

**Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação dos
Créditos, Tributários ou Não, Por Competência, Incluindo
os Ajustes Para Perdas Prováveis em Créditos.**

Autor: José Valter Cavalcante

Contador e Analista de Controle Interno

Contadoria Geral do Estado

Secretaria de Estado de Fazenda – RJ

Agradecimentos

Agradeço ao professor Heriberto Henrique Vilela do Nascimento, Gerente de Normas e Procedimentos Contábeis da Secretaria do Tesouro Nacional-STN pela orientação atenciosa, dedicado e criterioso.

Agradeço, ainda, a todos os colegas participantes do grupo de estudos - Núcleo de Contabilidade Pública, do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros, FFEB, realizado na Escola de Administração Fazendária - ESAF em Brasília, durante o ano de 2011 com especial referência aos colegas:

Stenio Luiz de Barros, Contador e Auditor Fiscal do Tesouro Estadual do Estado de Pernambuco, além de Coordenador do GTCO-PE, pela valiosa contribuição, sobretudo os esclarecimentos prestados sobre os regimes de tributação no Brasil.

Bruno Pires Dias, Contador e Mestrando em Ciências Contábeis, servidor da Secretaria de Estado de Fazenda do Estado do Espírito Santo, pelas calorosas, mas saudáveis discussões sobre a Teoria da Contabilidade.

Gilmar Amorim, Contador da Secretaria de Estado de Fazenda do Estado de Santa Catarina, pela imensa contribuição no desenvolvimento de uma nova metodologia para o cálculo dos ajustes das perdas prováveis em créditos inscritos em dívida ativa.

Prefácio

Este estudo tem como objetivo ajudar no desenvolvimento e na identificação de questões associadas à adoção do regime de competência para as receitas públicas e deve ser utilizado como uma fonte de informação sobre a adoção desse regime, sem a pretensão de esgotar o assunto.

O estudo contém uma descrição do regime de competência e destaca os modelos conceituais de contabilização a serem aplicados e está dividido em três partes.

A primeira parte trata do reconhecimento das receitas tributárias sob o regime de competência, que são as transações sem contraprestação. São discutidas as questões do reconhecimento associados com essas receitas, além de exemplificar, através dos modelos de contabilização, os procedimentos que devem ser adotados, inclusive os ajustes para perdas prováveis nos créditos.

A segunda parte trata do reconhecimento das receitas não tributárias sob o regime de competência, que são as receitas com contraprestação (receitas originárias). Algumas transações do governo referem-se à receita com contraprestação. O tratamento das receitas originárias está bem próximo do que é conferido às receitas auferidas pelo setor privado. São estabelecidas regras para o reconhecimento e contabilização das receitas provenientes da prestação de serviços, da venda de mercadorias, da cessão remunerada a terceiros dos bens da entidade, das receitas de royalties e dividendos, além dos convênios de receita.

A terceira parte trata de alguns casos especiais no tratamento das receitas tributárias, sendo destacado o Portal da Transparência cujos objetivos são a transparência das receitas públicas e a instrumentalização do controle social visando à conscientização da participação da sociedade na Administração Pública.

SUMÁRIO

PARTE I – O Reconhecimento dos Créditos Tributários

- I. Apresentação
- II. Definições Básicas
- III. A Questão Fundamental Para o Reconhecimento
- IV. A Base Normativa para o Controle Contábil dos Créditos Tributários
- V. Os Princípios Fundamentais de Contabilidade
- VI. Os Impostos Estaduais
- VII. Os Sistemas de Informações – Contabilidade e Arrecadação
- VIII. Critérios de Mensuração
- IX. Preparativos Para a Mudança
- X. Critérios para o Reconhecimento dos Créditos Tributários a Receber
 - O Reconhecimento Inicial e os Ajustes de Exercícios Anteriores
 - Critérios Para a Contabilização dos Créditos Tributários
 - A Transferência aos Municípios
 - A Contabilização dos Créditos Tributários
- XI. Suspensão dos Créditos Tributários
 - Reconhecimentos dos Créditos Suspensos a Receber
 - Caso Especial: O Parcelamento
- XII. Extinção dos Créditos Tributários
- XIII. Reconhecimento e Reversão dos Ajustes Para Perdas Prováveis em Créditos Tributários
 - Créditos Tributários Não Inscritos – Os Autos de Infração
- XIV. Cobrança Administrativa
- XV. Dívida Ativa Administrativa
 - A Dívida Ativa
 - Ajuste Para Perdas Prováveis em Dívida Ativa
- XVI. Evidenciação dos Créditos Tributários

PARTE II – O Reconhecimentos dos Créditos Não Tributários

- I. Objetivo
- II. Definição de Receita
- III. Alcance
- IV. Transações e Eventos Com Contraprestação
- V. Receitas Com Contraprestação Tratadas em Outras Normas
- VI. Mensuração da Receita
- VII. O Reconhecimento das Receitas Com Contraprestação
 - Receita da Prestação de Serviços
 - Receita da Venda de Bens
 - Receita da Utilização dos Ativos da Entidade Por Terceiros
 - Convênios de Receita
 - Convênios de Receita Para a Construção de Ativos
- VIII. O Ajuste Para Perdas Prováveis em Créditos
- IX. Dívida Ativa não Tributária
- X. Evidenciação

PARTE III – Casos Especiais

- I. As Transferências Constitucionais Recebidas
- II. Restituição de Indébitos Fiscais
- III. O Portal da Transparência

Considerações Finais

Referências Bibliográficas

Apresentação

O presente trabalho tem como objetivo subsidiar o desenvolvimento de uma metodologia para o reconhecimento dos créditos, tributários ou não, no processo de harmonização contábil deflagrado no Brasil, com a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Para alcançar esse objetivo, primeiramente, há a análise dos parâmetros que devem ser observados, representados por normas e demandas de informações de usuários da informação contábil. Em seguida, há o levantamento dos problemas a serem enfrentados no processo da convergência, quando da adoção do regime de competência e as respectivas propostas de soluções.

É necessário o adequado reconhecimento, mensuração e evidenciação patrimonial dos créditos, tributários ou não, anteriormente à sua arrecadação a fim de permitir a total transparência das receitas públicas e o accountability. Tais créditos não devem permanecer ocultos dos balanços contábeis, ao contrário, devem ser evidenciados pela contabilidade, permitindo assim o acompanhamento de sua realização.

Atualmente, as práticas atuais baseadas na cultura orçamentária, não impediram até o momento que os balanços patrimoniais de todos os entes da federação (União, Estados, DF e Municípios) fossem aprovados, mesmo sem o registro de todos os ativos e passivos, inclusive os direitos a receber na contabilidade, ainda que em desacordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Os órgãos que arrecadam receitas públicas devem evidenciar, mensalmente, em contas do ativo do Balanço Patrimonial, o estoque de créditos a receber, de natureza tributária e não tributária. O registro das receitas sob o regime de competência permitirá informações mais realistas sobre os fluxos de caixa, demonstrando como o governo financia as suas atividades e as suas

necessidades de caixa, além de mostrar, perante a sociedade, a sua responsabilidade na gestão dos tributos. Ainda, é útil na avaliação do desempenho do governo em termos de eficiência.

Sem o registro contábil dos créditos a receber, restará aos órgãos de controle auditar cada um dos diversos sistemas da administração pública que controlam os valores a receber das entidades que arrecadem receitas públicas bem como as procuradorias. As auditorias são necessárias, pois não são raros os casos veiculados na imprensa sobre fraudes que podem estar ocorrendo em todo o Brasil de forma alheia ao controle contábil.

Assim, a ausência de controle e evidenciação contábil dos créditos favorece a possibilidades de fraudes e somente realizando-se auditoria nos sistemas que controlam as cobranças é que os órgãos de controle interno e externo poderão identificar se estarão ocorrendo ou não baixas indevidas. O controle na contabilidade por meio dos balancetes e demonstrações contábeis permite evidenciar os montantes de créditos baixados, e esta informação pode servir de ponto de partida para realização de auditorias mais precisas por parte dos tribunais de contas e controladorias.

Um ponto interessante para este trabalho foi uma ressalva apontada na análise das contas do Governo Federal em 2005, onde foi verificada a:

“inadequação da contabilização dos valores arrecadados, em regime de caixa, e dos créditos inscritos na Dívida Ativa, em descumprimento à Lei nº 4.320/64 e demais normas contábeis”,

O TCU determinou a integração do Sistema SIDA com a contabilidade, pois foi constatado que tais créditos não estavam registrados na sua totalidade pela contabilidade, ou seja, não havia registro no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – Siafi e em consequência, também não havia a evidenciação nas demonstrações contábeis.

É nítida a preocupação dos órgãos de controle para que o governo promova ações que melhorem a gestão dos créditos a receber. Tal melhoria passa necessariamente por garantir a integridade do sistema que controla os valores a receber com os registros contábeis.

Ressalte-se ainda que informações sobre receitas são fundamentais para a tomada de decisões, como por exemplo, avaliar o impacto da tributação na política fiscal do governo, inclusive sobre as necessidades de empréstimos.

Ante o exposto, é inegável a importância, para uma gestão eficiente, do controle patrimonial e da transparência dos créditos, tributários ou não, a partir da fase do lançamento e dos demais créditos a partir da ocorrência do fato gerador. Ante o exposto, os objetivos principais deste trabalho são:

- I. O estabelecimento de novos procedimentos contábeis, no âmbito do processo de convergência, para o desenvolvimento de uma nova metodologia de reconhecimento dos créditos tributários ou não, sob o regime de competência, ou seja, antes da efetiva arrecadação, de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público, sem infringir as regras exigidas pela Lei n° 4.320/64,
- II. Orientar sobre os procedimentos a serem adotados para:
 - a) O registro da apropriação dos créditos tributários a receber, em todas as fases do crédito tributário.
 - b) O registro dos créditos não tributários sob o regime de competência; e
 - c) Constituição dos ajustes para perdas prováveis em créditos.
- III. Contribuir para a melhoria da informação contábil, a fim de que os novos procedimentos espelhem de modo fidedigno, a real situação patrimonial do ente. No âmbito deste trabalho, o reconhecimento dos

créditos tributários ou não a receber, com a constituição dos respectivos ajustes para perdas prováveis, permitirá a quantificação mais realista dos recursos controlados.

Ao serem atingidos os objetivos deste trabalho, espera-se que os novos procedimentos permitam:

- I. A transparência das receitas públicas em todos os seus desdobramentos, evitando assim, práticas de corrupção ou de má gestão das receitas públicas.
- II. Aos órgãos de controle do Estado, Interno e Externo, o acompanhamento do registro contábil dos créditos a receber de natureza tributária, em todas as fases do crédito tributário;
- III. Aos órgãos responsáveis efetuar a conciliação periódica, até o fechamento mensal, entre os saldos contábeis dos créditos, de natureza tributária e não tributária registrada no Ativo, com os valores de estoque de créditos dos sistemas de informação dos órgãos que arrecadam receitas públicas.
- IV. Auditar os sistemas que controlam os valores a receber dos órgãos que arrecadam receitas públicas evitando-se a práticas de fraudes; e
- V. Permitam a avaliação da eficácia do processo de arrecadação.

Para a consecução desses objetivos será necessário à integração do sistema contábil com os sistemas de informações dos órgãos que arrecadam receitas públicas, com vistas ao registro tempestivo e automático dos créditos a receber, considerando a relação custo/benefício dessa integração;

Paradigma: Governança Corporativa no Setor Público. Accountability.

Princípios contábeis. Competência. Oportunidade. Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público.

Palavras Chaves: Receita Pública. Controle. Transparência. Evidenciação.

Definições Básicas

Os seguintes termos são usados neste trabalho com os seguintes significados:

Ajustes de Exercícios Anteriores são considerados os decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis, devendo ser reconhecido à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas.

Ativos são definidos como os recursos controlados por uma entidade em consequência de eventos passados e dos quais se esperam que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço fluam para a entidade.

Controle de um ativo ocorre quando a entidade pode usar, ou de outra forma, se beneficiar do ativo em busca de seus objetivos e pode excluir, ou regular o acesso de outras partes àquele benefício.

Créditos tributários a receber identificáveis são aqueles cujos lançamentos se encontram gravados no sistema informatizado utilizado para administrar os créditos tributários a receber de determinada unidade.

Evento passado que origina o controle de um ativo, pode ser uma compra, um fato gerador tributável ou uma transferência. As transações ou os eventos previstos para ocorrer no futuro não geram ativos por si próprios – por exemplo, uma intenção de arrecadar a tributação não é um evento passado que gere um ativo sob a forma de um direito sobre um contribuinte.

Fato gerador é o evento que, por determinação do governo, poder legislativo ou outra autoridade, será sujeito a cobrança de impostos (ou qualquer outra forma de tributo).

Receita é definida como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários

da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos.

Regime de Competência é um princípio contábil, que deve ser, na prática, estendido a qualquer alteração patrimonial, independentemente de sua natureza e origem. Por este princípio, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Registro dos créditos tributários a receber pelo Regime de Competência é o registro contábil de todos os créditos tributários a receber que já foram lançados.

Taxa efetiva de juros é o método utilizado para calcular o custo amortizado de ativo ou de passivo financeiro (ou grupo de ativos ou de passivos financeiros) e de alocar a receita ou a despesa de juros no período que, aplicada na forma de desconto sobre os pagamentos ou recebimentos futuros estimados ao longo da expectativa de vigência do instrumento financeiro resultam no valor contábil líquido do ativo ou passivo financeiro.

Transação com contraprestação é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos e entrega valor aproximadamente igual (prioritariamente sob a forma de dinheiro, bens, serviços ou uso de ativos) a outra entidade na troca.

Transações sem contraprestação são caracterizadas quando uma entidade recebe recursos sem nada entregar, ou entregando um valor irrisório em troca. Por exemplo, os contribuintes pagam impostos porque a lei tributária assim determina. Embora o governo tributante forneça uma variedade de serviços públicos aos contribuintes, ele não o faz em retribuição ao pagamento dos impostos.

Transferências são ingressos de benefícios econômicos ou potenciais de serviços futuros provenientes de transações sem contraprestação, diferente de tributos. Ressalte-se que transferências não compulsórias às entidades do governo ou do setor público como as doações e o pagamento de taxas não são tributos, embora possam ser o resultado de transações sem contraprestação.

Tributos são benefícios econômicos ou potenciais de serviços compulsoriamente pagos ou a pagar às entidades do setor público, de acordo com leis e/ou regulamentos, estabelecidos para gerar receita para o governo. Tributos não incluem multas ou outras penalidades aplicadas em caso de infrações legais.

Valor de mercado ou valor justo é o valor pelo qual pode ser intercambiado um ativo ou cancelado um passivo, entre partes conhecidas ou interessadas, que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.

A Questão Fundamental Para o Reconhecimento

Inicialmente, será necessário definir o que são rendimentos no entender do IFAC, conforme abaixo.

Rendimentos são aumentos nos benefícios econômicos durante um período contábil na forma de aumento de ativos ou diminuições do passivo que resultem em aumento do patrimônio líquido.

A definição de rendimento engloba tanto as receitas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades normais das entidades enquanto os ganhos podem surgir ou não surgir das atividades normais e não são tratadas diferentemente das receitas.

Portanto, o organismo internacional, optou por utilizar o termo “receita” para incluir tanto as receitas como os ganhos.

A questão fundamental desse trabalho é estabelecer a contabilização, sob o regime de competência, das receitas públicas. As receitas das entidades do setor público se originam tanto das transações com contraprestação, quanto das transações sem contraprestação.

Para tanto, é necessário que a entidade reconheça:

I. Um Ativo

Quando a entidade ganha o controle de recursos que se enquadram na definição de um ativo e satisfazem os critérios de reconhecimento. Ganhar o controle de um ativo significa ter capacidade de excluir ou de regular o acesso de outros aos benefícios de um ativo. As características fundamentais de um ativo são:

- a) A existência de potencial de serviço ou benefícios econômicos futuros;
- a) Que os serviços potenciais ou benefícios econômicos futuros resultem de transações ou eventos passados; e.

- b) Os serviços potenciais ou benefícios econômicos futuros devem ser controlados pela entidade.

Uma entrada de recursos de uma transação que se enquadre na definição de um ativo deve ser reconhecida como um ativo quando, e somente quando:

- (a) seja provável que os benefícios econômicos futuros e o potencial de serviços associados com o ativo fluam para a entidade;
- (b) o valor justo do ativo pode ser mensurado de maneira confiável.

II. Uma Receita Patrimonial

A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados.

Quando, como resultado de uma transação, uma entidade reconheceu um ativo, ela também reconhecerá a receita equivalente ao montante do ativo mensurado, exceto na medida em que um passivo também seja reconhecido pela mesma entrada de recursos.

Com isso, o objetivo fundamental deste trabalho é identificar as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos e, por isso, a receita deve ser reconhecida. Ele também procura fornecer orientação prática sobre a aplicação desses critérios.

A Base Normativa Para o Controle Contábil dos Créditos Tributários

Inicialmente, é importante ressaltar que as mudanças propostas neste trabalho estão em conformidade com a Lei nº 4.320/64, a Lei Complementar nº 101/00, a Lei Complementar nº 131/09 e com as Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público.

Para que se proceda à correta evidenciação da composição do patrimônio público, ressalte-se o disposto no art. 85 da Lei nº 4.320/1964:

“Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.”

O conhecimento da composição patrimonial a que se refere o art. 85 somente será possível quando da adoção do reconhecimento integral de todos os ativos e passivos, isto é, sob o regime de competência. Isso inclui o reconhecimento do ativo referente aos créditos tributários e não tributários a receber.

Contudo, no Brasil, o entendimento é que as receitas são reconhecidas sob o regime de caixa e as despesas registradas de acordo com o regime de competência, conforme o art. 35 da Lei nº 4.320/1964:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

“II – as despesas nele legalmente empenhadas.”

Observe-se que o dispositivo acima citado apenas diz que receitas e despesas pertencem ao exercício financeiro, porém não determinam em qual regime contábil tais receitas e despesas públicas devem ser registradas.

Nesse sentido, há que se diferenciar o conceito patrimonial do conceito orçamentário. Os créditos são reconhecidos sob o aspecto patrimonial e, portanto, não ampliam a capacidade de gastar. Na medida em que são arrecadados e se tornam “caixa”, são escriturados como receita orçamentária no respectivo exercício (aspecto orçamentário), em conformidade com o artigo 35 da Lei nº 4320/1964. Vale salientar que tal procedimento segue o mesmo rito da inscrição em dívida ativa, que somente se “transforma” em receita orçamentária depois que o contribuinte liquida sua obrigação junto à fazenda pública.

Por sua vez, da leitura do art. 39 da citada lei, verifica-se a existência prévia de créditos da fazenda pública anteriormente à arrecadação, sejam eles inscritos ou não em dívida ativa:

“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.

§ 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.

A grande diferença das mudanças a serem introduzidas é que a contabilidade passa a evidenciar o direito a receber em momento anterior ao da inscrição em dívida ativa, permitindo o acompanhamento dos fatos em todas às fases do crédito tributário posteriores, como a arrecadação e a própria baixa do crédito que porventura venha a ocorrer.

Ainda, o art. 104 da mesma lei indica que as alterações verificadas no patrimônio podem decorrer de forma independente da execução orçamentária:

“Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.”

Os artigos da Lei nº 4.320/1964 acima transcritos dão suporte ao entendimento, quanto à necessidade do adequado reconhecimento, mensuração e evidenciação patrimonial dos créditos, inscritos ou não em dívida ativa, anteriormente à sua arrecadação.

Apesar de tudo, as informações sobre os créditos a receber ainda não têm a devida transparência nos balanços do setor público, pois não está registrado na contabilidade o crédito cobrado e não pago. As mudanças propostas visam evidenciar o montante dos créditos lançados pela fazenda pública e ainda não arrecadados, similarmente ao que acontece com os créditos inscritos em dívida ativa.

Sem o registro contábil dos créditos a receber, restará aos órgãos de controle auditar cada um dos diversos sistemas da administração pública que controlam os valores a receber dos órgãos fazendários, procuradorias e demais entidades que arrecadem receitas públicas. As auditorias são necessárias, pois não são raros os casos veiculados na imprensa sobre fraudes que podem estar ocorrendo em todo o Brasil de forma alheia ao controle contábil.

Isto parece ter sido a preocupação do legislador quando, através da Lei Complementar nº 101/2000 - LRF, alterado pela Lei Complementar nº 131/2009, no art. 48-A obriga todos os entes da federação a dar transparência aos créditos gerados pelo lançamento da receita

"Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

I -...

II - quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.

Ainda com respeito à LRF, a não evidenciação de todos os ativos pelo princípio da competência faz com que o setor público tenha um patrimônio líquido

subestimado. Em consequência, o demonstrativo da evolução do patrimônio líquido previsto no seu art. 4o, § 2º, inciso III, que é parte integrante do Anexo de Metas Fiscais, não demonstra a real posição do patrimônio do setor público.

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade

Um dos grandes desafios da contabilidade governamental brasileira é a adoção do chamado regime de competência integral, que decorre da observância dos princípios da oportunidade e da competência. O regime de competência integral significa o registro das receitas e despesas pelo regime de competência.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP trazem consigo o arcabouço conceitual para o reconhecimento de todos os ativos e passivos quando da ocorrência do fato gerador e seguindo os princípios fundamentais de contabilidade. No sentido de adequar a Contabilidade Governamental brasileira, a NBC T 16.5 – Registro Contábil, que estabelece os critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, enuncia o seguinte:

20. As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente, no momento em que ocorrerem.

21. As transações no setor público, desde que estimáveis tecnicamente, devem ser registradas, mesmo na hipótese de existir somente razoável certeza de sua ocorrência.

22. As transações no setor público devem ser contabilizadas e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos exercícios financeiros com os quais se relacionam, reconhecidas, portanto, pelos respectivos fatos geradores.

23. Os registros contábeis das transações das entidades públicas devem ser efetuados considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo, nos conflitos entre elas, a essência sobre a forma.

24. A entidade pública deve aplicar métodos de mensuração dos ativos e passivos, possibilitando o reconhecimento dos ganhos e perdas patrimoniais, inclusive aqueles decorrentes de ajustes de valores recuperáveis de ativo (ajuste impairment), em conformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

27. Havendo conflito entre dispositivos da legislação e os preceitos das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, o profissional de contabilidade deve observar, para a elaboração das demonstrações contábeis, as diretrizes estabelecidas nestas Normas, e deve evidenciar, em notas explicativas, as disposições conflitadas da legislação específica.

Em análise aos itens transcritos, vê-se que as NBCASP preocuparam-se em trazer à Contabilidade Governamental a observância do princípio da oportunidade e seus desdobramentos.

Com isso, as Normas caminham para a adequação da informação contábil às necessidades dos gestores públicos e à total convergência às normas internacionais vigentes.

O princípio da oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e de suas mutações. Segundo a norma, o registro deve ser feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

O princípio da oportunidade está intimamente ligado ao postulado ambiental da “essência sobre a forma”, pois o registro contábil deve ser realizado, independente de uma norma que o autorize, ou que defina regras que não correspondam ao impacto econômico do fato contábil observado.

O CFC define que, como consequência do princípio da oportunidade, desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência.

Complementarmente ao princípio da oportunidade, tem-se o princípio da competência.

Eis o enunciado do princípio da competência, segundo a Resolução CFC nº 750/1993:

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

Os Impostos Estaduais

O ICMS, Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e intermunicipal e de Comunicação, surgiu na Constituição de 1988, conforme art. 155, II.

O ICMS foi disciplinado provisoriamente pelo Convênio ICM 66/88, sendo atualmente regido pela Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

O ICMS que é um imposto não cumulativo, cujo lançamento, normalmente, se dá por homologação. Contudo, o ICMS também pode ser lançado *de ofício*

caso haja omissão ou inexatidão em sua apuração ou que, mesmo corretamente apurado em livros específicos, o pagamento seja menor que o devido, ou não se concretize.

O fato gerador ocorre com a circulação de mercadoria, e com prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Além disso, há o *fato gerador presumido* originado do instituto da substituição tributária progressiva, isto é, o imposto que seria devido nas operações subsequentes, é devido e pago antecipadamente, por imposição legal, conforme art. 6º, § 1º, da LC 87/96.

Trata-se de exceção à regra geral da ocorrência do fato gerador. Nesse caso, o fato gerador ainda não ocorreu, mas se presume que ocorrerá, surgindo por consequência à obrigação de o contribuinte responsável pagar o imposto, por um lado, e o direito de o Estado constituir-lo e cobrá-lo, por outro.

O instituto da substituição tributária, em que a norma antecipa a ocorrência do fato gerador, não se confunde com o recebimento antecipado de tributo. Neste, há o recebimento, sem que tenha ocorrido o fato gerador; naquele, nas hipóteses que a lei especifica, o fato gerador presumido ocorre, ou seja, o

contribuinte-responsável substituto realiza a operação que faz surgir à obrigação tributária.

Foi determinando ainda que, 25% (vinte e cinco por cento) produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, pertencem aos municípios.

O IPVA, Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores cuja norma legal que o institui estabeleceu a competência da tributação para os Estados e o Distrito Federal,

O IPVA foi instituído tendo como fato gerador a propriedade de veículos automotores, sendo determinando ainda que, do produto da sua arrecadação, 50% (cinquenta por cento) constituiria receita do Estado e 50% (cinquenta por cento) do município onde estiver licenciado o veículo, remetendo a uma lei federal a forma de transferência financeira para estes últimos.

Com referência ao tratamento dado ao IPVA pela carta constitucional de 1988, cabe o registro de que, embora não havendo lei complementar que discipline quanto à definição de fato gerador, base de cálculo, contribuintes, e demais atributos, este imposto já se encontrava regulado pelos Estados e pelo Distrito

Federal no regime constitucional anterior, sendo recepcionado pela nova ordem constitucional.

Assim, o IPVA, por natureza, tem por fato gerador a propriedade do veículo automotor por proprietário domiciliado ou residente no Estado. Em geral, o imposto é devido anualmente, incidindo sobre a propriedade de veículos automotores sujeitos ou não ao registro, matrícula, inscrição ou licenciamento neste Estado, ainda que o proprietário seja domiciliado no exterior.

O ITCMD, Imposto sobre transmissão “causa mortis” e doação de quaisquer bens e direitos tem sua incidência prevista na Constituição Federal de 1988 e posterior Emenda Constitucional em 1993, como um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal. É Devido por pessoas físicas ou jurídicas quando realiza transmissão de bens ou direitos como herança, diferença de partilha ou doação.

O ITCMD tem como fato gerador a transmissão “causa mortis” e a doação a qualquer título: de propriedade ou domínio útil de bem imóvel por natureza ou acessão física nos termos da lei civil, de direitos reais sobre imóveis exceto os direitos reais de garantia, e de bens móveis, direitos e títulos e créditos.

Os Sistemas de Informações – Contabilidade e Arrecadação

É muito importante a integração dos sistemas de controle de arrecadação com o Siafem, para que as informações do crédito a receber sejam tempestivas. Os setores envolvidos devem envidar esforços para aprimorar seus sistemas

informatizados, visando alcançar uma progressiva precisão dos valores a serem registrados na contabilidade, bem como atender ao princípio da oportunidade que prevê a tempestividade e a integridade dos registros do patrimônio e das suas mutações.

O registro dos fatos exige a disponibilização dos dados de forma analítica, para fins de possibilitar análise das bases que originaram os registros. Cada registro contábil será documentado pelos dados armazenados em recurso tecnológico e deverá estar disponível para, a qualquer momento, ser facilmente acessado por profissional habilitado do órgão gestor da contabilidade do estado. Destaca-se, no entanto, que os dados serão contabilizados de forma agrupada, por período.

Um sistema de créditos a receber estadual atende ao objetivo contábil, na medida em que é base para as contabilizações dos fatos relacionados aos processos de gestão dos tributos. Atende também à tomada de decisões, pois fornece informações vitais à sua gestão física, dentre as quais podemos citar:

- Oferta da tomada de decisões sobre dados oficiais, componentes das demonstrações contábeis do Estado, sendo, portanto, validadas e assinadas pelo Governador;
- Perfil consolidado do contribuinte, com a visão de todos os seus débitos para com o estado, abrangendo todos os impostos;
- Registro dos créditos a receber antes da dívida ativa, antecipando a gestão sobre as perdas prováveis;

- Acréscimo de subsídios para a gestão da arrecadação.

É importante que o sistema contenha, no mínimo, as seguintes informações:

- I. Tributo: Indicação do tributo em referência (ICMS, IPVA ou ITCMD);
- II. Natureza da Receita: Substituição tributária, processo administrativo tributário, ICMS normal etc.;
- III. Nome ou Razão Social: Identificação do contribuinte;
- IV. CNPJ ou CPF: para consolidação dos dados por contribuinte;
- V. Inscrição Estadual: para agrupamento por estabelecimento do contribuinte;
- VI. Classificação Nacional de Atividade Econômica: para agrupamento por atividade econômica;
- VII. Data do Fato Gerador: é a data da apuração pelo contribuinte, para referência ao princípio da competência;
- VIII. Data do Vencimento: para controle das reclassificações em cobrança administrativa e dívida ativa administrativa e dívida ativa executiva;
- IX. Data do Pagamento: para controle dos cumprimentos dos prazos;
- X. Valor: para valoração dos créditos a receber;

Outras informações poderão ser adicionadas ao sistema, sobretudo para atender às necessidades da gestão dos créditos a receber.

Os seguintes dados devem compor o Sistema de Créditos a Receber Estadual a fim de que sejam visualizados todos os fatos a serem contabilizados:

- O sistema do estado conhece o tributo a receber, compondo a primeira informação do fluxo da gestão do tributo nos sistemas do estado;
- A identificação da arrecadação efetuada pelo contribuinte, operando-se aí a baixa no sistema de créditos a receber pelo recebimento;
- A reclassificação para a conta “créditos suspensos” prevista no Código Tributário Nacional (CTN);
- A reclassificação para a cobrança administrativa, nos casos em que é prática do estado a adoção desta fase, anterior à inscrição em dívida ativa administrativa;
- A reclassificação para dívida ativa administrativa, momento em que há a abertura de processo administrativo tributário para posterior encaminhamento para a Procuradoria Geral do Estado, quando necessário e caso haja a diferenciação entre as fases de dívida ativa administrativa e executiva;

- A reclassificação para dívida ativa executiva, após o prazo legal para permanência em dívida ativa administrativa;
- A reclassificação para Perda, momento em que é reconhecida a impossibilidade do recebimento do crédito a receber, como é o caso da remissão, da decisão administrativa irreformável favorável ao contribuinte e da sentença transitada em julgado a favor do contribuinte.

Critérios de Mensuração

Os critérios de mensuração desenvolvidos por este trabalho seguem as orientações da NBCT SP 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Os critérios estabelecidos por esta Norma são:

1. Os direitos e os títulos de créditos são mensurados ou avaliados pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.
2. Os riscos de recebimento de dívidas são reconhecidos em conta de ajuste (provisões), a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.
3. As provisões são constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos
4. As atualizações e os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.
5. Os direitos e os títulos de crédito são ajustados a valor presente.
6. Os direitos e os títulos de crédito são ajustados considerando-se todos os encargos incorridos até a data de encerramento do balanço.

Preparativos para a mudança

É necessário que os mecanismos utilizados para mensuração e reconhecimento dos créditos e respectivos ajustes para perdas prováveis sejam fontes íntegras e seguras dos valores a serem registrados, os quais deverão constar de um relatório mensal de conciliação dos créditos tributários a receber. Ressalte-se que não devem ser utilizados mecanismos que não garantam confiabilidade à informação.

Critérios para o reconhecimento dos créditos tributários a receber

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), na parte que trata dos procedimentos contábeis patrimoniais, é fundamental que se identifique o evento tributável ou fato gerador:

“Evento tributável é o evento que, por determinação do governo, poder legislativo ou outra autoridade, será sujeito a cobrança de impostos (ou qualquer outra forma de tributo). Também conhecido como fato gerador.

Para fazer surgir à obrigação principal, é necessário que ocorra o fato gerador definido em lei. De acordo com o texto do art. 114 do CTN, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

A entidade deve analisar a lei tributária de sua própria jurisdição para determinar qual é o fato gerador (ou evento tributário) para cada um dos vários tributos arrecadados.

O Código Tributário Nacional (CTN) que estabelece o surgimento da obrigação tributária principal a ser cumprida pelo contribuinte perante os entes públicos, na ocorrência do fato gerador.

“Art. 113”. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§”1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário **pelo lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”*

Tal aspecto é reforçado pela Lei nº 4.320/64:

“Art. 52”. São objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato.

Art. 53. “O lançamento da receita, o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.”

Para apontar alternativas para a solução do impasse no registro das receitas governamentais derivadas, é necessário definir as modalidades de lançamento tributário, aplicáveis no Brasil, que se constitui como a principal receita da Administração Pública.

O lançamento por homologação é o lançamento realizado quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa. É exemplo, o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços.

O lançamento de ofício ou direto é realizado por iniciativa da autoridade administrativa independente de qualquer colaboração do sujeito passivo (ex:

imposto sobre a propriedade territorial urbana e sobre a propriedade de veículos automotivos).

E, finalmente, o lançamento por declaração ou misto, ocorre quando o lançamento é feito em face de declaração fornecida pelo contribuinte ou, por terceiros, quando um ou outro presta à autoridade administrativa informações quanto à matéria de fato indispensável à sua efetivação (Código Tributário Nacional - CTN, art. 14), cujo exemplo é o imposto sobre a propriedade territorial rural.

Desse modo, o ponto fundamental desta parte do trabalho é o reconhecimento das transações sem contraprestação sob o regime de competência. Uma entidade deve reconhecer um ativo e receita referente a tributos ou mesmo das multas aplicadas pelos órgãos de fiscalização e que ainda não foram arrecadadas, quando:

- *Ocorrer o lançamento tributário, que é o ato pelo qual o poder público identifica o devedor e o montante devido (momento de reconhecimento);*

É neste momento (fato gerador presumido) que os recursos oriundos dos tributos satisfazem os critérios para o reconhecimento além de ser provável que a entrada dos recursos ocorra e o seu valor justo é mensurado de maneira confiável. Ressalte-se que os créditos tributários devem ser contabilizados em todas as suas fases, isto é, desde a constituição dos créditos, passando pela fase da suspensão até extinção dos créditos tributários.

Uma entidade reconhecerá um ativo oriundo de uma transação quando ganha o controle de recursos que se enquadram na definição de um ativo e satisfazem os critérios de reconhecimento. Uma entrada de recursos de uma transação que se enquadre na definição de um ativo deve ser reconhecida como um ativo quando, e somente quando:

- (a) Seja provável que os benefícios econômicos futuros e o potencial de serviços associados com o ativo fluam para a entidade;**

(b) O valor justo do ativo pode ser mensurado de maneira confiável.

Uma entidade deve reconhecer um ativo em relação a tributos quando o fato gerador tributável (ou fato imponible) ocorre e os critérios de reconhecimento do ativo são satisfeitos.

Os recursos oriundos dos tributos satisfazem a definição de um ativo quando a entidade controla os recursos em consequência de um evento passado (fato gerador tributável) e espera receber benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço daqueles recursos. Os recursos oriundos dos tributos satisfazem os critérios para o reconhecimento como um ativo quando for provável que a entrada dos recursos ocorra e que o seu valor justo possa ser mensurado de maneira confiável.

O fato gerador da obrigação principal é uma situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Após a ocorrência do fato gerador de uma obrigação principal, nasce um crédito tributário.

O crédito tributário é constituído por meio de lançamento, que é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Desta forma, o crédito tributário é reconhecido na contabilidade quando é efetuado o lançamento tributário.

Os registros destes créditos a receber possibilitarão, ainda, a observância da Lei Complementar 101/2000 (LRF), que prevê a divulgação do lançamento e do recebimento de toda a receita das unidades gestoras, em meio eletrônico de acesso público. Desta forma, realizando o registro dos créditos tributários a

receber será cumprida a exigência de registro por meio do regime de competência, exigido pela LRF.

Esses registros também constarão do Portal de Transparência cujo objetivo é aumentar a transparência da gestão pública e contribuir para o aumento da conscientização da importância da participação da sociedade na Administração Pública (controle social) e o combate à corrupção.

Também deverá haver evidenciação em notas explicativas às demonstrações contábeis os critérios de avaliação adotados para o reconhecimento de créditos tributários a receber.

O Reconhecimento Inicial e os Ajustes de Exercícios Anteriores

Inicialmente, por se tratar de uma mudança no critério contábil e esses procedimentos nunca terem sido realizados, será necessário realizar ajustes de exercícios anteriores, efetuando lançamentos cuja contrapartida será o patrimônio líquido. Isso vale tanto para o registro dos créditos tributários a receber, bem como para o registro da constituição dos ajustes dos créditos registrados, visto que se referem a fatos geradores anteriores que não foram tempestivamente registrados. Os registros em ajustes de exercícios anteriores impactam diretamente no patrimônio líquido e devem ser evidenciado em notas explicativas.

É o caso do primeiro lançamento contábil a ser efetuado. O Sistema de Contas a Receber do Estado referente aos créditos tributários pode conter lançamentos referentes a exercício anteriores, sendo necessária a separação por exercício. Somente os lançamentos referentes ao atual exercício devem ser reconhecidos como receita patrimonial (VPA). Os lançamentos referentes a exercícios anteriores não devem influir no resultado do exercício, sendo lançados à conta de Patrimônio Líquido.

No caso, o primeiro reconhecimento dos créditos tributários referentes a exercícios anteriores serão contabilizadas conforme abaixo:

1. Reconhecimento inicial do crédito tributário a receber com ajuste de exercícios anteriores, no curto e no longo prazo.

DB: Créditos Tributários a Receber – Tributo “X” (Ativo Circulante)

CR: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

DB: Créditos Tributários a Receber – Tributo “X” (Ativo Não Circulante)

CR: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

2. Reconhecimento inicial dos ajustes para perdas prováveis em créditos tributários a receber com ajuste de exercícios anteriores, no curto e no longo prazo:

DB: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

CR: Créditos Tributários a Receber – Tributo “X” (Ativo Circulante)

DB: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

CR: Créditos Tributários a Receber – Tributo “X” (Ativo Não Circulante)

3. Reconhecimento inicial da dívida ativa executiva com ajustes de exercícios anteriores, no curto e no longo prazo.

DB: Dívida Ativa Executiva – Tributo “X” (Ativo Circulante)

CR: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

DB: Dívida Ativa Executiva - (Ativo Não Circulante)

CR: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

4. Reconhecimento inicial dos parcelamentos da dívida ativa executiva com ajustes de exercícios anteriores, no curto e no longo prazo

DB: Parcelamento da Dívida Ativa Executiva – Tributo “X” (Ativo Circulante)

CR: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

DB: Parcelamento da Dívida Ativa Executiva - (Ativo Não Circulante)

CR: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

5. Reconhecimento inicial dos ajustes para perdas prováveis em dívida ativa executiva com ajuste de exercícios anteriores, no curto e no longo prazo:

DB: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

CR: Dívida Ativa Executiva (Ativo Circulante)

DB: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

CR: Dívida Ativa Executiva (Ativo Não Circulante)

Os saldos iniciais dos créditos tributários a receber também incluem créditos suspensos em qualquer modalidade e, como citados anteriormente, os lançamentos referentes a exercícios anteriores não devem influir no resultado do exercício, sendo lançados à conta de Patrimônio Líquido. A contabilização será:

6. Reconhecimento inicial dos créditos tributários suspensos a receber com ajuste de exercícios anteriores, no curto e no longo prazo.

DB: Créditos Suspensos a Receber – Tributo “X” (Ativo Circulante)

CR: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

DB: Créditos Suspensos a Receber – Tributo “X” (Ativo Não Circulante)

CR: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

7. Reconhecimento inicial dos ajustes para perdas prováveis em créditos suspensos a receber com ajuste de exercícios anteriores, no curto e no longo prazo:

DB: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

CR: Créditos Suspensos a Receber – Tributo “X” (Ativo Circulante)

DB: Ajustes de Exercícios Anteriores (PL)

CR: Créditos Suspensos a Receber – Tributo “X” (Ativo Não Circulante)

Critérios para a contabilização dos créditos tributários

Os valores a serem registrados como créditos tributários a receber devem corresponder aos totais dos lançamentos efetuados por natureza de receita.

No caso do ICMS, se o Estado encerra a contabilização do mês antes do conhecimento dos créditos a receber de impostos, faz-se necessária a utilização do recurso da estimativa, para o atendimento aos princípios da competência e da oportunidade. Isso é necessário devido ao fato de que as informações relativas à apuração do contribuinte só serão conhecidas pelo Estado após o encerramento do mês, impossibilitando sua contabilização do mês de competência. No entanto, este recurso só deverá ser utilizado se houver suficiente certeza da integridade e fidedignidade dos valores estimados. Desse modo, para apurar os valores por natureza de receita, é aceitável que os valores lançados sejam discriminados com base no histórico das arrecadações em períodos anteriores.

Caso o Estado proceda ao encerramento das contabilizações do mês após o conhecimento dos créditos citados, a estimativa é desnecessária, em virtude de já se ter os dados reais para contabilização.

Verifica-se então que é necessária a atuação do contribuinte e/ou da Fazenda Estadual para verificação da ocorrência do fato gerador, da base de cálculo, da alíquota aplicável e do valor do ICMS, quando são identificados os momentos em que se podem reconhecer e contabilizar o crédito tributário, independentemente do recebimento que são:

- a) O momento da informação econômico-fiscal prestada pelo contribuinte relativa a operações sujeitas de ICMS, contendo o valor do imposto a ser pago, apurado em livros fiscais específicos. Trata-se de lançamento por homologação (auto lançamento).
- b) O momento a partir do qual se apura o ICMS a ser pago pelo contribuinte mediante procedimentos administrativos preparatórios ao lançamento de ofício;
- c) O momento em que o contribuinte espontaneamente confessa o débito, antes de quaisquer medidas administrativas tendentes a apurar infração à legislação do ICMS.
- d) O momento do lançamento de ofício que se consubstancia com o auto de infração ou auto de apreensão cujo imposto é apurado por meio de procedimento regular de fiscalização. Neste caso, há de se ressaltar que o reconhecimento contábil do crédito tributário a receber dar-se-á se procedente o processo administrativo tributário, total ou parcial, seja com

a anuência do contribuinte, seja com a decisão favorável à Fazenda Estadual na esfera administrativa, na hipótese de impugnação.

Caso o imposto não seja pago, ou tenha sido pago a menor pelo contribuinte relativamente às hipóteses “a” e “b”, e dependendo de como o Estado discipline seu Processo Administrativo Tributário, far-se-á necessário o lançamento *de ofício*, ou não, para que o crédito tributário a receber se revista de certeza e liquidez a fim de que se possa inscrevê-lo em dívida ativa. Nesse caso há um fato permutativo, cuja contabilização seria a transferência de uma conta para outra do mesmo grupo do ativo.

É importante ressaltar que os valores de créditos tributários a receber não podem incluir créditos já inscritos em dívida ativa.

Os valores a serem registrados em créditos tributários a receber deverão ser mensais. Assim, ao final de cada mês, o setor contábil deverá verificar o montante de créditos tributários a receber lançados em cada natureza de receita e confrontar com o valor registrado na conta contábil de créditos tributários a receber. Caso o valor registrado seja menor, deverá haver apropriação da diferença. Caso o valor registrado seja maior, deverá ser baixada a diferença.

As Transferências aos Municípios

Estas transferências devem satisfazer a definição e os critérios de reconhecimento para as despesas. No Brasil, o ponto de reconhecimento das despesas com transferências é a **arrecadação tributária** conforme determina a Constituição Federal, muito embora a IPSAS 23 determine que ponto de reconhecimento das despesas com

transferências seja no momento do reconhecimento dos créditos tributários, isto é, quando do reconhecimento dos ativos referentes a tais créditos.

Contudo, o IFAC reconhece que devido às diferenças na legislação entre os países, é possível que países diferentes tenham diferentes pontos de reconhecimento para impostos semelhantes, o que é aceitável.

No caso brasileiro, o fato gerador dessa obrigação nos remete à Constituição Federal, onde está determinado que esta obrigação surge **no momento da arrecadação tributária** referente aos tributos sujeitos à repartição, conforme o artigo 158 da Constituição:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

III - cinquenta por cento do produto da **arrecadação** do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da **arrecadação** do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O art. 160 veda a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Concluindo, as transferências governamentais concedidas devem ser reconhecidas nas demonstrações financeiras públicas como receita no período em que os eventos que deram origem à transferência ocorrem, ou seja, no momento da arrecadação.

Ressalte-se que, estritamente do ponto de vista orçamentário, a transferência poderá ser realizada por meio de despesa ou como dedução de receita. Do ponto de vista patrimonial, as respectivas contas devem registrar o fenômeno sempre como dedução de variação patrimonial aumentativa.

Contabilização dos Créditos Tributários

1. Reconhecimento dos créditos tributários a receber

DB: Créditos Tributários a Receber – Tributo “X” (Ativo Circulante)

CR: Receita Patrimonial – VPA (inclusive multas e juros se forem o caso)

DB: Ajuste Para Perdas em Créditos – Tributo “X” (VPD)

CR: (-) Ajuste para Perdas em Créditos – Tributo “X” (Ativo Circulante)

2. Pela arrecadação e repartições tributárias

Arrecadação Diária

Pela arrecadação diária informada pelo banco arrecadador

DB: Agente Arrecadador - (Ativo Circulante)

CR: Créditos Tributários a Receber - (Ativo Circulante)

Transferência Diária Para a Conta Única

Pela arrecadação diária informada pelo banco arrecadador. Valor creditado à conta do Estado, considerando o float bancário.

DB: Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única - (Ativo Circulante)

CR: Agente Arrecadador (Ativo Circulante)

Execução Orçamentária da Receita

Registros no Sistema Orçamentário

DB: Receita a Realizar - (Controle Orçamentário)

CR: Receita Realizada - (Controle Orçamentário)

Registro da Transferência aos Municípios e ao FUNDEB

DB: Deduções da Receita Realizada - (Controle Orçamentário)

CR: Receita a Realizar – (Controle Orçamentário)

Registro nas Contas de Controle

DB: Disponibilidade de Recursos - 7.2.1.1.x.xx.xx

CR: Disponibilidade por destinação - 8.2.1.1.1.xx.xx

Transferência aos municípios (execução da despesa orçamentária)

DB: Transferências Intergovernamentais - ICMS E IPVA - (VPD)

DB: Transferências Intergovernamentais – FUNDEB – (VPD)

CR: Obrigações de repartição a outros entes (Passivo Circulante) (P)

Empenhamento da Despesa

DB: Crédito disponível (Controle Orçamentário)

CR: Crédito empenhado a liquidar (Controle Orçamentário)

DB: Disponibilidade por destinação 8.2.1.1.1.xx.xx

CR: Disponibilidade por destinação comprometida por empenho 8.2.1.1.2.xx.xx

Liquidação da Despesa

DB: Obrigações de repartição a outros entes (Passivo Circulante) (P)

CR: Obrigações de repartição a outros entes (Passivo Circulante) (F)

DB: Crédito empenhado a liquidar (Controle Orçamentário)

CR: Crédito empenhado liquidado a pagar (Controle Orçamentário)

DB: Disponibilidade por destinação comprometida por empenho 8.2.1.1.2.xx.xx

CR: Disponibilidade por destinação comprometida por liquidação 8.2.1.1.3.xx.xx

Pagamento da Despesa

DB: Obrigações de repartição a outros entes (Passivo Circulante) (F)

CR: Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única - (Ativo Circulante)

DB: Crédito empenhado liquidado a pagar (Controle Orçamentário)

CR: Crédito empenhado pago (Controle Orçamentário)

DB: Disponibilidade por destinação comprometida por liquidação 8.2.1.1.3.xx.xx

CR: Disponibilidade por destinação utilizada 8.2.1.1.4.xx.xx

Suspensão dos Créditos Tributários

É a paralisação temporária da exigibilidade do crédito tributário, por meio de norma tributária. No direito brasileiro, de acordo com o Art.151 do CTN, as modalidades de suspensão admitidas são:

- Moratória
- O depósito do montante integral
- As reclamações e os recursos administrativos
- A concessão de medida liminar em mandado de segurança
- A concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.
- O parcelamento

Os créditos suspensos também podem retornar à conta de “créditos tributários a receber” no ativo circulante, no caso em que algumas modalidades sejam

decididas a favor da Fazenda Pública. Trata-se de fatos permutativos, porém, em caso de decisões favoráveis ao contribuinte, haverá a extinção do crédito tributário que serão discutidas em item específico.

Reconhecimento do crédito suspensos a receber

DB: Créditos Suspensos a Receber – Tributo “X” (Ativo)

CR: Créditos Tributários a Receber – Tributo “X” (Ativo Circulante)

CR: Créditos Tributários a Receber – Tributo “X” (Ativo Não Circulante)

Caso Especial – O Parcelamento Com Base na Lei Complementar 104, de 10 de Janeiro de 2001.

A inclusão de valores referente a créditos tributários 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.

Nesse caso, a contabilização será:

DB: Parcelamento de Dívidas (Ativo Circulante)

DB: Parcelamento de Dívidas (Ativo Não Circulante)

CR: Créditos Tributários – Suspensos ou Não

Extinção dos Créditos Tributários

Além do pagamento do crédito tributário, existem outras causas de extinção do crédito tributário que estão previstas no artigo 156 do CTN, a saber:

- Compensação;
- Transação
- Remissão;
- Decadência;
- Prescrição;
- Conversão do Depósito em Renda;
- Homologação do Pagamento Antecipado;
- Consignação em Pagamento:
- Decisão Administrativa irreformável favorável ao contribuinte;
- Decisão Judicial Transitada em Julgado:
- Dação em Pagamento com Bens Imóveis;
- Novação; e
- Confusão.

Os valores a serem baixados à conta de “créditos tributários a receber – suspensos ou não”, deverão ser registrados como baixa de créditos, em conta de Variação Patrimonial Diminutiva (VPD) específica para cada tipo de baixa.

O modelo conceitual de contabilização será:

DB: VPD

CR: Créditos Tributários – Suspensos ou Não

Os cancelamentos decorrem de determinação de autoridade competente no sentido de baixar o crédito tributário, tanto em nível administrativo quanto judicial.

A compensação de créditos tributários 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.

Reconhecimento e Reversão dos Ajustes Para Perdas Prováveis nos Créditos Tributários

Para que a contabilidade possa evidenciar com precisão e clareza o Patrimônio do Estado, faz-se necessário que os valores a receber que apresentem significativa probabilidade de não realização, bem como os ativos que não geram os benefícios econômicos esperados, sejam ajustados a valor realizável. O ajuste deve ser feito por intermédio da utilização de uma conta redutora daquele ativo que esteja mensurado acima do valor provável de realização.

Em um ambiente de incerteza, é bem possível que ocorram atrasos nos pagamentos ou mesmo a não liquidação de débitos referente aos créditos tributários, sendo pouco provável que os valores registrados sejam efetivamente recebidos na sua totalidade.

Desse modo, será necessária a constituição de um ajuste para refletir possíveis perdas financeiras derivadas da falta de pagamento dos valores devidos à Fazenda Pública com o objetivo de reduzir tais ativos ao seu provável valor de realização, critério pelo qual esses créditos a receber devem figurar nas demonstrações contábeis.

A contabilização dos Ajustes para Perdas Prováveis acontecerá no momento do reconhecimento dos Créditos Tributários a Receber e seu valor será resultado dos parâmetros adotados pelo Estado. Ressalte-se que modelos estatísticos seriam desejáveis para estabelecer o valor das perdas, levando-se

em variáveis da conjuntura econômica, tais como índice de desemprego, inflação, recessão econômica, etc.

O ajuste dos valores registrados em créditos tributários a receber deverá ser mensal. Assim, a cada mês, o órgão ou unidade deverá rever o cálculo do montante dos ajustes de créditos tributários a receber e confrontar com o valor registrado na conta contábil. Caso o valor registrado seja menor, deverá haver apropriação da diferença. E caso o valor registrado seja maior, deverá haver reversão da diferença.

Créditos tributários não inscritos – Os Autos de Infração

Os créditos tributários constituídos de ofício, com base em auto de infração, especialmente os apurados a partir de verificação e análise da escrita fiscal e contábil do contribuinte, têm peso relevante na evolução da Dívida Ativa do Estado, diferentemente dos créditos tributários apurados e informados pelo próprio contribuinte.

Sendo assim, para cálculo do ajuste para perdas de créditos tributários não inscritos, pode ser considerado como base de cálculo o saldo a receber originado de obrigação tributária cuja constituição do crédito, de mesma natureza, realize-se por meio de auto de infração mediante procedimento de fiscalização. Deve-se ressaltar que só os autos de infração julgados procedentes total ou parcialmente na esfera administrativa, ou acatados, também total ou parcialmente, pelo contribuinte, merecem compor a base de cálculo.

Neste caso, pode ser utilizado o mesmo percentual utilizado para o cálculo do ajuste sobre créditos tributários a receber, vencidos e não inscritos em dívida ativa.

Cobrança administrativa

Trata-se de fase anterior à inscrição em dívida ativa administrativa e posterior ao vencimento do recolhimento pelo contribuinte. Esta contabilização só ocorrerá se o estado adotar o procedimento da cobrança administrativa.

I. Processo Administrativo Tributário (Cobrança Administrativa)

Créditos pendentes de recebimento, com abertura de Processo Administrativo Tributário, referentes ao Tributo “X”.

DB: Créditos Tributários em Cobrança Administrativa - (Ativo Circulante)

CR: Créditos Tributários a Receber - (Ativo Circulante)

II. Arrecadação, inclusive multas e juros, Recolhimento e Repartição Tributária aos Municípios.

Havendo recebimento de valores constantes em cobrança administrativa, a contabilização ocorrerá de forma idêntica ao item “Créditos Tributários a Receber”, trocando-se a conta– Créditos Tributários a Receber - (Ativo Circulante) pela conta– Créditos Tributários em Cobrança Administrativa - (Ativo Circulante)

Dívida ativa administrativa

É a primeira instância da dívida ativa. Sua inscrição ocorrerá pelo descumprimento dos prazos de recolhimento pelo contribuinte e poderá ser transferida para Dívida Ativa Executiva, no longo prazo.

I. Inscrição em Dívida Ativa Administrativa

Inscrição em Dívida Ativa de valores constantes em Cobrança Administrativa, ainda não arrecadada. Prazo de 180 dias.

DB: Dívida Ativa Administrativa – (Ativo Circulante)

CR: Créditos Tributários em Cobrança Administrativa - (Ativo Circulante)

Recebimento de valor em dívida ativa administrativa

II. Arrecadação, inclusive multas e juros, Recolhimento e Repartição Tributária aos Municípios.

Havendo recebimento de valores constantes em cobrança administrativa, a contabilização ocorrerá de forma idêntica ao item “Créditos Tributários a Receber”, trocando-se a conta– Créditos Tributários a Receber - (Ativo Circulante) pela conta– Créditos Tributários em Cobrança Administrativa - (Ativo Circulante)

A Dívida Ativa

A inscrição em Dívida Ativa Executiva ocorre pela ausência de pagamento no prazo legal no estágio da dívida ativa administrativa, passando assim para o estágio da dívida ativa executiva, sendo tratada como um fato permutativo, isto

é, debita-se a conta “créditos a encaminhar para a inscrição em dívida ativa” no ativo não circulante, sendo creditada a conta “dívida ativa administrativa – ativo circulante”, pelo valor a ser encaminhado.

Isto acontece porque a entidade já reconheceu o crédito a receber no fato gerador, o que permite o acompanhamento dos fatos posteriores como a arrecadação e a própria baixa do crédito, que porventura venha a ocorrer. Desse modo, a inscrição em dívida ativa apenas muda o *status* do crédito, como sendo um crédito cuja apuração da certeza e liquidez e cobrança estão sob a responsabilidade da Procuradoria Geral do Estado.

Nesse sentido, o artigo 39 da Lei nº 4.320/1964 menciona a existência prévia dos créditos da fazenda pública anteriormente à arrecadação, sejam eles inscritos ou não em dívida ativa.

“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.

§ 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.

Portanto, o reconhecimento dos direitos a receber a serem inscritos em dívida ativa em contrapartida de uma variação patrimonial aumentativa (aspecto patrimonial), que seria o lançamento inicial previsto no o artigo 39 da Lei nº 4.320/1964 já ocorreu anteriormente, pelo regime de competência e, atualmente está no estágio da dívida ativa administrativa. E isso se deve ao fato que a contabilidade passou a evidenciar o direito a receber em momento anterior ao da inscrição.

Ressalte-se que os demais procedimentos adotados pelos Manuais de Dívida do Estado e da União continuam os mesmos e serão adaptados ao novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

Ajuste Para Perdas Prováveis em Dívida Ativa

O tratamento para os ajustes para perdas prováveis em dívida ativa também estão previstas nos referidos manuais, porém não são muitos consistentes.

Uma interessante metodologia para o cálculo dos ajustes para perdas prováveis em dívida ativa foi desenvolvida no Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – FFEB – Núcleo de Contabilidade Pública, realizado na Escola de Administração Fazendária do Ministério da Fazenda – ESAF, em Brasília, que consiste em **uma metodologia baseada em histórico de recebimentos anuais sucessivos**, cujo orientador foi o Professor Heriberto Henrique Vilela do Nascimento, Gerente de Normas e Procedimentos Contábeis da Secretaria do Tesouro Nacional- STN.

Essa nova metodologia surge como uma tentativa de se aprimorar a idéia da metodologia baseada em histórico de recebimentos, apresentada no MCASP, e se propõe a solucionar uma deficiência nessa metodologia que é o fato de não considerar, no cálculo da estimativa, os recebimentos ocorridos nos períodos posteriores ao primeiro exercício seguinte àquele em que se está calculando e registrando o ajuste.

A metodologia da série histórica sugerida no MCASP calcula a estimativa de ajuste considerando apenas os recebimentos de um exercício financeiro, utilizando como parâmetro a média percentual obtida em três exercícios subsequentes anteriores. A metodologia baseada em histórico de recebimentos anuais sucessivos propõe que se utilizem os recebimentos realizados em vários períodos subsequentes ao exercício em que tenham sido inscritos os créditos, como por exemplo, a base de cinco exercícios financeiros, durante os

quais foram analisados os valores inscritos em dívida ativa em cada exercício, os valores recebidos ano a ano durante os cinco exercícios a partir do exercício seguinte ao da inscrição, além dos valores não recebidos e baixados durante os cinco exercícios posteriores ao da inscrição, sempre identificando a qual exercício de inscrição se refere cada valor recebido ou baixado.

Evidenciação dos Créditos Tributários

Uma entidade deve evidenciar em notas explicativas ou apresentar nas demonstrações contábeis:

(a) O montante de receita de transações sem contraprestação, reconhecido durante o período, pelas principais classes, demonstrando separadamente:

(i) tributos, demonstrando separadamente as principais classes de tributos;

(ii) transferências, demonstrando separadamente as principais classes de receita de transferência.

(b) O montante de recebíveis reconhecidos em relação à receita sem contraprestação;

(c) o montante de passivos reconhecidos em relação aos ativos transferidos sujeitos às condições;

((d)) o montante de passivos reconhecidos em relação a empréstimos subsidiados que estão sujeitos a condições sobre ativos transferidos;

(e) o montante de ativos reconhecidos que são sujeitos a restrições e a natureza destas restrições;

(f) a existência e os montantes de quaisquer recebimentos antecipados em relação às transações sem contraprestação;

(g) o montante de quaisquer passivos perdoados.

Uma entidade deve evidenciar em **notas explicativas** às demonstrações contábeis:

(a) as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receita de transações sem contraprestação;

(b) para as principais classes de receita de transações sem contraprestação, a base pela qual o valor justo do ingresso de recursos foi mensurado;

(c) para as principais as classes de receita tributária que a entidade não pode mensurar de maneira confiável durante o período no qual o fato gerador ocorre, a informação sobre a natureza do tributo;

(d) a natureza e o tipo das principais classes de heranças, presentes e doações, demonstrando separadamente as principais classes de bens em espécie recebidos.

PARTE II – O Reconhecimento dos Créditos Não Tributários

Objetivo

A questão fundamental dessa parte do trabalho é o de estabelecer a contabilização e a divulgação das receitas provenientes de transações e eventos com contraprestação. As entidades devem fazer o registro dos seus créditos a receber de serviços prestados ou bens entregues, porém não recebidos. Para tanto, a entidade deve reconhecer:

I. Um Ativo, quando:

- a) Vende bens produzidos ou adquiridos, comprados para revenda, no atacado e no varejo, terrenos e outras propriedades mantidas para revenda;
- b) Presta serviços estabelecidos contratualmente a serem executados ao longo de um período acordado entre as partes. Tais serviços podem ser prestados dentro de um ou mais períodos; e
- c) Permite a utilização, por parte de terceiros, de ativos da entidade, o que dá origem a receitas sob a forma de juros, royalties e dividendos.

II. Uma Receita Patrimonial, quando:

For provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados.

Este trabalho identifica as circunstâncias em que esses critérios de reconhecimento são satisfeitos e, por isso, a receita deve ser reconhecida.

Definição de Receita

A receita é definida como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da

entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.

A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita é reconhecida quando;

- **For provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade; e**
- **Esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados.**

Alcance

Este trabalho trata da contabilização da receita proveniente de:

- (a) Venda de Bens;
- (b) Prestação de serviços; e
- (c) Utilização, por parte de terceiros, de outros ativos da entidade que geram juros, royalties e dividendos.

Alguns contratos para a prestação de serviços estão diretamente relacionados a contratos de construção, como, por exemplo, os contratos para gestão de projetos e de arquitetura. As receitas provenientes de contratos dessa natureza não são tratadas no âmbito deste Pronunciamento, e sim de acordo com os requisitos para os contratos de construção, conforme especificado na NBC TSP 11 - Contratos de Construção.

Os convênios não se constituem em uma modalidade contrato, embora seja uma forma de ajuste entre o Poder Público e entidades públicas ou privadas para a realização de objetivos de interesse comum, mediante mútua

colaboração, normalmente através da prestação de serviços. O Convênio está disciplinado pelo art. 116 da Lei Federal n.º 8.666/93, segundo o qual as disposições dessa lei são aplicáveis, no que couber, aos convênios, acordo, ajustes e outros instrumentos congêneres celebrados por órgãos e entidades da Administração. Ressalte-se que os convênios relativos a valores a serem recebidos pelo Poder Público (convênios de receita) são apropriados ao resultado de acordo com os termos do contrato e são gradualmente reconhecidos nessa base, ou seja, a receita é reconhecida nos períodos contábeis em que os serviços forem prestados.

A utilização, por parte de terceiros, de ativos da entidade dá origem a receitas na forma de:

- (a) Juros – encargos pela utilização de caixa e equivalentes de caixa ou de quantias devidas à entidade;
- (b) Royalties – encargos pela utilização de ativos de longo prazo da entidade, como, por exemplo: patentes, marcas, direitos autorais e software de computadores; e
- (c) Dividendos – distribuição de lucros a detentores de instrumentos patrimoniais na proporção das suas participações em uma classe particular do capital.

A receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços não são benefícios econômicos

que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita.

Transações e Eventos Com Contraprestação

Uma transação com contraprestação é aquela segundo a qual a entidade recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos e dá diretamente valor aproximadamente igual (prioritariamente sob a forma de dinheiro, bens, serviços ou uso de ativos) a outra entidade na troca. A principal diferença entre estes ativos e os ativos sem contraprestação é que existe uma relação de troca direta.

Exemplos de transações com contraprestação incluem:

- (a) A compra ou venda de mercadorias ou serviços;
- (b) O aluguel (arrendamento) de itens do ativo imobilizado, a valores de mercado.

Receitas com Contraprestação Tratadas em Outras Normas

O tratamento contábil a ser seguido é o disposto nas NBC T SP 9, no entanto, alguns tipos de receitas com contraprestação **não** são tratadas neste trabalho, por terem um tratamento contábil específico.

Estão **excluídas** do tratamento contábil as receitas provenientes de:

- Contratos de arrendamento Mercantil – NBC TSP 13;
- Dividendos provenientes de investimento que sejam contabilizados pelo método da equivalência patrimonial – NBC TSP 7;
- Ganhos decorrentes da venda de itens do ativo imobilizado - NBC TSP 17;
- Contratos de seguro;
- Alterações no valor justo de ativos e passivos financeiros, ou da sua alienação – NBC TSP 29;

- De alterações no valor de outros ativos circulantes;
- Do reconhecimento inicial, e de mudanças no valor justo de ativos biológicos relacionados à atividade agrícola – NBC TSP 27;
- Da extração de recursos minerais;
- Contratos de construção - NBC TSP 11

Mensuração da Receita

O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo ou serviço. É mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador. Na maior parte dos casos, a contraprestação é feita na forma de caixa ou equivalente de caixa e o valor da receita é o valor recebido ou a receber.

O Reconhecimento das Receitas Com Contraprestação

A receita só deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade.

A receita e as despesas relacionadas à mesma transação são reconhecidas simultaneamente; esse processo está vinculado ao princípio da confrontação das despesas com as receitas (regime de competência).

I. Receita da Venda de Bens

A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:

- A entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;
- A entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade nem efetivo controle de tais bens;

- O valor da receita possa ser confiavelmente mensurado;
- For provável que os benefícios econômicos ou potenciais de serviços associados à transação fluirão para a entidade; e
- As despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas.

Na maior parte dos casos a transferência dos riscos e dos benefícios inerentes à propriedade coincide com a transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo para o comprador. Esse é o caso da maioria das vendas. Se a entidade retiver riscos significativos da propriedade, a transação não é uma venda e a receita não pode ser reconhecida, como é o caso em que o recebimento da receita é dependente da venda dos bens pelo comprador (consignação). Se a entidade retiver somente um risco insignificante inerente à propriedade, a transação é uma venda e a receita pode ser reconhecida.

II. Receitas da Prestação de Serviços

Quando o desfecho de transação que envolva a prestação de serviços puder ser confiavelmente estimado, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base a proporção dos serviços prestados até a data do balanço.

O desfecho de uma transação pode ser confiavelmente estimado quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

- O valor da receita puder ser confiavelmente mensurado;
- For provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;
- A proporção dos serviços executados até a data do balanço puder ser confiavelmente mensurada; e
- As despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluí-la possam ser confiavelmente mensuradas.

No método relativo à proporção dos serviços executados, a receita é reconhecida nos períodos contábeis em que os serviços forem prestados. O reconhecimento da receita nessa base proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e o desempenho dos serviços prestados durante o período.

III. Receitas da utilização dos ativos da entidade por terceiros

A utilização, por parte de terceiros, de ativos da entidade dá origem a receitas na forma de:

- Juros – encargos pela utilização de caixa e equivalentes de caixa ou de quantias devidas à entidade;
- *Royalties* – encargos pela utilização de ativos de longo prazo da entidade, como, por exemplo: patentes, marcas, direitos autorais e *software* de computadores; e
- Dividendos ou equivalentes – distribuição de lucros a detentores de instrumentos patrimoniais na proporção das suas participações em uma classe particular do capital.

A receita proveniente da utilização, por terceiros, de ativos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos deve ser reconhecida quando:

- (a) For provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a entidade; e
- (b) O valor da receita puder ser confiavelmente mensurado.

A receita deve ser reconhecida nas seguintes bases:

Juros

Os juros devem ser reconhecidos *pro rata tempore* utilizando-se a taxa de juros efetiva.

Royalties

Os *royalties* devem ser reconhecidos pelo regime de competência de acordo com a essência do acordo. Assim, os *royalties* são apropriados ao resultado de acordo com os termos do contrato e são gradualmente reconhecidos nessa base a menos que, em atenção à essência do acordo, seja mais adequado reconhecer a receita em outra base sistemática e racional.

Dividendos ou Equivalentes

Os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do acionista de receber o respectivo valor. Quando dividendos de participações societárias são declarados com base em superávits referentes a período anterior à aquisição, esses dividendos são reconhecidos como redutores dos custos de aquisição dessas participações societárias. Se for difícil fazer tal alocação sem arbitrariedade, os dividendos são reconhecidos como receita a menos que eles representem claramente recuperação de parte do custo das participações societárias.

IV. Convênios de Receita

Os *convênios de receita* são apropriados ao resultado de acordo com os termos do contrato e são gradualmente reconhecidos nessa base a menos que, em atenção à essência do acordo, seja mais adequado reconhecer a receita em outra base sistemática e racional.

A receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base a proporção dos serviços prestados até a data do balanço.

V. Convênios de Receita para a Construção de Ativos

Entidades do setor público constroem ativos para outras entidades do setor público através de convênios onde a construção é custeada por meio de uma dotação orçamentária desvinculada ou por outro recurso proveniente do

governo para a construtora ou de transferências desvinculadas provenientes de agências patrocinadoras ou outros governos.

Os convênios para a prestação de serviços diretamente relacionados com a construção de ativos conferem direitos e obrigações similares para as partes como se estivessem na forma de contrato, e, desse modo, é um contrato de construção (essência sobre a forma). O tratamento contábil a respeito desse tema é discutido conforme a NBC TSP 11 - Contratos de Construção.

O Ajuste Para Perdas Prováveis em Créditos

No setor público, a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público estabelecem os critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do Patrimônio de entidades do setor público.

A necessidade e a obrigação da constituição desses ajustes estão fundamentadas nos Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial no Princípio da Prudência. Esses ajustes também estão relacionados com o regime de competência, visto que o seu registro contábil independe da ocorrência ou não do desembolso de caixa.

A apuração do valor dessa provisão deve sofrer criteriosa avaliação técnica, e considerar, entre outros, fatores tais como:

- I. Experiência que cada ente público tem sobre o nível de perdas no passado;
- II. Valor atual dos Créditos a Receber que já venceram;
- III. Conjuntura econômica e análise das tendências;

- IV. Situação atual do crédito em geral;
- V. Análise da situação atual dos contribuintes, principalmente quando a grau de endividamento, mercado onde atuam capacidade de geração de resultados, contingências, estado concordatário ou falimentar, etc.

Contabilização dos Ajustes

(a) Apropriação do Ajuste para Perdas Prováveis

DB: Ajuste Para Perdas em Créditos – (VPD)

CR: (-) Ajuste para Perdas em Créditos – (Ativo Circulante)

DB: Ajuste Para Perdas em Créditos – (VPD)

CR: (-) Ajuste para Perdas em Créditos – (Ativo Não Circulante)

(b) Reversão do Ajuste Perdas Prováveis:

DB: (-) Ajuste para Perdas em Créditos – (Ativo Circulante)

CR: Reversão dos Ajustes Para Perdas (VPA)

DB: (-) Ajuste para Perdas em Créditos – (Ativo Não Circulante)

CR: Reversão dos Ajustes Para Perdas (VPA)

Os critérios adotados para a constituição desses ajustes, bem como qualquer alteração nos critérios ou na forma de sua aplicação, ocorrido no exercício devem ser divulgados.

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.

Os procedimentos para a inscrição em dívida ativa não tributária são os mesmos para a inscrição em dívida ativa tributária e já foi comentado neste trabalho.

Evidenciação

A entidade deve evidenciar:

- As políticas contábeis adotadas para o reconhecimento das receitas, incluindo os métodos adotados para determinar a fase de execução de transações que envolvam a prestação de serviço;
- O montante de cada categoria significativa de receita reconhecida durante o período, incluindo as receitas provenientes de:
 - a) Prestação de serviços;
 - b) Venda de bens;
 - c) Juros;
 - d) Royalties;

e) Dividendos e seus equivalentes; e

- O montante de receitas provenientes de troca de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa de receita.

A entidade deve divulgar quaisquer ativos e passivos contingentes de acordo com a NBC TSP 19 (Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes). Os passivos e os ativos contingentes podem surgir de itens tais como custos de garantia, indenizações, multas ou perdas possíveis.

PARTE III – Casos Especiais

As Transferências Constitucionais Recebidas

Para os **entes recebedores**, estas transferências devem satisfazer a definição e os critérios para o reconhecimento das receitas. Os critérios de reconhecimento são os mesmos para as demais receitas tributárias, ou seja, os recebedores deverão **reconhecer um ativo e uma receita patrimonial (VPA) referente a tais créditos**.

Em resumo, as transferências governamentais devem ser reconhecidas nas demonstrações financeiras públicas como receitas no período em que os eventos que deram origem à transferência ocorrem, ou seja, pelo regime de competência, desde que:

- a) A transferência seja autorizada;
- b) Os critérios de elegibilidade, se houver, foram cumpridos pelo beneficiário; e
- c) Uma estimativa razoável do valor possa ser feita.

O modelo conceitual de contabilização será:

DB: Transferências Constitucionais a Receber (Ativo Circulante)

CR: Receita Patrimonial - VPA

Restituição de Indébitos Fiscais

Nos termos do artigo 165 do CTN os contribuintes têm o direito de, independentemente de prévio protesto, solicitar, junto ao ente tributante, a restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, nos seguintes casos:

- I. Cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
- II. Erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- III. Reforma anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, seja esta administrativa ou judicial.

Os valores dos indébitos tributários podem ser restituídos sob duas formas:

1. Por devolução, quando o Estado o faz em espécie; ou
2. Por compensação, quando o Estado permite que o sujeito passivo a aproveite para abater, de imediato ou em recolhimentos futuros, algum débito, em geral, da mesma natureza.

Obs. No caso de devolução em espécie, haverá a execução orçamentária da despesa.

O Portal da Transparência

O objetivo é aumentar a transparência da gestão pública e contribuir para o aumento da conscientização da importância da participação da sociedade na Administração Pública (controle social) e o combate à corrupção. Esse demonstrativo foi desenvolvido pelo FFEB – Núcleo de Contabilidade Pública em 2011.

Demonstrativo dos Lançamentos e Recebimentos da Receita

- 1 Saldo Inicial Créditos a Receber exclusive Dívida Ativa**
 - 1.1. De Impostos
 - 1.2. De Transferências Intergovernamentais
 - 1.3. De outras Receitas

- (+) 2 Créditos a Receber do Exercício (Lançamentos)**
 - 2.1. De Impostos
 - 2.2. De Transferências Intergovernamentais
 - 2.3. De outras Receitas

- (-) 3 Recebimentos do Exercício/Baixas**
 - 3.1. De Impostos
 - 3.1.1. Arrecadações de créditos de exercícios anteriores
 - 3.1.2. Arrecadações de créditos do exercício corrente
 - 3.1.3. Dispensas, Isenções e Cancelamentos.
 - 3.1.4. Inscrição em Dívida Ativa de Créditos do Exercício
 - 3.1.5. Arrecadações de Juros, Multas e Atualizações.
 - 3.2. De Transferências Intergovernamentais
 - 3.3. De Outras Receitas

- (=) 4 Créditos a Receber exclusive Dívida Ativa**

- (+) 5 Saldo da Dívida Ativa**
 - (+) 5.1 Saldo Inicial
 - (+) 5.2 Inscrições
 - (+) 5.3 Atualização monetária e juros
 - (-) 5.4 Recebimentos
 - (-) 5.5 Baixas
 - (+/-) 5.6 Ajustes

- (=) 6 Saldo dos créditos a receber**

Considerações Finais

A transição para a contabilidade sob o regime de competência introduziu no País uma nova demanda de processos de reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos e passivos. Notadamente, o reconhecimento das receitas sem contraprestação do setor público, dentre os quais se destacam os impostos estaduais, se constitui uma inovação extremamente relevante e complexa. Primeiramente, há que se destacar o atendimento dos aspectos legais. Uma leitura desavisada da lei nº 4320/64, especificamente do artigo 35, poderia aduzir que o regime a ser adotado no setor público seria o de caixa. Entretanto, resta claro que o referido artigo se refere ao regime orçamentário das receitas, ao contrário do regime contábil que é o de competência, sem o qual os artigos 85, 89 e 100 da referida lei não seriam cumpridos integralmente, no que tange à correta evidenciação da composição patrimonial do ente público. Ademais, a lei nº 4320/64 remete a leitura, nos artigos 39 e 53, da existência prévia de créditos da fazenda pública, antes de serem inscritos em dívida ativa, ou seja, reconhecidos pelo seu fato gerador, em consonância com a IPSAS 23 – Receitas sem Contraprestação. A inscrição em dívida ativa apenas muda o status do crédito, ou seja, representa a mudança de um crédito sob a custódia do Setor de Receita para um crédito cuja apuração da certeza e liquidez e cobrança estão sob a responsabilidade da Procuradoria da Fazenda. Assim, temos do ponto de vista patrimonial, a segregação de “créditos inscritos pelo lançamento” e “créditos inscritos em Dívida Ativa”, com a escrituração da

receita orçamentária, em ambos os casos, ocorrendo na arrecadação, especificando-se como tal no caso do recebimento de dívida ativa.

Tal inovação (registro contábil dos créditos tributários antes de serem inscritos em dívida ativa) representou o principal desafio deste trabalho. Os principais benefícios são:

Benefícios para a gestão. Com a informação da receita ocorrida pelo fato gerador, pode-se haver uma atuação mais efetiva da gestão na busca pela arrecadação desses créditos evitando-se, inclusive, possíveis inscrições em dívida ativa e perdas. Pode-se conhecer melhor o perfil dos contribuintes e realizar programas que aperfeiçoem a eficiência da arrecadação.

Benefícios para o controle. Atualmente, as informações contábeis divulgadas dizem respeito apenas à arrecadação e inscrição em dívida ativa. No entanto, a inscrição dos créditos na ocorrência do fato gerador confere uma transparência mais ampla à execução da receita.

Sem dúvida, o maior benefício da adoção do regime de competência para as receitas é a transparências das finanças públicas. É estratégico que a administração destine, ainda, recursos (financeiros, humanos, tecnológicos) voltados à implantação das ações.

Destaca-se, ainda, a importância do sistema de contas a receber, que permite um controle mais efetivo das receitas, com informações pormenorizadas dos contribuintes devedores, das datas dos fatos geradores, dos vencimentos, dos

valores arrecadados e da fase em que se encontra o processo de arrecadação (em cobrança, em execução, etc.).

Finalmente, ressalte-se que vários renomados especialistas em finanças públicas, assim como no meio acadêmico, existem várias discussões tendo como base o regime de competência, conforme abaixo:

- a) Evidenciação das Renúncias Fiscais na Contabilidade, com base no artigo 14 da LRF;
- b) Resultado Primário Apurado com Base no Regime de Competência; e
- c) Aplicação do Regime de Competência, como o uso da receita patrimonial, para a Inscrição dos Restos a Pagar Não Processados, ao invés do artigo 42 da LRF.

Porem ressalte-se que, nos casos dos itens “b” e “c”, a aplicação destes procedimentos dependerá de uma nova Lei Geral do Direto Financeiro, em substituição a Lei nº 4.320/64,

Com base em todo o exposto, recomenda-se fortemente a adoção, disseminação e implantação dos procedimentos descritos neste trabalho, uma vez que contribuem de forma relevante para o aperfeiçoamento da gestão, controle e transparência das receitas públicas.

Referências Bibliográficas

- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988.
- Feijó, Paulo Henrique – A Contabilidade em Busca do Crédito Perdido – Revista “O Contador Público”. - 17/09/2011
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Dispõe sobre os Princípios Fundamentais da Contabilidade. Resolução n. 750, de 29 de dezembro de 1993.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). NBC TSP 9 - Receita de Transações com Contraprestação.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). NBC TSP 23 - Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências).
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). NBC TSP 26 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa.
- GASB – Government Accounting Standards Board –Statement No. 33 Accounting and Financial Reporting for Nonexchange Transactions - Junho 1999.
- International Federation of Accountants (IFAC) – Study 11 – Government Financial Reporting – Accounting Issues and Practices – Maio 2000.
- International Federation of Accountants (IFAC) – Study 14 – Government Financial Reporting – Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities. Third Edition. Janeiro, 2011.
- REIS, H.C. Regime de Caixa ou de Competência? : Eis a questão. Ibam, 2006.
- Silva, Lino Martins – Aplicação do Princípio da Competência na Receita Pública: Eliminando Práticas Corruptas – Blog do Prof. Lino- 28 de abril de 2010.
- Tribunal de Contas da União – TCU – Acórdão Nº 158/2012 – TCU – Plenário – Alterações efetuadas pela Secretaria de Tesouro Nacional em Procedimentos Contábeis Aplicáveis no Setor Público.

- _____. Lei no 4.320, de 17 de março de 1964. Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
- ----- . Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios e ao Distrito Federal.
- _____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2001. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências aplicáveis a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
- _____. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.
- _____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União e aos Estados, Distrito federal e Municípios: Procedimentos Contábeis Patrimoniais. 4. Ed. Brasília, 2011.
- _____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União e aos Estados, Distrito federal e Municípios: Procedimentos Contábeis Específicos. 4. Ed. Brasília, 2011.