre o grupo analisado, patrimônio líquido, ativo total, etc. Constata-se que a apresentação no corpo da demonstração de resultados a exemplo das normas internacionais é importante no sentido de simplificar e traduzir sob aspectos quantitativos e qualitativos o impacto do fenômeno natural na saúde financeira da empresa.

5 - Considerações finais

Através da pesquisa realizada nota-se que muito pouco foi estudado sobre o assunto no Brasil, restringindo-se o tema ao cenário internacional. Para países que já começaram seu processo de internacionalização de empresas e harmonização de normas contábeis é importante uma atenção ao assunto.

Pela simulação efetuada, vê-se que é possível observar o impacto do reconhecimento de um grupo específico na demonstração de resultados.

Espera-se que seja revista essa carência de normatização legal quanto ao assunto. Acreditamos que estudos recentes, principalmente na figura do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, devam caminhar neste sentido. Não se trata de uma imposição das normas internacionais sobre as regras locais, mas a inserção num processo de internacionalização já consolidado.

Recomenda-se um estudo mais apurado com enfoque jurídico, quanto a questão da subjetividade do tema.

Bibliografia

Livro: DINIZ, Maria Helena. Código Civil Anotado, 9^a ed, São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

Livro: HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. Teoria da Contabilidade. Trad. de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo, Atlas, 1999.

Livro: IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 8^a ed. São Paulo, Atlas, 2006.

Livro: IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - Aplicável às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

Livro: MARTINS, Elizeu; Iudícibus, Sérgio de & Gelbcke, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das sociedades por ações. 7a ed., São Paulo, Atlas, 2007.

Livro: PEGAS, Paulo Henrique. Manual de Contabilidade Tributária. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos Editora S/A, 2003

Livro: SCHMIDT, Paulo et al. Demonstrações Contábeis das Companhias Abertas: De Acordo com a Nova Deliberação CVM nº 488/05. São Paulo: Atlas, 2006.