

DÍVIDA ATIVA

MANUAL DE PROCEDIMENTOS

**Aplicado à União, Estados,
Distrito Federal e Municípios**

Permitida a reprodução total ou parcial desta publicação desde que citada a fonte.

Impresso no Brasil

MINISTRO DA FAZENDA
Antonio Palocci Filho

SECRETÁRIO-EXECUTIVO
Bernard Appy

SECRETÁRIO DO TESOIRO NACIONAL
Joaquim Vieira Ferreira Levy

SECRETÁRIOS-ADJUNTOS
Almério Cançado de Amorim
José Antonio Gragnani
Jorge Khalil Miski
Tarcísio José Massote de Godoy

COORDENADOR-GERAL DE CONTABILIDADE
Isaltino Alves da Cruz

COORDENADORA DE CONTABILIDADE
Heloísa Teixeira Saito

EQUIPE TÉCNICA
Caio César Sales Nogueira
Denis Urazato Pereira
Marcelo Queiroga Reis

Informações:

Fones: (61) 412-3067/412-3058/412-3022

Fax: (61) 412-1959

Correio Eletrônico: genoc.ccont.df.stn@fazenda.gov.br;
geinc.ccont.df.stn@fazenda.gov.br e geanc.ccont.df.stn@fazenda.gov.br

Página Eletrônica: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>

Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional
Esplanada dos Ministérios, Bloco P, Edifício Anexo ao Ministério da Fazenda, Ala A,
Térreo
70048-900 – Brasília-DF

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

DÍVIDA ATIVA

MANUAL DE PROCEDIMENTOS

**Aplicado à União e aos Estados,
Distrito Federal e Municípios
1ª edição**

Brasília
2004

COORDENAÇÃO EDITORIAL / REVISÃO DE TEXTO
Secretaria do Tesouro Nacional/Coordenação-Geral de Contabilidade

CRIAÇÃO CAPA:

TIRAGEM: 10.000 exemplares

Referência Bibliográfica

Dívida Ativa: Manual de Procedimentos. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2004. Anual.

Ficha Catalográfica

--

APRESENTAÇÃO

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN, na qualidade de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, nos termos da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001 e do Decreto nº 3.589, de 6 de setembro de 2000, vem buscando os meios normativos para atender ao disposto no parágrafo 2º, do artigo 50 da LRF, padronizando os procedimentos contábeis nas três esferas de governo, de forma a garantir a consolidação das contas exigidas na legislação financeira e, também, proporcionar maior clareza às receitas públicas.

Com este propósito, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN vem realizando, em conjunto com os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e as entidades técnicas representativas da sociedade, a padronização dos conceitos, definições, regras e procedimentos contábeis a serem observados por aquelas unidades da federação da qual resulta a divulgação da 1ª edição do presente Manual, intitulado Dívida Ativa – Manual de Procedimentos.

É objetivo da Secretaria do Tesouro Nacional – STN dar continuidade aos estudos para o desenvolvimento de métodos e técnicas que visem auxiliar a sociedade na obtenção de informações sobre a administração pública.

Nesta oportunidade, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN agradece aos colaboradores individuais e institucionais que, direta ou indiretamente, contribuíram para a edição deste Manual.



MINISTÉRIO DA FAZENDA



PORTARIA Nº 564, DE 27 DE OUTUBRO DE 2004.

Aprova a 1ª edição do Manual de Procedimentos da Dívida Ativa.

O SECRETÁRIO DO TESOUREO NACIONAL, SUBSTITUTO, no uso de suas atribuições que lhe confere a Portaria MF nº 71, de 8 de abril de 1996, e conforme o artigo 50, § 2º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 200 – Lei de Responsabilidade Fiscal; e

Considerando o disposto no art. 2º, § 3º, da Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001;

Considerando o contido no inciso I do artigo 4º do Decreto nº 3.589, de 06 de setembro de 2000, que confere à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda – STN/MF a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal;

Considerando as competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no artigo 5º do Decreto nº 3.589, de 06 de setembro de 2000, complementadas pela atribuição definida no inciso XVII, do artigo 9º do Decreto nº 4.643, de 24 de março de 2003 e conforme artigo 18 da Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001;

Considerando a necessidade de harmonizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas exigidas na Lei de Responsabilidade Fiscal;

Considerando a necessidade de iniciar o processo que permita reunir em um só documento conceitos, regras e procedimentos relativos ao tratamento da Dívida Ativa;

Considerando a necessidade de proporcionar maior transparência à gestão dos recursos públicos, resolve:

Art. 1º - Aprovar a 1ª edição do Manual de Procedimentos da Dívida Ativa, que deverá ser utilizado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Art. 2º - Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação, tendo seus efeitos aplicados a partir do exercício de 2005 e sua respectiva execução.

ALMÉRIO CANÇADO DE AMORIM

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
2	CONCEITOS BÁSICOS.....	12
3	BASE LEGAL.....	14
4	A COMPETÊNCIA PARA INSCRIÇÃO.....	15
5	A PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ.....	16
6	FORMAS DE RECEBIMENTO.....	17
7	NORMAS DE CONTABILIDADE APLICÁVEIS AO REGISTRO DA DÍVIDA ATIVA.....	18
7.1	AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE.....	18
7.2	A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL.....	19
7.3	OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE.....	20
8	CONTABILIZAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA.....	22
8.1	ORIGEM DO CRÉDITO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA.....	22
8.2	CRÉDITOS PÚBLICOS PASSÍVEIS DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA.....	23
8.3	INSCRIÇÃO DO CRÉDITO EM DÍVIDA ATIVA.....	24
8.4	DÍVIDA ATIVA DE CURTO PRAZO.....	27
8.5	ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA, JUROS, MULTAS/ENCARGOS.....	29
8.6	BAIXA DA DÍVIDA ATIVA INSCRITA.....	29
9	CASOS ESPECIAIS.....	32
9.1	RPPS – REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL.....	32
9.2	DESPESAS RELACIONADAS À DÍVIDA ATIVA.....	32
9.3	RECEBIMENTOS DE DÍVIDA ATIVA EM BENS OU DIREITOS.....	32
9.4	PARCELAMENTO DE DÍVIDA ATIVA.....	32
9.5	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.....	33
9.6	COBRANÇA DE DÍVIDA ATIVA TERCEIRIZADA.....	33
10	PROVISÃO PARA PERDAS DE DÍVIDA ATIVA.....	34
10.1	CONCEITO DE PROVISÃO.....	34
10.2	CENÁRIO PARA A CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO.....	34
10.3	NORMAS GERAIS PARA A CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO.....	35
10.4	ATUALIZAÇÃO ANUAL DA CONTA PROVISÃO.....	39
10.5	METODOLOGIA DE CÁLCULO DA PROVISÃO COM AJUSTE ANUAL.....	40
11	ANEXO I – CONTAS DO SISTEMA PATRIMONIAL.....	43
12	ANEXO II – FLUXOGRAMA DE CONTABILIZAÇÃO.....	44
13	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:.....	46

1 INTRODUÇÃO

1.1 Este trabalho, intitulado Dívida Ativa – Manual de Procedimentos, tem por objetivo instituir regras e procedimentos contábeis com vistas à harmonização dos registros referentes à Dívida Ativa, em função dos conceitos a serem observados pelas entidades governamentais.

1.2 A Dívida Ativa, regulamentada a partir da legislação pertinente, abrange os créditos a favor da Fazenda Pública, cuja certeza e liquidez foram apuradas, por não terem sido efetivamente recebidos nas datas aprazadas. É, portanto, uma fonte potencial de fluxos de caixa, com impacto positivo pela recuperação de valores, espelhando créditos a receber, sendo contabilmente alocada no Ativo.

1.3 Não se confunde com a Dívida Passiva, que representa as obrigações do Ente Público para com terceiros, e que é contabilmente registrada no Passivo e denominada de Dívida Pública.

1.4 Neste Manual estão elencados procedimentos contábeis para registro e controle da Dívida Ativa, o encaminhamento para inscrição, a movimentação dos créditos inscritos e a respectiva baixa.

1.5 O conjunto de procedimentos buscou, a partir da tradição patrimonialista, tratar contabilmente os créditos desde a efetivação até o momento da inscrição propriamente dita em Dívida Ativa, atribuindo ao órgão ou unidade do Ente Público responsável pelo crédito, a iniciativa dos lançamentos contábeis. O envio dos valores para o órgão ou unidade competente para inscrição é tratado como uma transferência de gestão de créditos, ainda no âmbito de um mesmo Ente Público.

1.6 Desta forma, ficam definidas, em termos de registro contábil, as responsabilidades distintas, conforme predisposto em Lei, dos órgãos ou unidades responsáveis originalmente pelos créditos e aqueles, dentro do mesmo Ente Público, que detêm a atribuição legal da efetiva inscrição em Dívida Ativa, assim como pela apuração da certeza e liquidez dos valores inscritos.

1.7 Dentre os procedimentos, destaca-se o método destinado a qualificar o montante inscrito, com a constituição de uma provisão para os créditos inscritos em Dívida Ativa de recebimento duvidoso, de caráter redutor, no âmbito do Ativo.

1.8 As rotinas e procedimentos descritos neste Manual, tanto pela necessidade, quanto pela relevância, representam um impacto significativo na transparência das contas públicas nacionais. Sua aplicação, os benefícios dela decorrentes e seu aperfeiçoamento constituem tarefa de todos aqueles que, sob qualquer enfoque, detenham responsabilidade sobre a contabilidade aplicada à administração pública, em todas as esferas de governo.

2 CONCEITOS BÁSICOS

2.1 A Contabilidade, como ciência que tem por objeto o patrimônio, é responsável por evidenciar suas variações, controlar e interpretar os fenômenos que nele ocorrem. É de suma importância o registro contábil real e tempestivo de todos os fenômenos econômicos, potenciais ou efetivos relacionados ao patrimônio das entidades, públicas ou privadas.

2.2 Patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações de responsabilidade de um ente. Bens e direitos constituem o Ativo; as obrigações constituem o Passivo, e a diferença representa o Patrimônio Líquido. Dentre os elementos integrantes do Patrimônio dos Entes Públicos, o presente Manual trata das contas do Ativo que registram créditos inscritos em Dívida Ativa, das contas de controle, e as relacionadas com as respectivas variações.

2.3 Dentro do Ativo dos Entes Públicos são registrados créditos a favor da Fazenda Pública com prazos estabelecidos para recebimento. A Dívida Ativa constitui-se em um conjunto de direitos ou créditos de várias naturezas, em favor da Fazenda Pública, com prazos estabelecidos na legislação pertinente, vencidos e não pagos pelos devedores, por meio de órgão ou unidade específica instituída para fins de cobrança na forma da lei.

2.4 Portanto, a inscrição de créditos em Dívida Ativa representa contabilmente um fato permutativo resultante da transferência de um valor não recebido no prazo estabelecido, dentro do próprio Ativo, contendo, inclusive, juros e atualização monetária ou quaisquer outros encargos aplicados sobre o valor inscrito em Dívida Ativa.

2.5 O eventual cancelamento, por qualquer motivo, do devedor inscrito em Dívida Ativa representa extinção do crédito e por isto provoca diminuição na situação líquida patrimonial, relativamente à baixa do direito que é classificado como variação patrimonial passiva independente da execução orçamentária ou simplesmente variação passiva extra-orçamentária. Da mesma forma são classificados o registro de abatimentos, anistia ou quaisquer outros valores que representem diminuição dos valores originalmente inscritos em Dívida Ativa mas não decorram do efetivo recebimento.

2.6 A Dívida Ativa integra o grupamento de Contas a Receber e constitui uma parcela do Ativo de grande destaque na estrutura patrimonial de qualquer órgão ou entidade pública.

2.7 Os montantes a serem registrados em Contas a Receber devem ser mensurados por seu valor líquido de realização, ou seja, pelo produto final em dinheiro ou equivalente que se espera obter, de forma a assegurar a fiel demonstração dos fatos contábeis. No entanto, nem sempre é possível assegurar que os valores registrados efetivamente serão recebidos, existindo sempre um percentual de incerteza sobre a realização dos créditos.

2.8 É prudente instituir mecanismos que previnam a incerteza dos recebimentos futuros registrados no Ativo, revestindo o demonstrativo contábil de um maior grau de precisão.

2.9 Com o objetivo de evidenciar essa margem de incerteza emprega-se contas redutoras para os agrupamentos de contas de registro desses Ativos, permitindo que o valor final dos créditos a receber seja uma expressão correta dos recebimentos futuros. No caso da Dívida Ativa, constituir-se-á uma provisão para os créditos de recebimento ou liquidação duvidosa. A conta redutora dos créditos de Dívida Ativa é denominada **Provisão para Perdas de Dívida Ativa**.

2.10 Essa provisão corresponde à estimativa da entidade da parcela de créditos a receber cuja realização não ocorrerá. Tal estimativa deve ser apurada de forma criteriosa, tendo em vista o caráter de incerteza envolvido, tomando por base o histórico de recuperação em exercícios anteriores.

3 BASE LEGAL

3.1 A Dívida Ativa é uma espécie de crédito público, cuja matéria é definida desde a Lei 4320/64, sendo sua gestão econômica, orçamentária e financeira resultante de uma conjugação de critérios estabelecidos em diversos outros textos legais. O texto legal referido, que versa sobre normas gerais de direito financeiro e finanças públicas, institui os fundamentos deste expediente jurídico-financeiro, conforme seu artigo 39:

“Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.(Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.(Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).

§ 3º - O valor do crédito da Fazenda Nacional em moeda estrangeira será convertido ao correspondente valor na moeda nacional à taxa cambial oficial, para compra, na data da notificação ou intimação do devedor, pela autoridade administrativa, ou, à sua falta, na data da inscrição da Dívida Ativa, incidindo, a partir da conversão, a atualização monetária e os juros de mora, de acordo com preceitos legais pertinentes aos débitos tributários. (Parágrafo incluído pelo decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).

§ 4º - A receita da Dívida Ativa abrange os créditos mencionados nos parágrafos anteriores, bem como os valores correspondentes à respectiva atualização monetária, à multa e juros de mora e ao encargo de que tratam o art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, e o art. 3º do Decreto-lei nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978.(Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).

§ 5º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).”

3.2 A Lei 4320/64, ao mesmo tempo em que evidencia a natureza do crédito a favor do Ente Público, caracterizando a origem como tributária e não-tributária, atribui à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN competência para gestão administrativa e judicial da Dívida Ativa da União.

3.3 As demais esferas governamentais, Estados, Distrito Federal e Municípios, disporão sobre competências de órgãos e entidades para gestão administrativa e judicial da Dívida Ativa pertinente.

4 A COMPETÊNCIA PARA INSCRIÇÃO

4.1 A inscrição em Dívida Ativa é ato jurídico que visa legitimar a origem do crédito em favor da Fazenda Pública, revestindo o procedimento dos necessários requisitos jurídicos para as ações de cobrança.

4.2 A Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980, em seu artigo 1º, parágrafo 3º, determina que cabe ao órgão competente apurar a liquidez e certeza dos créditos, qualificando a inscrição como ato de controle administrativo da legalidade. Depreende-se, portanto, que os Entes Públicos deverão outorgar a um órgão a competência para este procedimento, dissociando, obrigatoriamente, a inscrição do crédito em Dívida Ativa e a origem desse crédito.

4.3 Para o caso da União, a Constituição Federal, em seu artigo 131, § 3º, atribui expressamente a representação da Dívida Ativa de natureza tributária da União à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN. A Lei Complementar nº 73 estabelece uma nova situação quando, além de atribuir competência à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN para apuração da liquidez e certeza da dívida ativa tributária e representação da União em sua execução, delega as mesmas atribuições às autarquias e fundações, em seus artigos nº 12 e nº 17:

“Capítulo VII

Da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Art. 12. À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente:

I - apurar a liquidez e certeza da dívida da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial;

II - representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário.

Capítulo IX

Dos Órgãos Vinculados

Art. 17. Aos órgãos jurídicos das autarquias e das fundações públicas compete:

I - a sua representação judicial e extrajudicial;

II - as respectivas atividades de consultoria e assessoramento jurídicos;

III - a apuração da liquidez e certeza dos créditos, de qualquer natureza, inerentes às suas atividades, inscrevendo-os em dívida ativa, para fins de cobrança amigável ou judicial.”

4.4 Assim, como regra geral, no caso da União, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN é responsável pela apuração da liquidez e certeza dos créditos da União, tributários ou não, a serem inscritos em Dívida Ativa, e pela representação legal da União. A Lei Complementar nº 73 dá aos órgãos jurídicos das autarquias e fundações públicas a mesma competência para o tratamento da Dívida Ativa respectiva.

4.5 De forma análoga, para os Estados e Municípios, a competência para inscrição em Dívida Ativa é atribuída, por intermédio de normativos de mesma espécie, aos representantes legais de cada esfera de governo, conforme já mencionado.

5 A PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ

5.1 A Dívida Ativa inscrita goza da presunção de certeza e liquidez, e tem equivalência de prova pré-constituída contra o devedor. O ato da inscrição confere legalidade ao crédito como dívida passível de cobrança, facultando ao Ente Público, representado pelos respectivos órgãos competentes, a iniciativa do processo judicial de execução. A Lei 6830, de 22 de setembro de 1980, define a inscrição nos termos do artigo 2º, § 3º:

“Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.”

5.2 A presunção de certeza e liquidez, no entanto, é relativa, pois pode ser derogada por prova inequívoca, cuja apresentação cabe ao sujeito passivo.

5.3 A Dívida Ativa compreende, além do valor principal, atualização monetária, juros, multa e demais encargos previstos. Já o pagamento de custas e emolumentos foi dispensado para os atos judiciais da Fazenda Pública, de acordo com o artigo 39 da Lei 6830, de 22 de setembro de 1980, conhecida como Lei de Execuções Fiscais – LEF. Portanto, a incidência desses acréscimos, previstos desde a Lei 4.320/64, é legal e de ocorrência natural, cabendo o registro contábil oportuno.

6 FORMAS DE RECEBIMENTO

6.1 O pagamento dos valores inscritos pode ser efetuado em dinheiro ou em bens, aplicando-se de forma geral o disposto no artigo 708 do Código de Processo Civil, e o Capítulo V do Código Civil:

*“Seção II
Do Pagamento ao Credor
Subseção I
Das Disposições Gerais*

*Art. 708. O pagamento ao credor far-se-á:
I - pela entrega do dinheiro;
II - pela adjudicação dos bens penhorados;
III - pelo usufruto de bem imóvel ou de empresa.”*

*“CAPÍTULO V
Da Dação em Pagamento*

Art. 356. O credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida.

Art. 357. Determinado o preço da coisa dada em pagamento, as relações entre as partes regular-se-ão pelas normas do contrato de compra e venda.

Art. 358. Se for título de crédito a coisa dada em pagamento, a transferência importará em cessão.

Art. 359. Se o credor for evicto da coisa recebida em pagamento, restabelecer-se-á a obrigação primitiva, ficando sem efeito a quitação dada, ressalvados os direitos de terceiros.”

6.2 O recebimento em bens tem regras especiais em alguns casos, como a dação em pagamento de imóveis para fins de reforma agrária e o recebimento de Títulos da Dívida Agrária – TDA's.

6.3 Qualquer que seja a forma de recebimento de créditos, o fato constituirá em receita orçamentária, prevista especificamente ou não no orçamento do exercício de recebimento.

6.4 Alternativamente ao recebimento, existe ainda a possibilidade de compensação de créditos inscritos em Dívida Ativa com créditos contra a Fazenda Pública. Essa forma de extinção do crédito fiscal é estabelecida pela Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, e complementada por leis federais, estaduais e municipais. A compensação não implica no ingresso de valores ou bens, constituindo um fato permutativo que anula um crédito registrado no Ativo com uma obrigação da Fazenda Pública para com terceiros.

7 NORMAS DE CONTABILIDADE APLICÁVEIS AO REGISTRO DA DÍVIDA ATIVA

7.1 AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

7.1.1 As Normas Internacionais de Contabilidade – NIC tem como foco principal o resultado, com base na tradição patrimonialista. Com a visão gerencial do setor público voltada para resultado, passa a absorver os conceitos patrimonialistas, sendo alcançado também pelas Normas Internacionais de Contabilidade – NIC.

7.1.2 Essa nova visão gerencial levou a Federação Internacional de Contadores – IFAC a criar o comitê do setor público para editar as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público – NICSP, tomando por base as Normas Internacionais de Contabilidade – NIC, porém observando as particularidades do setor público.

7.1.3 Na ótica contábil, todos os valores inscritos em Dívida Ativa são créditos vencidos a favor da Fazenda Pública. Nessa condição, a Dívida Ativa encontra abrigo nas Normas Internacionais de Contabilidade e nos Princípios Fundamentais de Contabilidade como integrante do Ativo do Ente Público. No Brasil, por força do texto legal, ainda atende a requisitos jurídicos de legalidade e transparência.

7.1.4 Assim sendo, são pertinentes as orientações contidas nas Normas Internacionais de Contabilidade relativas aos valores registrados no Ativo do Ente Público, em especial aquelas que tratam do prazo esperado de realização, a probabilidade de não ocorrer o recebimento de Ativos de realização futura e também a idéia de evidenciação de Ativos Contingentes, mensurados de acordo com os princípios determinados para a constituição de provisão.

7.1.5 A Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público 1 (NICSP 1), no parágrafo 79, adota o conceito de ativos correntes (ou de curto prazo), abrigando recebíveis do Ente Público, e institui o critério de curto e longo prazo em função da expectativa de realização ou recebimento do ativo, também para o setor público.

7.1.6 O recebimento futuro incerto de um ativo é abordado na Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público 15 (NICSP 15), quando discorre sobre ativos financeiros, citando-os no parágrafo 9 como direitos contratuais a receber. O parágrafo 48 prevê a necessidade de discussão e divulgação da política de controle de risco associado a ativos financeiros, incluindo valores recebíveis de forma genérica, conforme o parágrafo 13. Esse risco de crédito é entendido como sendo o risco de não recebimento de um crédito, causando uma perda financeira à entidade que o tenha registrado em seu Ativo.

7.1.7 A Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público 19 (NICSP 19) introduz o conceito de Ativos Contingentes, qualificando-os como Ativos que serão confirmados por eventos futuros não totalmente sob controle do Ente Público, conforme o parágrafo 18. Apesar dessa característica aproximar-se da natureza da Dívida Ativa, a Norma excetua os Ativos relacionados com tributos ou equivalentes em seu parágrafo 1. Além disso, em seu parágrafo 75, trata a expectativa de déficits futuros como perdas, referindo-se à Norma de Contabilidade Internacional 36 (NIC 36). O tratamento indicado pela NICSP 19 para os Ativos Contingentes é o não reconhecimento, conforme

o parágrafo 39, o que caracteriza a harmonia de aplicação das perdas para os ativos reconhecidos por outras normas.

7.1.8 A mesma Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público 19 admite, em seu parágrafo 42, a divulgação, em relatório ou notas explicativas, da natureza de Ativos Contingentes quando existir probabilidade de ingresso de benefícios econômicos, conforme parágrafo 105, assim como, quando possível, a mensuração de seus efeitos financeiros utilizando os princípios descritos nos parágrafos 44 a 62 para provisão. Ressalte-se que, no entendimento da citada Norma Internacional, uma provisão é um passivo, uma obrigação que carrega uma incerteza com relação a seu valor ou vencimento. As Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público não mencionam a figura da provisão para Ativos de recebimento incerto, porém indicam a observância da Norma Internacional de Contabilidade 36 (NIC 36), que trata especificamente do fenômeno.

7.1.9 A Dívida Ativa é o direito de qualquer crédito a favor da Fazenda Pública, tanto de natureza tributária quanto não tributária, cujo recebimento não ocorreu no prazo legal estabelecido e tornou-se, por conseguinte, incerto. Entretanto, os valores contêm um percentual de perda intrínseco, que deve ser determinado e deduzido do valor registrado, utilizando parâmetros indicados nos Princípios Fundamentais de Contabilidade e ainda nas Normas Internacionais de Contabilidade.

7.2 A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

7.2.1 De forma geral, os países mais avançados na modernização da contabilidade pública reconhecem no Ativo os tributos recebíveis no exercício, efetuando uma provisão para prováveis inadimplências ou perdas, independentemente de utilizar o conceito da Dívida Ativa. A partir da edição das Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público – NICSP, esses países vêm envidando esforços para adequar seus procedimentos contábeis à tradição patrimonialista.

7.2.2 A Contabilidade Governamental australiana reconhece como Ativos (Tributos a Receber) todos os impostos, contribuições e obrigações estatutárias, quando ocorrem as seguintes situações:

- a) Determinação, mediante processo de estimativa confiável pelo Departamento de Receita, de um ativo tributário relevante e referente ao exercício atual; e
- b) Por declaração tributária, por parte do contribuinte, referente ao exercício atual;

7.2.3 Como as normas contábeis australianas não permitem o reconhecimento como ativo, no Balanço Patrimonial dos entes públicos, das receitas cujos recebimentos pelo Governo não sejam prováveis, e considerando que, na prática, não há apuração precisa da quantia que os contribuintes deixarão de pagar por exercício, é apresentada uma provisão para créditos duvidosos com base em estimativa do valor que pode não ser pago. A estimativa para constituição dessas provisões inclui o exame da magnitude dos débitos individuais, bem como dos créditos em litígio, usando-se como referência padrões históricos de arrecadação.

7.2.4 Os Tributos a Receber considerados irrecuperáveis perante a Lei ou anti-econômicos para se cobrar são baixados contabilmente. A provisão para créditos duvidosos é constituída quando há incerteza a respeito de arrecadação.

7.2.5 A Contabilidade Governamental canadense reconhece os tributos a receber no Balanço Patrimonial pelo regime de competência, ou seja, antes de vencido o prazo de recolhimento e até mesmo no momento anterior ao da entrada do recurso em caixa. O Balanço Patrimonial apresenta o montante de todos os tributos a receber pendentes, deduzidos da provisão para créditos duvidosos. As contas do Ativo representativas de receitas pendentes de pagamento são organizadas, conforme estejam vencidas a menos de um ano até há mais de cinco anos.

7.2.6 Em relação à Nova Zelândia, a conta *Tributos a Receber* é classificada como ativo corrente, tendo como única exceção a conta *Financiamentos a Estudantes* que pode ser classificada em ativo corrente ou não-corrente (que equivalem à curto e longo prazo, respectivamente). O processo de estimação do valor a ser recebido durante o exercício é realizado para cada tipo de tributo.

7.2.7 Na administração de débito, há ocasiões em que não existe viabilidade econômica de se empreender ações de coleta contra devedores, ficando a baixa contábil sujeita a uma decisão gerencial. Se uma conta é parcialmente recuperável, deve ser reduzida ao seu valor de realização. As receitas tributárias são segregadas dentro de diferentes linhas tais como imposto de renda, imposto sobre pessoa jurídica, imposto sobre bens e serviços (conhecido como imposto sobre valor adicionado em outros países), imposto sobre empregador deduzido na fonte, etc.

7.2.8 Uma provisão para créditos duvidosos é calculada estatisticamente mediante amostras de contas pendentes relativas a cada tipo de receita. Essa provisão é baseada em uma norma interna da Nova Zelândia, que trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

7.3 OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE

7.3.1 As normas públicas brasileiras de contabilidade, assim como a literatura acadêmica disponível, não tratam do tema Dívida Ativa em suas particularidades. No entanto, o assunto está sujeito à aplicação dos Princípios Contábeis, consolidados na Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993.

7.3.2 O Princípio da Competência define que as alterações no ativo ou passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente de recebimento ou pagamento.

7.3.3 Portanto, os créditos a favor do Ente Público devem ser reconhecidos no exercício a que pertencem, como uma geração de ativo com a correspondente contrapartida de resultado. O crédito inadimplente que será inscrito em Dívida Ativa é derivado de um crédito anterior que, pelo transcurso do prazo esperado de recebimento, ficou em atraso. A inscrição em Dívida Ativa configura uma transferência de responsabilidade de cobrança de ativos dentro do mesmo Ente Público, entre o órgão ou unidade de origem do crédito e o órgão ou unidade competente para inscrição. A Dívida

Ativa é um estágio do crédito a receber de valores já imbuídos de incerteza de recebimento, que já deve ter seus reflexos como variação patrimonial reconhecidos na dedutibilidade dos créditos a receber.

7.3.4 O Princípio da Oportunidade determina o registro das variações patrimoniais, mesmo na hipótese de existir razoável certeza de sua ocorrência, enfatizando ainda o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da Entidade.

7.3.5 O Princípio da Prudência institui a adoção da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, com o menor valor para os componentes do Ativo, com ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

7.3.6 Os valores lançados como Dívida Ativa, pela própria natureza, carregam consigo um grau de incerteza com relação ao seu recebimento. Especialmente para o caso da União, a relação entre o valor registrado no Ativo e o valor recebido ano a ano é pequena, permitindo concluir-se que apenas essa parcela do valor contabilizado é efetivamente realizada.

7.3.7 No entanto, esses créditos inadimplentes figuram no Ativo da Entidade, ainda que no longo prazo, influenciando qualquer análise que se pretenda sobre os demonstrativos contábeis consolidados. Em atendimento aos Princípios da Oportunidade e da Prudência, faz-se necessário instituir um mecanismo que devolva ao ativo a expressão real do valor contabilizado, tornando-o compatível com a situação da Entidade.

7.3.8 Procedimento adequado às Normas Brasileiras, assim como à Legislação vigente, é a provisão para ativos que dificilmente serão recebidos, ajustando-se o saldo da Dívida Ativa pela resultante do valor inscrito e da conta redutora denominada Provisão para Dívida Ativa de Recebimento Duvidoso. Este procedimento harmoniza as Normas nacionais com as Normas Internacionais.

8 CONTABILIZAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

8.1 ORIGEM DO CRÉDITO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA

8.1.1 Nos termos da Lei 4.320/64, serão inscritos em Dívida Ativa os créditos da Fazenda Pública exigíveis pelo transcurso do prazo de pagamento, anteriormente reconhecidos e não pagos pelos respectivos devedores.

8.1.2 A Lei 6.830/80, em seu artigo 1º, parágrafo 3º, atribui essa apuração aos órgãos competentes na União, Estados, Distrito Federal e Municípios, caracterizando-a como ato de controle administrativo de legalidade.

8.1.3 Aos órgãos de contabilidade é reservada a tarefa de sistematizar a escrituração de crédito a receber, bem como daqueles que venham a ser inscritos em Dívida Ativa.

8.1.4 Aos órgãos ou unidades responsáveis pelos créditos a serem inscritos em Dívida Ativa, compete estabelecer o processo administrativo de reconhecimento da existência e quantificação do crédito a favor do Ente Público, e encaminhá-lo para o órgão ou unidade competente para inscrição, nos prazos definidos em Lei.

8.1.5 Encaminhado o processo administrativo para inscrição em Dívida Ativa, cabe ao órgão competente a apuração da certeza e liquidez do crédito e verificação das condições gerais que permitam proceder à inscrição. O resultado dessa análise será a inscrição em Dívida Ativa ou a rejeição da inscrição, com conseqüente devolução do processo à origem.

8.1.6 O conjunto de procedimentos que culminará na inscrição em Dívida Ativa tem origem em um crédito anteriormente reconhecido a favor da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de origem tributária ou não tributária, registrado contabilmente no órgão ou entidade originárias do crédito.

8.1.7 Esse órgão ou entidade é responsável pelo crédito público, cabendo-lhe a gestão até o recebimento ou a transferência para inscrição em Dívida Ativa. Essa inscrição é responsabilidade do órgão ou entidade competente para apuração da certeza e liquidez e a final inscrição em Dívida Ativa, nos termos da lei.

8.1.8 A existência desse crédito em favor da Fazenda Pública e sua inscrição em Dívida Ativa, configura fato contábil permutativo dentro do Ativo do Ente Público.

8.1.9 A participação de órgãos distintos dentro do Ente Público, deve ser destacada contabilmente, em atendimento ao preceituado na Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – que estabelece, em seu artigo 50, inciso III:

“Seção II

Da Escrituração e Consolidação da Contas

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

.....

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;”

8.1.10 É atribuição do órgão responsável pelo crédito, previamente ao encaminhamento para inscrição, reconhecer o valor como direito em seu Ativo. Somente poderão ser encaminhados para inscrição em Dívida Ativa os créditos vencidos, anteriormente reconhecidos e registrados no Ativo do Ente Público.

8.1.11 O lançamento de registro do crédito originário no Ativo do Órgão ou Entidade Pública será:

D – Ativo / Créditos a Receber (Sistema Patrimonial)

C – Variação Ativa / Créditos a Receber (Sistema Patrimonial)

8.1.12 O valor do crédito a receber deverá permanecer registrado no Ativo até o recebimento correspondente, ou reclassificado pelo vencimento do prazo de pagamento.

8.1.13 Verificada a falta do recebimento do valor vencido, pela inadimplência ou por ato de autoridade competente, cabe ao órgão ou entidade responsável pela gestão do crédito encaminhá-lo ao órgão ou entidade responsável pela inscrição em Dívida Ativa, com observância dos prazos legais.

8.1.14 Em termos de expectativa de liquidez, ocorre uma transferência do curto prazo para o longo prazo, tendo em vista que o inadimplemento torna incerta a realização do crédito. O procedimento inicia-se mediante a instauração de processo administrativo destinado a subsidiar a apuração da certeza e liquidez do crédito. Formalizado o processo administrativo, o crédito é encaminhado para inscrição pelo órgão competente.

8.2 CRÉDITOS PÚBLICOS PASSÍVEIS DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

8.2.1 Os créditos a favor da Fazenda Pública que se encontram vencidos e não pagos devem ser contabilmente discriminados dos demais. Conforme o texto legal, qualquer crédito a favor da Fazenda Pública, seja de origem tributária ou não tributária, é passível de inscrição em Dívida Ativa.

8.2.2 Atendendo a preceitos legais, devem ser registrados, ainda no âmbito do órgão responsável pelo crédito, como Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa. Verifica-se nesse momento uma reclassificação de ativos, deixando de ser registrado um ativo a receber para um ativo inadimplente, em processo de encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa. Trata-se de registros permutativos dentro do Ativo.

8.2.3 Essa rubrica contábil vai abrigar os valores desde a inadimplência até a transferência para o órgão ou unidade competente para inscrição. Contempla os valores ainda não encaminhados para inscrição, em elaboração de processo administrativo, ou pendentes de outras providências, que não permitam o encaminhamento para inscrição, inclusive aqueles devolvidos a qualquer título pelo órgão responsável pela inscrição.

8.2.4 A contabilização para os créditos com prazo de pagamento expirado a serem encaminhados para inscrição em Dívida Ativa deve ser, no âmbito do órgão de origem:

D – Ativo / Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

C – Ativo / Créditos a Receber (Sistema Patrimonial)

8.2.5 A contabilização do direito pelo órgão ou unidade de origem do crédito caracteriza a inscrição em Dívida Ativa no órgão competente como uma transferência de Ativos entre unidades de um mesmo Ente Público. Por ocasião do encaminhamento do processo para apreciação da inscrição, mantém-se junto ao órgão de origem, primeiro gestor do crédito, o registro dos valores encaminhados para inscrição em contas de Ativo, e registra-se no órgão ou unidade competente para inscrição em contas de controle para fins de acompanhamento.

8.2.6 Cabe ao órgão ou unidade competente para inscrição a adoção de contas de controle com detalhamento de contas correntes mais adequado às necessidades de gestão.

8.2.7 A atualização monetária e juros ou encargos incidentes são calculados pelo órgão ou unidade de origem do crédito desde o vencimento até a data de encaminhamento.

8.2.8 Cabe ao órgão de contabilidade a disponibilização de contas contábeis, em níveis de detalhamento adequados às necessidades de gestão.

8.3 INSCRIÇÃO DO CRÉDITO EM DÍVIDA ATIVA

8.3.1 A contabilização referente à fase de encaminhamento dos créditos para inscrição, considerando a necessidade de perfeita identificação dos responsáveis pelo recurso público, deverá ser efetivada simultaneamente no órgão ou unidade competente para inscrição em Dívida Ativa e no órgão ou unidade originária do crédito, da seguinte forma:

a) No órgão ou entidade originária do crédito:

D – Ativo / Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

C – Ativo / Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

b) No órgão ou unidade competente para apuração da certeza e liquidez e inscrição em Dívida Ativa:

D – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

C – Passivo Compensado / Créditos da Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

8.3.2 A contabilização referente à fase de efetiva inscrição em Dívida Ativa também terá lançamentos simultâneos nos órgãos envolvidos, da seguinte forma:

a) No órgão ou entidade originária do crédito:

D – Variação Passiva / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

C – Ativo / Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

b) No órgão ou unidade competente para inscrição:

D – Ativo / Crédito Inscrito em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

C – Variação Ativa / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

D – Ativo Compensado / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

C – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

8.3.3 O órgão responsável originalmente pelo crédito deve encaminhar para inscrição o valor do principal em atraso, acrescido da atualização monetária, dos juros e multas e de outros encargos pactuados ou legalmente incidentes até a data do encaminhamento, que serão incorporados ao valor original.

8.3.4 Exemplo de contabilização:

- Crédito em favor do Ente Público: R\$ 100,00

- Encargos incidentes após o vencimento: multa de 20% e atualização pela taxa SELIC mensal.

1º Lançamento (antes do vencimento):

a) No órgão ou unidade originária do crédito:

D – Ativo / Créditos a Receber (Sistema Patrimonial)

C – Variação Ativa / Créditos a Receber (Sistema Patrimonial).....R\$ 100,00

b) No órgão ou unidade competente para inscrição:

Não há lançamento.

2º Lançamento (por ocasião do vencimento):

a) No órgão ou unidade originária do crédito:

D – Ativo / Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

C – Ativo / Créditos a Receber (Sistema Patrimonial).....R\$ 100,00

b) No órgão ou unidade competente para inscrição:

Não há lançamento.

3º Lançamento (por ocasião do encaminhamento para inscrição):

a) No órgão ou unidade originária do crédito:

D – Ativo / Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

C – Variação Ativa – Multa (Sistema Patrimonial)R\$ 20,00

D – Ativo / Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

C – Variação Ativa – Atualização SELIC (Sistema Patrimonial).....R\$ 30,00

D – Ativo / Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

C – Ativo / Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial).....R\$ 150,00

b) No órgão ou unidade competente para inscrição:

D – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)
 C – Passivo Compensado / Créditos da Dívida Ativa (Sistema Patrimonial).....R\$ 150,00

4º Lançamento (por ocasião da inscrição em Dívida Ativa):

a) No órgão ou entidade originária do crédito:

D – Variação Passiva / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)
 C – Ativo / Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial).....R\$150,00

b) No órgão ou unidade competente para inscrição

D – Ativo / Crédito Inscrito em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)
 C – Variação Ativa / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial).....R\$150,00

D – Ativo Compensado / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)
 C – Ativo Compensado/Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial).....R\$150,00

8.3.5 No caso de rejeição de créditos a serem inscritos em Dívida Ativa deverão ser observados os seguintes registros contábeis:

a) No órgão de origem do crédito:

D – Ativo / Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)
 C – Ativo / Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

b) No órgão competente para inscrição:

D – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa Devolvidos (Sistema Patrimonial)
 C – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

8.3.6 Assim, o órgão competente para inscrição registra a devolução nos controles, e o crédito volta à condição inicial (a encaminhar) no órgão originalmente responsável, aguardando a conclusão do processo administrativo ou a solução das pendências ou providências necessárias para permitir a inscrição.

8.3.7 O recebimento do crédito, ou o cancelamento do direito por qualquer motivo justificado, em qualquer circunstância ou instância, enseja a baixa do direito registrado no âmbito do órgão originalmente responsável pela gestão do crédito. Em caso de recebimento ou cancelamento parcial, a baixa deverá ser também parcial, de forma concomitante com o valor recebido.

8.3.8 Contornados os entraves para inscrição, e persistindo inadimplente o crédito, é reiniciado o processo de encaminhamento.

8.3.9 A contabilização pode ser resumida pelo seguinte fluxo:

FASE DE CONTABILIZAÇÃO	ÓRGÃO ORIGINÁRIO DO CRÉDITO	ÓRGÃO COMPETENTE PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA
Reconhecimento do Ativo	D – Ativo / Créditos a Receber (Sistema Patrimonial) C – Variação Ativa / Créditos a Receber (Sistema Patrimonial)	Não há lançamentos.
Inadimplemento	D – Ativo / Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial) C – Ativo/Créditos a Receber (Sistema Patrimonial)	Não há lançamentos.
Encaminhamento	D – Ativo / Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial) C – Ativo / Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)	D – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial) C – Passivo Compensado / Créditos da Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)
Inscrição	D – Variação Passiva / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial) C – Ativo /Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)	D – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa C – Variação Ativa / Créditos Inscritos em Dívida Ativa D – Ativo Compensado / Créditos Inscritos em Dívida Ativa C – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)
Rejeição da Inscrição	D – Ativo / Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial) C – Ativo / Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)	D – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa Devolvidos (Sistema Patrimonial) C – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

8.3.10 Os lançamentos efetuados no encaminhamento para inscrição terão seqüência pela efetiva inscrição ou pela devolução do processo administrativo por parte do órgão competente para inscrição.

8.3.11 As contas de controle do Compensado destinam-se ao registro da movimentação entre as unidades respectivas do Ente Público, e terão seus saldos zerados a cada encerramento do exercício, com exceção dos saldos dos processos encaminhados pelos órgãos ou unidades originárias do crédito e ainda pendentes de devolução ou de inscrição definitiva pelos órgãos ou unidades competentes para inscrição.

8.4 DÍVIDA ATIVA DE CURTO PRAZO

8.4.1 Em observância aos dispositivos legais pertinentes, os créditos classificáveis em Dívida Ativa devem ser inicialmente registrados no Ativo de Longo Prazo, considerando a incerteza intrínseca de sua condição.

8.4.2 No entanto, a ação de cobrança dos órgãos competentes pela gestão do estoque da Dívida Ativa, em todas as esferas de governo, gera um fluxo real de recebimentos,

mensurável em cada exercício. Esse fluxo constitui-se em uma base de valores históricos representativa para uma estimativa de recebimentos futuros.

8.4.3 Por outro lado, o sucesso das ações de cobrança acaba resultando em cronogramas de recebimento, firmados com datas e parcelas definidas, por vezes em contratos registrados com garantia reais.

8.4.4 Dessa forma, deve-se reclassificar os créditos inscritos de acordo com a expectativa de sua realização, enquadrando-os como Dívida Ativa de Curto Prazo e Dívida Ativa de Longo Prazo.

8.4.5 No curto prazo devem ser registrados os valores inscritos cuja expectativa de recebimento é até o encerramento do próximo exercício. O montante a ser lançado em curto prazo é determinado pelo fluxo histórico de recebimentos, e expresso pelo dobro da média anual de recebimentos efetivos dos últimos três exercícios. O longo prazo abriga o restante do estoque de créditos inscritos em dívida ativa.

8.4.6 Como exemplo de cálculo, um Ente Público hipotético, no Exercício x4 tem um estoque de créditos da ordem de R\$ 1.000,00. Nos últimos três anos, vem observando que o recebimento desses créditos apresenta os seguintes valores:

Exercício x1:	R\$ 130,00
Exercício x2:	R\$ 175,00
Exercício x3:	R\$ 232,00
<hr/>	
Total:	R\$ 537,00

Média anual: R\$ 537,00 divididos por 3 anos = R\$ 179,00

Dobro da média: R\$ 179,00 x 2 = R\$ 358,00

8.4.7 Desta forma, para o registro da Dívida Ativa do Exercício x4, o órgão ou entidade competente para inscrição vai registrar no curto prazo o montante de R\$ 358,00, correspondentes ao dobro da média anual dos últimos três exercícios, e no longo prazo o restante, no valor de R\$ 642,00.

8.4.8 Alternativamente, para os Entes Públicos cujos órgãos ou entidades responsáveis pela inscrição mantenham um controle interno suficiente para estabelecer e manter os parcelamentos e renegociações de Dívida Ativa, firmados com valores e datas certas para pagamento, o montante de curto prazo pode ser estimado com base nas datas de recebimento estabelecidas.

8.4.9 Como exemplo de cálculo, para o mesmo órgão do exemplo anterior, cujo estoque de créditos a receber inscritos em Dívida Ativa seja de R\$ 1.000,00, mantém um sistema de controle interno dos valores inscritos em Dívida Ativa e renegociados com datas e parcelas a receber definidas, que permite determinar com certeza que o Ente Público tem datas e parcelas de recebimento renegociadas e já firmadas da seguinte forma:

Exercício x4: R\$ 305,00

Exercício x5:	R\$ 274,00
Exercício x6:	R\$ 106,00
<hr/>	
Total	R\$ 684,00

Total vencível até o final do exercício seguinte:

Exercício x4:	R\$ 305,00
Exercício x5:	R\$ 274,00
<hr/>	
Total:	R\$ 579,00

8.4.10 Desta forma, para o registro da Dívida Ativa do Exercício x4, o órgão competente para inscrição vai registrar no curto prazo o montante de R\$ 579,00, correspondentes ao montante de parcelas firmadas para recebimento até o final do exercício seguinte. Ao longo prazo, caberia o montante de R\$ 421,00, correspondente à diferença entre o total inscrito (R\$ 1.000,00) e o valor determinado para o curto prazo.

8.5 ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA, JUROS, MULTAS/ENCARGOS

8.5.1 Os créditos inscritos em Dívida Ativa são objeto de atualização monetária, juros e multas, previstos em contratos ou em normativos legais, que são incorporados ao valor original inscrito. A atualização monetária deve ser lançada no mínimo mensalmente, de acordo com índice ou forma de cálculo pactuada ou legalmente incidente. O lançamento contábil será do tipo:

D – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa

C – Variação Ativa / Atualização Monetária (ou juros, multas ou outros encargos)

8.5.2 Os lançamentos para juros, multas e outros encargos de exercícios anteriores seguem a mesma composição de contas, porém variando a respectiva conta de variação patrimonial.

8.6 BAIXA DA DÍVIDA ATIVA INSCRITA

8.6.1 Todo recebimento de Dívida Ativa, qualquer seja a forma, deverá corresponder a uma receita orçamentária e simultânea baixa contábil de crédito registrado anteriormente no Ativo. O recebimento da Dívida Ativa sem a baixa do Ativo configura a ocorrência de receita sem o respectivo cancelamento do direito a receber, gerando uma informação incorreta nos demonstrativos contábeis do Ente Público. As baixas da Dívida Ativa podem ocorrer:

- pelo recebimento;
- pelos abatimentos ou anistias previstos legalmente; e
- pelo cancelamento administrativo ou judicial da inscrição.

8.6.2 As formas de recebimento da Dívida Ativa são definidas em lei, destacando-se duas formas: em espécie ou na forma de bens, tanto pela adjudicação quanto pela dação

em pagamento. A receita relativa à Dívida Ativa tem caráter orçamentário, e pertence ao exercício em que for realizada.

8.6.3 O abatimento ou anistia de quaisquer créditos a favor do Erário depende de autorização por intermédio de lei, servindo como instrumento de incentivo em programas de recuperação de créditos, observando o artigo 14º da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

8.6.4 O cancelamento decorre de determinação de autoridade competente no sentido de baixar o crédito inscrito em Dívida Ativa, tanto em nível administrativo quanto judicial.

8.6.5 A compensação de créditos inscritos em Dívida Ativa com créditos contra a Fazenda Pública também é orientada na forma da lei específica, porém não resulta em ingresso de valores ou bens, configurando fato permutativo dentro do Patrimônio do Ente Público.

8.6.6 A receita da Dívida Ativa deve observar as orientações e enquadramentos previstos no Manual de Procedimentos de Receitas Públicas. O registro das receitas oriundas do recebimento da Dívida Ativa deve ser discriminado em contas contábeis de acordo com a natureza do crédito original. Também devem ser classificados em contas específicas os recebimentos referentes a multas, juros e outros encargos.

8.6.7 Contabilização da baixa por Recebimento do Principal:

a) No órgão competente para inscrição:

D – Ativo / Disponibilidades ou Receita a Classificar
C – Receita de Dívida Ativa

D – Variação Passiva / Baixa Dívida Ativa por Recebimento
C – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa

8.6.8 Contabilização da baixa por Recebimento de Juros, Multas e Outros Encargos:

a) No órgão competente para inscrição:

D – Ativo / Disponibilidade ou Receita a Classificar
C – Receita de Juros de Dívida Ativa (ou multa, ou Outros Encargos)

D – Variação Passiva – Baixa Juros de Dívida Ativa por Recebimento
C – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa

8.6.9 Contabilização da baixa por Abatimentos e Anistias

a) No órgão competente para inscrição:

D – Variação Passiva – Baixa Dívida Ativa por abatimento
C – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa

D – Variação Passiva – Baixa Juros de Dívida Ativa por abatimento (ou multas, ou Outros Encargos)

C – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa

8.6.10 Contabilização de Cancelamentos

a) No órgão competente para inscrição:

D – Variação Passiva – Baixa Dívida Ativa por Cancelamento

C – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa

D – Variação Passiva – Baixa Juros de Dívida Ativa por Cancelamento (ou multas, ou Outros Encargos)

C – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa

9 CASOS ESPECIAIS

9.1 RPPS – REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

9.1.1 Os órgãos administradores do Regime Próprio de Previdência Social - RPPS que inscreverem na Dívida Ativa do RPPS os créditos a receber de devedores que sejam integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social registrarão como repasse financeiro o respectivo recebimento e não como receita orçamentária, de acordo com a Portaria MPS nº 916/2003.

9.1.2 A Dívida Ativa inscrita pelo RPPS que tenha como devedor o Ente Público de relacionamento não deverá ser registrada em seu Ativo, porém deverá ser registrada no Ativo Compensado, para fins de controle. Ao contrário, esses valores deverão estar registrados no Passivo do respectivo Ente Público devedor.

9.2 DESPESAS RELACIONADAS À DÍVIDA ATIVA

9.2.1 As despesas a que a Fazenda Pública seja obrigada em decorrência de condenações judiciais (Lei 6830/80, artigo 39, parágrafo único) vinculadas a cobranças de processos judiciais inscritos em Dívida Ativa deverão ser reconhecidas e pagas pelo processo normal, sem trânsito pelas contas relativas à Dívida Ativa.

9.2.2 Despesas acessórias ou de pequena monta, relacionadas aos processos de cobrança, também deverão ser apropriadas como encargos, sem reflexo na Dívida Ativa.

9.3 RECEBIMENTOS DE DÍVIDA ATIVA EM BENS OU DIREITOS

9.3.1 Os recebimentos em bens ou direitos que configurem a quitação de Dívida Ativa, nos termos previstos em textos legais, devem refletir-se pela baixa do direito inscrito em Dívida Ativa e reconhecimento de receita orçamentária, bem como a incorporação do bem ou direito correspondente com reconhecimento de despesa orçamentária, independentemente de sua. Qualquer que seja a forma de recebimento da Dívida Ativa não poderá acarretar prejuízos na distribuição das receitas correspondentes.

9.3.2 O registro será pelo valor do bem recebido, nos termos de laudo de avaliação que determine preço para leilão ou dação, envolvendo os seguintes lançamentos contábeis:

D – DESPESA / Despesa Orçamentária

D – ATIVO / Bem ou Direito (objeto de negociação).

C – Variação Ativa / Incorporação de Bem ou Direito

C – ATIVO / Créditos Inscritos em Dívida Ativa

D – Variação Passiva / Baixa da Dívida Ativa por Recebimento

C – RECEITA / Receita Orçamentária da Dívida Ativa

9.4 PARCELAMENTO DE DÍVIDA ATIVA

9.4.1 A inclusão de valores inscritos em Dívida Ativa em Programas de Recuperação de Dívidas legalmente instituídos ou renegociações administrativas, efetuadas pelo

órgão ou entidade competente, que possibilitem a fixação de datas e valores de recebimentos futuros deverá ser expresso em termos contábeis. A parcela com vencimento determinado para datas até o encerramento do exercício subsequente deverá ser reclassificada para a Dívida Ativa de curto prazo, permanecendo a parcela restante no longo prazo.

9.4.2 A concessão de abatimentos, reduções e anistias sobre os valores da Dívida Ativa – principal, atualização monetária, juros, multas e outros encargos – deverá ser registrada como baixa de Dívida Ativa, com contrapartida de conta de Variação Passiva específica para o tipo de baixa.

9.5 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

9.5.1 Caso particular que merece destaque é o lançamento de valores que são relativos a exercícios anteriores, já encerrados. Nesse caso será necessário efetuar-se um ajuste pela baixa ou inscrição do principal da Dívida Ativa, e atualização monetária, juros, multa e outros encargos relativos. O registro do encaminhamento segue o mesmo roteiro anterior, porém a inscrição ocorrerá em conta de variação patrimonial expressa:

9.5.2 No caso de aumento da Dívida Ativa:

D – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa
C – Variação Patrimonial Ativa – Ajustes exercícios anteriores

9.5.3 No caso de diminuição da Dívida Ativa:

D – Variação Patrimonial Passiva – Ajustes exercícios anteriores
C – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa

9.6 COBRANÇA DE DÍVIDA ATIVA TERCEIRIZADA

9.6.1 A terceirização do serviço de cobrança – tanto administrativa quanto judicial – é matéria pendente de regulamentação na esfera federal. O assunto é objeto de um Projeto de Resolução que está tramitando no Poder Legislativo, cuja aprovação deverá normatizar o tema.

9.6.2 A terceirização do serviço de cobrança, independentemente de cessão de direito, desde que cumpridos os regramentos legais, deverá receber registro contábil individualizado, através de contas correntes próprias.

9.6.3 Se a cessão de direito da Dívida Ativa for firmada, certamente a baixa redundará em receita orçamentária, cujo objeto de negociação deverá estar autorizada em lei.

10 PROVISÃO PARA PERDAS DE DÍVIDA ATIVA

10.1 CONCEITO DE PROVISÃO

10.1.1 Provisão é definida em termos genéricos como uma reserva de valores, com finalidade específica ou não. Contabilmente, é um instrumento constituído para reconhecer, segundo o Princípio de Competência, os encargos ou riscos incidentes sobre o Patrimônio, com reflexos sobre o resultado.

10.1.2 A provisão é instituída para prevenir possíveis perdas financeiras derivadas da falta de pagamento dos valores devidos à Fazenda Pública. Ressalte-se que a incerteza reside no ato da efetiva realização, ou recebimento futuro, e não no devedor ou mesmo no crédito, que são bem determinados pelas etapas anteriores à inscrição em Dívida Ativa.

10.1.3 A provisão deve ser reavaliada em cada período no qual sejam elaboradas demonstrações contábeis, e ajustada para refletir a melhor estimativa corrente. Caso não seja mais provável que uma saída de recursos incorporando benefícios econômicos e serviços potenciais serão exigidos para liquidar a obrigação, ela deve ser revertida.

10.1.4 Os princípios empregados no processo de constituição de provisão também são utilizados para se estimar o efeito financeiro de uma provável entrada de benefícios econômicos e serviços potenciais, os quais dão origem a ativos contingentes, em atenção às Normas Internacionais de Contabilidade – NIC.

10.2 CENÁRIO PARA A CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO

10.2.1 A constituição da provisão para o recebimento de créditos inscritos em Dívida Ativa atende ao disposto na NBCT 4, aprovada pela Resolução CFC 732/1992 e ao Princípio da Prudência, estabelecido pela Resolução CFC nº 750/1993, que impõe a escolha da hipótese que resulte o menor Patrimônio Líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

10.2.2 Como a atual forma de contabilização dos créditos tributários e não-tributários inscritos em Dívida Ativa registra esses valores pelo seu total, não realizando qualquer provisionamento ou segregação de seu conteúdo, faz-se necessária a constituição de provisão para créditos inscritos em dívida ativa de recebimento incerto.

10.2.3 O provisionamento justifica-se pelo dever que a contabilidade tem de espelhar correta e claramente a real situação patrimonial do ente, seja este governamental ou não. Conforme a Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público nº 19 – NICSP 19, só devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis aqueles ativos onde se tenha uma grande possibilidade de realização, enquanto que os direitos de recebimento totalmente incerto e fora do controle da entidade não devem constar dos balanços. Como os créditos são representados por grande quantidade de credores e não se conhece de quais deles o recebimento é incerto, utiliza-se a estatística para registrar as perdas prováveis.

10.2.4 Os saldos da Dívida Ativa que possuem razoável expectativa de recebimento e meios de cobrança e recuperação devem ser mantidos no Ativo deduzidos de provisão cujo montante deve abranger a melhor estimativa dos valores dos créditos a serem baixados contabilmente.

10.2.5 O procedimento de registro da provisão redutora da Dívida Ativa vai ao encontro dos princípios divulgados pela Federação Internacional de Contadores - IFAC, responsável pela emissão das NICSP, e pelo Manual de Estatísticas de Finanças Públicas do FMI, cujos focos têm sido a divulgação de demonstrativos contábeis com ativos que retratem a real situação patrimonial do Setor Público.

10.2.6 A Contabilidade Pública brasileira vem dispensando maior atenção aos conceitos da Lei nº 4.320/64, predominantemente à execução orçamentária e financeira, com ênfase às operações de arrecadação e pagamento da Administração Pública. Assim, o estabelecimento da provisão de créditos de recebimento duvidoso em relação aos créditos da Dívida Ativa, no sentido de demonstrar o real valor dos créditos provenientes de receitas tributárias e não-tributárias, contribui para o processo de fortalecimento da visão patrimonial, além de maior qualidade e transparência na informação contábil, observando o disposto nos artigos 83 a 89 da referida Lei.

10.3 NORMAS GERAIS PARA A CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO

10.3.1 Responsabilidade pelo Cálculo e Registro Contábil da Provisão

10.3.1.1 A provisão incidirá sobre os valores devidamente inscritos em Dívida Ativa. Os créditos assim qualificados encontram-se sob a gestão do órgão competente pela inscrição em cada esfera de governo, uma vez que já ocorreu a transferência de Ativos.

10.3.1.2 Portanto, a responsabilidade pelo cálculo e registro contábil da provisão para créditos inscritos em Dívida Ativa será do órgão competente para apurar a certeza e liquidez dos créditos, e efetuar a inscrição em Dívida Ativa.

10.3.2 Forma de Mensuração da Provisão

10.3.2.1 A constituição de provisão sobre contas a receber encerra um caráter de incerteza, pela própria natureza futura de realização dos recebimentos. Especialmente no caso da Dívida Ativa, a diversidade da origem dos créditos a favor do Ente Público, somada aos variados graus de estruturação dos mecanismos de cobrança nas três esferas de governo, torna bastante complexa a tarefa de estimar uma provisão.

10.3.2.2 Um dos pontos críticos é avaliar a capacidade de cobrança do organismo público. A forma mais tradicional de estimar um sucesso futuro de recebimento desses valores já com prazo de pagamento vencido é através da experiência acumulada em exercícios passados. É correto avaliar que os valores recebidos verificados na série histórica de cada Ente Público reflitam com bastante precisão o esforço na ação de cobrança conjugado com os meios de cobrança à disposição do gestor.

10.3.2.3 Outro ponto que merece tratamento especial é a própria natureza do saldo das contas de valores inscritos em Dívida Ativa. Normalmente, essa conta é dinâmica, recebendo débitos e créditos de forma bastante variada. Esse saldo representa o estoque

de Dívida Ativa, sobre o qual recaem as ações de cobrança, representando um valor significativo para qualquer avaliação ou estimativa de cobrança futura.

10.3.2.4 Com base nesses critérios, a metodologia de cálculo da provisão baseou-se em duas variáveis principais:

- a) média percentual de recebimentos passados;
- b) saldo atualizado da conta de créditos inscritos em Dívida Ativa.

10.3.2.5 A média percentual de recebimentos passados utiliza uma média ponderada dos recebimentos com relação aos montantes inscritos dos três últimos exercícios.

10.3.2.6 Essa média ponderada de recebimentos é calculada em cada um dos 3(três) últimos exercícios pela divisão da média mensal de recebimentos em cada exercício pela média anual dos saldos mensais.

10.3.2.7 A partir da média ponderada dos recebimentos dos três últimos exercícios, calcula-se a média percentual de recebimentos pela divisão da soma desses percentuais dividida pelo número de meses correspondentes ao exercício orçamentário do ente governamental.

10.3.2.8 Em termos matemáticos:

Média mensal de recebimentos = Total de recebimentos no exercício ÷ 12

Média anual de saldos mensais = soma dos saldos mensais ÷ 12

Média ponderada de recebimentos = Média mensal de recebimentos ÷ Média de saldos de valores inscritos em Dívida Ativa.

10.3.2.9 Exemplo numérico, para o exercício X1:

Soma dos saldos mensais de valores inscritos em Dívida Ativa no exercício X1: 75.000

Média anual de saldos mensais: $75.000 \div 12 = 6.250$

Soma dos recebimentos mensais no exercício: 3.150

Média mensal de recebimentos: $3.150 \div 12 = 262,50$

Média ponderada de recebimentos para o exercício X1: $(262,50 \div 6.250) \times 100 = 4,20\%$

10.3.2.10 Considerando para os exercícios X2 e X3 com a mesma forma de cálculo:

Média ponderada de recebimentos para o exercício X2: 12,75%

Média ponderada de recebimentos para o exercício X3: 9,00%

10.3.2.11 Podemos calcular então a média percentual de recebimentos para fins de cálculo da provisão:

Média % de recebimentos = $(4,20\% + 12,75\% + 9,00\%) \div 3 = 8,65\%$

10.3.2.12 O valor da provisão do Ente Público será igual ao saldo da conta de valores inscritos em Dívida Ativa menos o percentual da média percentual de recebimentos multiplicado pelo mesmo saldo da conta de valores inscritos em Dívida Ativa.

10.3.2.13 Em termos matemáticos:

Provisão = Saldo conta Créditos Inscritos em Dívida Ativa – (média % de recebimentos x Saldo da conta Créditos Inscritos em Dívida Ativa).

10.3.2.14 Exemplo numérico:

Utilizando a média percentual de recebimentos do exemplo anterior, calculamos a provisão para o primeiro mês do exercício X4:

Média % de recebimentos = 8,65%

Saldo de valores inscritos em Dívida Ativa ao final de X3: 10.000

% Média de recebimentos = 8,65%

Valor da Provisão: $10.000 - (8,65\% \times 10.000) = 10.000 - 865 = 9.135$

Assim, a composição das contas para abertura do exercício X4 seria:

Dívida Ativa	865
Valores Inscritos em Dívida Ativa	10.000
(-) Provisão para créditos duvidosos	9.135

10.3.2.15 Observa-se que o saldo líquido da Dívida Ativa que vai impactar no Ativo do Ente Público é igual ao montante calculado pela multiplicação da média percentual de recebimentos pelo total dos valores inscritos em Dívida Ativa, refletindo apenas a expectativa de recebimento dos Ativos inscritos.

10.3.2.16 No mês seguinte à primeira constituição da provisão, o cálculo deve ser feito alterando-se apenas o saldo dos valores inscritos em Dívida Ativa, mantendo-se a média percentual de recebimentos para todo o exercício.

10.3.2.17 Deve ser observado se o valor calculado conforme a metodologia acima para a provisão é maior ou menor do que o valor registrado nessa conta ao término do mês anterior. Se o novo valor obtido para a provisão for maior do que o registrado anteriormente, o valor que falta na conta Provisão deverá ser complementado. Caso o novo valor obtido seja menor do que o valor registrado anteriormente, o procedimento a ser adotado deve ser o de reverter o saldo a maior da conta Provisão para a conta de Variação Ativa.

10.3.2.18 Exemplo de cálculo:

Considerando o saldo de valores inscritos em Dívida Ativa para o encerramento do primeiro e segundo meses de X4, e utilizando os números do exemplo anterior:

Para o primeiro mês:

Saldo do final de janeiro X4: 90.000

Média % de recebimentos: 8,65%

Cálculo da nova Provisão: $90.000 - (8,65\% \times 90.000) = 90.000 - 7.785 = 82.215$

Valor provisionado anteriormente: 9.135

Diferença para a nova provisão: $82.215 - 9.135 = 73.080$

10.3.2.19 Lançamento a ser efetuado:

D – Variação Passiva – Constituição de Provisão	
C – Provisão para créditos duvidosos	73.080

10.3.2.20 A composição das contas para o segundo mês do exercício X4 seria:

Dívida Ativa	7.785
Valores Inscritos em Dívida Ativa	90.000
(-) Provisão para créditos duvidosos	82.215

10.3.2.21 Observa-se que o valor líquido da Dívida Ativa sofreu um aumento, não pelo aumento da expectativa relativa de recebimento, mas apenas pelo aumento do montante do estoque de Dívida Ativa a cobrar.

10.3.2.22 Para o segundo mês:

Saldo no final de fevereiro X4: 1.000

Média % de recebimentos: 8,65%

Cálculo da nova Provisão: $1.000 - (8,65\% \times 1.000) = 1.000 - 86,50 = 913,50$

Valor provisionado anteriormente: 82.215

Diferença para a nova provisão: $82.215 - 913,50 = 81.301,50$

10.3.2.23 Lançamento a ser efetuado:

D – Provisão para créditos duvidosos	
C – Variação Ativa – Baixa de Provisão	81.301,50

10.3.2.24 A composição das contas para o segundo mês do exercício X4 seria:

Dívida Ativa	86,50
Valores Inscritos em Dívida Ativa	1.000,00
(-) Provisão para créditos duvidosos	913,50

10.3.2.25 No exemplo ocorreu uma variação desproporcional de valores do saldo, exagerada de forma proposital para fins de ilustração. No entanto, é comum uma movimentação na Dívida Ativa dentro do exercício tanto pelo crescimento natural – pela via da atualização monetária – quanto pelos recebimentos, ajustes, cancelamentos e novas inscrições.

10.3.2.26 Ao final do exercício X4, será conhecido um novo valor de recebimentos ocorridos durante o exercício X4. Esse valor tomará o lugar, na fórmula de cálculo da média percentual de recebimentos do valor obtido no exercício X1, para fins de cálculo da provisão inicial do exercício X5.

10.3.2.27 Cumpre ressaltar que o uso da média percentual de recebimentos destina-se a captar o grau de sucesso do Ente Público na cobrança de seus créditos inscritos em Dívida Ativa – refletindo seus esforços na recuperação do recurso público. Por outro lado o uso do saldo atual a cada mês dentro do exercício visa refletir as mutações do estoque da Dívida Ativa a ser cobrada.

10.3.2.28 Assim, o incremento de recuperação de créditos inscritos em Dívida Ativa terá reflexos ainda dentro do exercício, pela diminuição do saldo de valores inscritos, e também em exercícios posteriores, pela melhoria da relação média percentual de recebimentos.

10.4 ATUALIZAÇÃO ANUAL DA CONTA PROVISÃO

10.4.1 Em decorrência das características e peculiaridades dos entes da Federação, é facultado aos municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes constituir e atualizar a provisão da Dívida Ativa anualmente.

10.4.2 A forma de mensuração do valor a ser provisionado na conta Dívida Ativa deve obedecer ao critério dos recebimentos históricos. Por esse critério, o valor da provisão deve ser inversamente proporcional à média aritmética dos percentuais de recebimento referentes à conta Dívida Ativa nos últimos três exercícios, ou seja, se a referida média nos últimos três anos for de 5%, então o valor a ser provisionado deve ser de 95% (100 – 5).

10.4.3 Nos exercícios seguintes à primeira constituição da provisão, deve ser observado se o valor calculado para a provisão é maior ou menor do que o valor registrado nessa conta ao término do exercício. Se o novo valor obtido para a provisão for maior do que o registrado anteriormente, o valor que falta na conta Provisão deverá ser complementado. Caso o novo valor obtido seja menor do que o valor registrado anteriormente, o procedimento a ser adotado deve ser o de reverter o saldo a maior da conta Provisão para a conta de Variação Ativa.

10.5 METODOLOGIA DE CÁLCULO DA PROVISÃO COM AJUSTE ANUAL

10.5.1 A metodologia de cálculo é baseada em uma média percentual dos recebimentos ao longo dos três últimos exercícios anteriores ao que incidirá a provisão que está sendo calculada. A seguir é apresentado um exemplo de metodologia de cálculo da Provisão da Dívida Ativa:

10.5.2 O quadro a seguir apresenta uma série histórica de seis exercícios, que será utilizada como base para constituir a primeira provisão da Dívida Ativa ao término do Ano 3.

	R\$ milhares					
ESPECIFICAÇÃO	<Ano 1>	<Ano 2>	<Ano 3>	<Ano 4>	<Ano 5>	<Ano 6>
A = Saldo da Conta Dívida Ativa no Início do Exercício Financeiro	10.000	12.000	15.000	20.000	25.000	26.000
B = Saldo de Recebimentos da Conta Dívida Ativa ao término do Exercício Financeiro	1.000	1.500	500	1.000	8.000	4.500
C = Saldo de Inscrições durante o Exercício Financeiro	3.000	4.500	5.500	6.000	9.000	8.500
D = Saldo da Dívida Ativa ao final do Exercício Financeiro D = A – B + C	12.000	15.000	20.000	25.000	26.000	30.000
Recebimento da Dívida Ativa (%) F = (B ÷ A) x 100	10	12,5	3,3	5	32	16

10.5.3 O cálculo do recebimento da Dívida Ativa em termos percentuais relaciona o valor absoluto recebido com o saldo dos valores inscritos ao início do exercício, captando assim a relação entre o saldo a ser recebido – base de valor para as ações do gestor de cobrança – e o resultado obtido. Essa relação introduz um fator de ponderação da estatística calculada.

10.5.4 A seguir, calcula-se a Média Aritmética dos Percentuais de Recebimento, baseada na média simples dos valores percentuais de recebimento para os três exercícios considerados como base para o ano em que se estima a provisão:

$$(10 \% + 12,5\% + 3,3\%) \div 3 = 8,6\%$$

10.5.5 Temos, então, que, para os três exercícios anteriores obteve-se uma média de 8,6% de recebimento, indicando que os esforços de cobrança do Ente Público não lograram receber efetivamente o restante do saldo disponível. Esse restante é o inverso do percentual calculado, ou, em termos percentuais:

$$100\% - 8,6\% = 91,4\%$$

10.5.6 Esse cálculo indica que, para o exemplo, é razoável estimar que 91,4% do saldo da conta Créditos Inscritos em Dívida Ativa não serão recebidos no próximo período. Portanto, esse será o montante a ser provisionado ao término do exercício 3, que em termos de valores pode ser calculado por:

$$91,4\% \times 20.000 = 18.280$$

10.5.7 O valor de 20.000 é o valor inscrito em Dívida Ativa ao término do exercício 3. O lançamento a ser efetuado será:

D – Variação Passiva – Constituição de provisão	
C – Provisão para Perdas de Dívida Ativa	18.280

10.5.8 Para o próximo exercício – ano 4 na tabela acima – haverá necessidade de um recálculo da provisão da dívida Ativa ao término do exercício 4, repetindo-se os passos dos itens 8.1.4 em diante, excluindo-se o percentual de recebimentos do Ano 1 (10%) e incluindo-se o percentual do Ano 4 (5%):

Média dos Percentuais de Recebimento: $(12,5\% + 3,3\% + 5\%) \div 3 = 6,93\%$

Percentual da Provisão: $100\% - 6,93\% = 93,07\%$

Percentual do valor inscrito em dívida ativa ao término do exercício 4: 93,07%

Montante a ser provisionado ao término do exercício 4: $93,07\% \times 25.000 = 23.268$

10.5.9 O valor de 25.000 é o valor inscrito em Dívida Ativa ao término do exercício 4. O valor do registro de complementação da provisão ao final do exercício 4 será:

$$23.268 - 18.280 = 4.988$$

10.5.10 O lançamento a ser efetuado será:

D – Variação Passiva – Constituição de Provisão	
C – Provisão para Perdas de Dívida Ativa	4.988

10.5.11 Da mesma forma, o recálculo da provisão da Dívida Ativa ao término do exercício 5, excluindo o percentual de recebimentos do Ano 2 (12,5%) e incluindo-se o percentual do Ano 5 (32%):

Média dos Percentuais de Recebimento: $(3,3\% + 5\% + 32\%) \div 3 = 13,43\%$

Percentual da Provisão: $100\% - 13,43\% = 86,57\%$

Percentual do valor inscrito em dívida ativa ao término do exercício 5: $86,57\%$

Montante a ser provisionado ao término do exercício 5: $86,57\% \times 26.000 = 22.508$

10.5.12 O valor de 26.000 é o valor inscrito em Dívida Ativa ao término do exercício 5. Valor do registro de reversão da provisão ao final do exercício 5:

$$22.508 - 23.268 = - 760$$

10.5.13 O valor de 23.268 é o saldo da provisão (credor) constituída no exercício anterior, resultante dos créditos de 18.280 e 4.988, dos anos 3 e 4, respectivamente. O lançamento será:

D – Provisão para Perdas de Dívida Ativa	
C – Variação Ativa – Baixa de Provisão	760

10.5.14 Para esse ano 5 ocorreu uma baixa de provisão, diminuindo o saldo da conta Provisão para Perdas de Dívida Ativa, e afetando positivamente o saldo líquido da Dívida Inscrita. Esse efeito reflete a entrada de um percentual de recebimento de 32% no ano 5 em confronto com a exclusão de um percentual de 12,5% do ano 4. Assim, o melhor retorno das ações de cobrança do Ente Público implicou uma redução do valor provisionado, com efeito positivo no saldo líquido para os créditos inscritos em Dívida Ativa.

11 ANEXO I – CONTAS DO SISTEMA PATRIMONIALATIVO:*ATIVO DE CURTO PRAZO*

CRÉDITOS A RECEBER

DÍVIDA ATIVA DE CURTO PRAZO

(-) PROVISÃO PARA PERDAS DE DÍVIDA ATIVA

ATIVO DE LONGO PRAZO

DÍVIDA ATIVA DE LONGO PRAZO

CRÉDITOS A ENCAMINHAR PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

CRÉDITOS ENCAMINHADOS PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA

(-) PROVISÃO PARA PERDAS DE DÍVIDA ATIVA

ATIVO COMPENSADO:

CRÉDITOS A INSCREVER EM DÍVIDA ATIVA

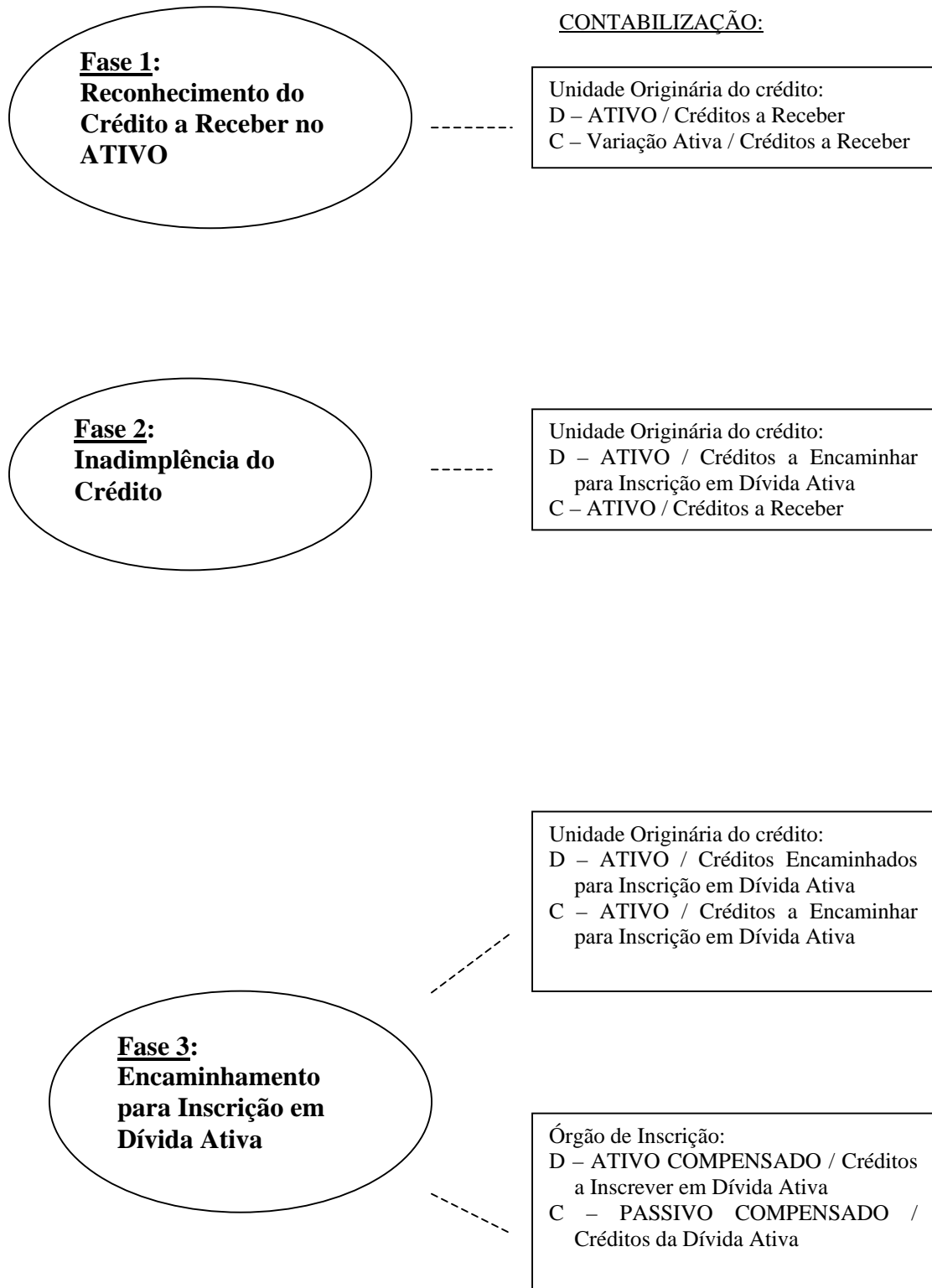
CRÉDITOS A INSCREVER EM DÍVIDA ATIVA DEVOLVIDOS

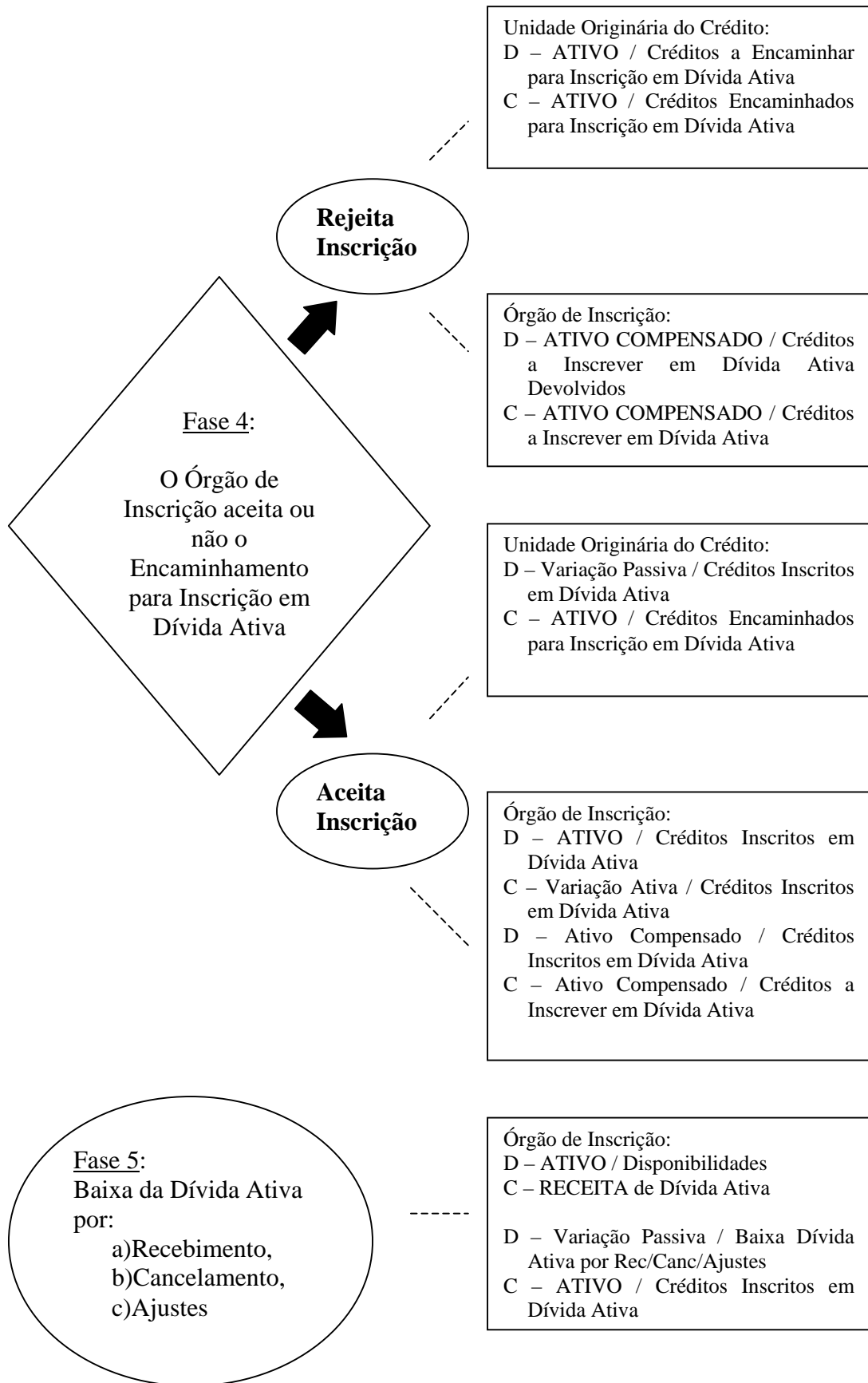
CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA

PASSIVO COMPENSADO:

CRÉDITOS DA DÍVIDA ATIVA

12 ANEXO II – FLUXOGRAMA DE CONTABILIZAÇÃO





13 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

AUSTRÁLIA. AASB – Australian Accounting Standard Boards. [on line]. Normas contábeis Australianas Disponível em <<http://www.aasb.com.au>>

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 out. 1988, p.1.

_____. Decreto-Lei nº 1.735, de 20 de dezembro de 1979. Dá nova redação ao art. 39 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 21 dez. 1979, p.19577.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 mar. 1964, seção 1, p. 2745. Retificação **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 9 abr. 1964, p. 3195.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe Sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966, p. 12452. Retificação **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 31/10/1966, p. 12567.

_____. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 17 jan. 1973. p 1.

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 24 set. 1980, Seção 1, p. 19051.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 11 jan. 2002, Seção 1, p. 1.

_____. Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 11 fev. 1993, p. 1797.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras

providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 maio 2000, Seção 1, p. 1.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade Resolução nº 732, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe Sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 31 dez. 1993.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe Sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 31 dez. 1993.

IASB – International Accounting Standards Board. [on line]. Normas Internacionais de Contabilidade. Disponível em <<http://www.iasb.org>>

IFAC – International Federation of Accountants. [on line]. Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público. Disponível em <<http://www.ifac.org>>

Ministério da Previdência Social. Portaria nº 916, de 15 de julho de 2003. Aprova o Plano de Contas, o Manual das Contas, os Demonstrativos e as Normas de Processamento Contábeis aplicados aos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS, constantes dos anexos I, II, III e IV, da Portaria. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 jul. 2003.