

**TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO  
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA**

**Daniel Dias Pereira**

**CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL: A DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO À  
LUZ DA PORTARIA STN Nº564, DE 27.10.2004**

**BRASÍLIA-DF, 2006**

**Daniel Dias Pereira**

**CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL: A DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO À LUZ DA  
PORTARIA STN N°564, DE 27.10.2004**

Monografia a ser apresentada à Comissão de Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Contabilidade Pública ministrado pela Universidade de Brasília em conjunto com o Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União.

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Ms. Renilda de Almeida Moura

Brasília, 2006

À minha esposa Gercina e meus filhos Renata e Luiz Antônio que têm me incentivado e dado forças pra continuar estudando. Sem vocês não seria possível chegar até aqui.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, autor e consumidor da fé, por conduzir a minha vida e permitir que eu siga estudando e contribuindo com a sociedade.

Aos meus pais, Luiz e Ana, que me instruíram e me ensinaram, mesmo nas adversidades, a ser forte e a lutar pelos meus ideais.

Aos meus irmãos Lucas, Loide, Saulo, Gerson, Vanda, João Marcos, Maria Sunes, Davi e Nilma que são para mim uma fonte de alegria e aconchego.

Aos servidores do Instituto Serzedello Corrêa, pelo esforço em proporcionar-nos ambiente agradável e equipamentos adequados ao desempenho das atividades discentes.

Aos meus colegas de turma, pelo ambiente agradável e o convívio harmonioso que desfrutamos durante todo o curso.

Aos meus colegas do TCU que sempre me incentivaram e reconheceram o meu trabalho na área da contabilidade pública.

Ao Secretário-Adjunto de Fiscalização do TCU, Cláudio Souza Castello Branco, pelo incentivo que me tem dado.

À Prof<sup>a</sup>. Renilda Moura, orientadora neste trabalho, pela dedicação e esmero com que, orientou a pesquisa, leu e revisou os meus textos, sem o que não seria possível realizá-lo.

## RESUMO

A Dívida Ativa é um ativo da Fazenda Pública definido por lei e compreende todos os créditos não recebidos no exercício e que gozam de liquidez e certeza. A inscrição em Dívida Ativa é procedimento previsto em lei e o reconhecimento como Ativo decorre dessa inscrição. Ao longo dos últimos anos a inscrição vem ocorrendo em ritmo acelerado e o recebimento em valores pouco significantes, demonstrando o baixo potencial de realização desse ativo. A Lei 4.320/64 não determina, mas também não proíbe, a constituição de provisão para ativos que possuam certo grau de incerteza na sua realização. Com fundamento nos princípios contábeis e nas Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público – NICPS a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, na qualidade de órgão responsável pela expedição de normas contábeis nos termos do art. 50 da Lei Complementar nº 101/2000, expediu a Portaria 564/2004 que instituiu o Manual de Procedimento da Dívida Ativa a ser observado pela Administração Pública nas três esferas de Governo. O presente estudo foi realizado no sentido de avaliar a adequação dos procedimentos contábeis estabelecidos pelo Manual no sentido da correta avaliação e evidenciação do Ativo decorrente da inscrição de créditos públicos em Dívida Ativa. Do ponto de vista metodológico foi utilizada uma abordagem qualitativa por levar em conta a subjetividade e não ter por base a inferência estatística ou matemática. Para tanto, o tipo de delineamento utilizado para essa pesquisa se baseou na consulta à bibliografia especializada, ou seja, na investigação da literatura científica e documentação para melhor compreensão do assunto estudado. Finalmente, a pesquisa efetuada contemplou uma análise de como o Manual conceituou o Ativo decorrente da inscrição da Dívida Ativa e os procedimentos contábeis estabelecidos para a mensuração e evidenciação. Os resultados da pesquisa demonstraram que o Manual trouxe melhorias na mensuração e evidenciação da Dívida Ativa da Administração Pública Federal, embora tenha buscado desnecessariamente a fundamentação teórica nas NICSP, uma vez que o princípio contábil da prudência por si só seria a fundamentação suficiente para a constituição da provisão para perda com dívida ativa. Também se observou que a metodologia de cálculo da provisão para perdas baseou-se tão somente na média dos recebimentos dos três últimos exercícios, provisionando-se todo o excedente a essa média. Essa metodologia leva à evidenciação de um ativo líquido típico de curto prazo enquanto a característica desse ativo é de longo prazo.

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	
1.1	O tema e sua Relevância .....	8
1.2	Caracterização do Problema .....	9
1.3	Objetivos .....	10
1.4	Delimitação do Trabalho .....	11
1.5	Considerações Metodológicas .....	11
1.6	Organização do Trabalho .....	12
<b>2.</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	
2.1	Administração Pública .....	14
2.2	Finanças Públicas .....	15
2.2.1	Receitas Públicas .....	16
2.2.2	Despesas Públicas .....	19
<b>3.</b>	<b>CONTABILIDADE DO GOVERNO FEDERAL</b> .....	<b>21</b>
3.1	Legislação Básica .....	22
3.2	Campo de Atuação e Funcionamento da Contabilidade Federal .....	24
3.3	Padronização Contábil - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI . .....	26
3.4	Evidenciação das Informações .....	29
<b>4.</b>	<b>DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO</b> .....	<b>34</b>
4.1	Aspectos Gerais e Conceituais .....	34
4.1.1	Inscrição e Baixa da Dívida Ativa .....	36
4.1.2	Provisão para Perdas com Dívida Ativa .....	38
4.2	Manual de Procedimentos da Dívida Ativa – Portaria 564/2004 .....	40
4.2.1	Reconhecimento do Direito pelos Detentores do Crédito .....	38
4.2.2	Procedimentos para Registros Contábeis após Constituição da Dívida Ativa .....	44
4.2.3	Metodologia de Cálculo da Provisão para Perda com Dívida Ativa .....	46
4.3	Créditos a Receber - Curto e Longo Prazo .....	48
<b>5.</b>	<b>ANÁLISE DA INSCRIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA – INSS/PGFN/DEMAIS ÓRGÃOS</b>	
5.1	Dívida Ativa do INSS .....	49
5.2	Dívida Ativa de Dívida Ativa de Responsabilidade da PGFN .....	52
5.3	Demais Órgãos .....	53
5.4	Receita de Recebimento de Dívida Ativa .....	53
5.5	Impactos Administrativos no controle da Dívida Ativa após a Portaria 564/2004 .....	54
<b>6.</b>	<b>IMPACTOS DAS NICSP SOBRE A DÍVIDA ATIVA</b> .....	<b>56</b>

6.1 Ativo Corrente e a Dívida Ativa .....	58
6.2 Ativo Financeiro e a Dívida Ativa .....	59
6.3 A Definição de Ativo Contingente e a Dívida Ativa .....	59
6.4 A Provisão par perda com Dívida Ativa e as NICSP .....	60
<b>7. CONCLUSÃO .....</b>	<b>62</b>
<b>8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>65</b>

## ÍNDICE DE QUADROS

Q01 – Estrutura do Plano de Contas do Governo Federal .....	28
Q02 – Contas Contábeis para evidenciação da Dívida Ativa .....	31
Q03 – Dívida Ativa do INSS (2001 a 2005) .....	51
Q04 – Dívida Ativa da PGFN (2001 a 2005) .....	52
Q05 - Recebimento da Dívida Ativa (2001 a 2005) .....	54

## LISTA DE SIGLAS

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas  
 CCONT – Coordenação Geral de Contabilidade da STN  
 CEF – Caixa Econômica Federal  
 CFC – Conselho Federal de Contabilidade  
 CVM – Comissão de Valores Mobiliários  
 DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais  
 GFIP – Guia Financeira da Previdência Social  
 GPS – Guia da Previdência Social  
 IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil  
*IFAC – International Federation of Accountants*  
 INSS – Instituto Nacional do Seguro Social  
*ISO – Interntational Organization for Standarization*  
 LOA – Lei Orçamentária Anual  
 LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal  
 MOG – Ministério do Orçamento e Gestão  
 NBC - T – Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnica  
 NICSP – Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público  
 PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional  
 SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal  
 SOF – Secretaria de Orçamentos Federais  
 STN – Secretaria do Tesouro Nacional

## **1. INTRODUÇÃO**

### **1.1 O Tema e Sua Relevância**

O presente estudo vincula-se à discussão na área de conhecimento abrangida pela Contabilidade Pública, especificamente, sobre os direitos da União classificados como Dívida Ativa. Contempla aspectos conceituais da Administração Pública, das Finanças Públicas, no que diz respeito às Receitas e Despesas, bem como aqueles inerentes à Evidenciação das informações produzidas e divulgadas pela Contabilidade Governamental.

Seu propósito é contribuir nessa área de estudo, mediante uma análise crítica do tema abordado, contemplando o exame dos registros contábeis inerentes ao controle e evidenciação dos direitos registrados como dívida ativa da União, efetivados por responsáveis pela gestão desses créditos, de forma a avaliar a eficácia dos instrumentos de gestão sobre esses recursos na expectativa de que a pesquisa poderá aprimorar o controle sobre a Dívida Ativa da União, na medida em que se conhecem as suas fragilidades.

O tema ganha relevância devido ao crescente interesse demonstrado pela população no sentido de cobrar do poder público uma administração eficiente, que gerencie os recursos com responsabilidade, probidade, disponibilizando as informações de forma clara e que retrate com fidedignidade os fatos existentes, concedendo a transparência necessária à sociedade, para que se possa exercer o direito de controle.

No campo acadêmico busca se juntar aos grupos que discutem aspectos inerentes à eficiência na gestão dos recursos públicos por meio do aprimoramento das ferramentas de controle e evidenciação das informações produzidas pela Contabilidade Pública.

A Dívida Ativa da União, que são créditos exigíveis e vencidos que não foram liquidados em tempo hábil pelos devedores. Constitui-se em um dos maiores ativos constantes do

Balanco Patrimonial, instrumento utilizado pela Administração Pública para evidenciar os direitos e obrigações de uma unidade governamental, representando R\$ 196 bilhões em dezembro de 2000 e R\$ 383 bilhões em dezembro de 2005.

A magnitude desses números por si só demonstra a relevância do tema e a necessidade de uma adequada contabilização, evidenciação e cobrança desse ativo. Na busca de avaliar e evidenciar de forma correta os ativos da União o Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal vem editando normas e criando procedimentos contábeis com esse fim.

Nesse sentido o Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal - Secretaria do Tesouro Nacional – STN editou a Portaria n.º 564, de 27.10.2004, que instituiu o Manual de Procedimentos da Dívida Ativa, que busca adequar os procedimentos contábeis e a correta avaliação desse direito, sob a ótica contábil.

No entanto, os procedimentos instituídos pelo Manual da Dívida Ativa envolvem os vários órgãos responsáveis pela gestão desses créditos e a sua adoção exigirá que esses mesmos órgãos adotem mecanismos adequados ou até mesmo modifiquem seus processos internos para dar cumprimento às regras nele estabelecidas.

Neste contexto a escolha do tema foi motivada pelo interesse em avaliar a aplicabilidade do Manual de Procedimentos da Dívida Ativa e verificar se o mesmo traz evolução conceitual em relação à constituição e avaliação do desse ativo.

## **1.2 Caracterização do Problema**

A Dívida Ativa, conforme especifica o Parágrafo 1º do art. 39 da Lei 4.320/64, são os créditos da Fazenda Pública, constituídos e não cobrados ou não recolhidos no exercício. Por muitos anos os registros contábeis da Dívida Ativa no âmbito federal limitaram-se a demonstrar os montantes inscritos e as baixas efetuadas por cobrança, por determinação judicial ou

administrativa. Ocorre que o volume dessa dívida tem crescido de forma vultosa provocando o conseqüente crescimento do ativo, uma vez que a cobrança anual se dá em valores que não chegam a 1% do montante total inscrito. Com isso, observa-se um crescimento indefinido do ativo sem que haja uma perspectiva real de realização do mesmo.

No exercício de suas competências como Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal e visando a uma correta avaliação dos ativos, a STN editou o Manual de Procedimentos da Dívida Ativa que estabelece as normas para o controle contábil dos créditos vencidos e não recebidos que irão constituir a Dívida Ativa. Ocorre que esse documento criou uma variedade de procedimentos que devem ser executados pelos entes públicos encarregados do controle da Dívida Ativa. Ante essa situação esta monografia propõe-se a responder a seguinte indagação: Os procedimentos de contabilização, conforme estabelecidos no Manual, são adequados e asseguram a correta avaliação do ativo decorrente da Dívida Ativa?

### **1.3 Objetivos**

A presente monografia tem por objetivo geral avaliar a adequação do Manual de Procedimentos da Dívida Ativa, sua viabilidade prática, quanto aos procedimentos estabelecidos, bem como os impactos provenientes das Normas Internacionais do Setor Público - NICSP. Especificamente o trabalho conterà os seguintes desdobramentos:

- a) Identificar os principais aspectos da dívida ativa advindos do Manual estabelecido pela Portaria 564/2004;
- b) Analisar os impactos advindos do Manual, principalmente quanto à avaliação desses ativos;
- c) Avaliar a adequação e pertinência dos procedimentos determinados pelo Manual, Portaria 564/2004; e
- d) Identificar os procedimentos administrativos necessários à implementação do Manual.

- e) Identificas os impactos das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público na dívida ativa;

#### **1.4 Delimitação do Estudo**

Embora o Manual abranja as três esferas de governo, no que se refere aos procedimentos específicos, será analisada, somente a sua aplicação no âmbito do governo federal. A análise abordará os aspectos conceituais utilizados pelo Manual à luz da teoria contábil atual e das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público – NICSP. Analisará a estrutura do Plano de Contas criada para o registro das operações da Dívida Ativa e avaliará a adequação dos controles contábeis estabelecidos e ainda os procedimentos necessários para atender às determinações contidas no Manual.

#### **1.5 Considerações Metodológicas**

A metodologia utilizada no presente trabalho, no que se refere ao objeto, consistiu na pesquisa bibliográfica e documental. Documental por se basear em documentos oficiais como Leis, Decretos, Instruções Normativas e Relatórios produzidos pelas entidades governamentais.

Metodologicamente o trabalho utiliza-se de uma abordagem qualitativa, por levar em conta a subjetividade e não ter por base a inferência estatística ou matemática. Optou-se por este procedimento para obter uma resposta satisfatória do problema, considerando as percepções e expectativas a ele associadas.

As fontes utilizadas na revisão bibliográfica foram livros, periódicos, artigos científicos, dissertações, sítios na *Internet*, anotações de congressos e seminários, dentre outras.

Do ponto de vista metodológico, a análise contou especificamente da revisão de bibliografia a respeito de conceitos de Administração Pública, Finanças Públicas e Teoria da

Contabilidade. Posterior a essa análise, foram examinados os aspectos conceituais apregoados pelo Manual de Procedimentos da Dívida Ativa, análise da legislação pertinente à matéria tais como definição legal de Dívida Ativa, definição dos órgãos responsáveis pela apuração da certeza e liquidez dos créditos e a competente inscrição e cobrança.

Foi examinado ainda o Plano de Contas Único da Administração Federal no que se refere às contas contábeis necessárias ao à gestão da Dívida Ativa desde a constituição dos créditos até a baixa por recebimento ou por insubsistência.

## **1.6 Organização do Trabalho**

O trabalho foi organizado de forma a facilitar o entendimento do leitor. O Capítulo I contém os aspectos introdutórios do estudo com a definição de tema e caracterização do problema e as metodológicas adotadas no desenvolvimento do estudo.

O Capítulo II contém as considerações a respeito do referencial teórico aplicado ao tema contabilidade e especificamente ao Ativo decorrente da constituição de créditos.

O Capítulo III trata dos aspectos relacionados com a contabilidade governamental relativos aos aspectos normativos e regulamentares, conceituais, estruturação do Sistema de Contabilidade da União e a evidenciação das informações por parte da contabilidade federal a respeito dos créditos inscritos em Dívida Ativa.

O Capítulo IV trata do exame da Dívida Ativa da União referente aos aspectos da sua constituição, órgãos responsáveis pela sua gestão; aborda ainda os aspectos conceituais advindos do Manual. Detalha também os procedimentos contábeis estabelecidos nos vários controles definidos.

O Capítulo V trata da análise da aplicação dos procedimentos previstos no Manual e suas conseqüências nas demonstrações contábeis dos principais órgãos responsáveis pela gestão

da Dívida na União com especial destaque para a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e Instituto Nacional do Seguro Social.

O Capítulo VI trata dos possíveis impactos das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público – NICSP sobre a Dívida Ativa. E por fim, as conclusões a respeito do estudo realizado.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Administração Pública**

O conceito de Administração Pública está intimamente ligado à estrutura de funcionamento do Estado e nos remete à idéia de que haja um aparelhamento desse Estado para cumprir suas funções. A Administração Pública pode, também, ser entendida como sendo a atividade desenvolvida no seio do Estado que permite o cumprimento das suas funções e o cumprimento das suas finalidades.

Os teóricos do Direito vêm ao longo do tempo definindo e conceituando a Administração Pública. Meirelles (1995, p.61) define Administração Pública como sendo "todo aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas".

Di Pietro (1999, p. 61/62) em seus estudos do direito administrativo, aprofunda o conceito de Administração Pública e afirma que "Em sentido objetivo, material ou funcional, a administração pública pode ser definida como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob regime jurídico de direito público, para a consecução dos interesses coletivos. Em sentido subjetivo, formal ou orgânico, pode-se definir Administração Pública, como sendo o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado".

O que se observa é que a Administração Pública atual está bastante próxima das definições desses estudiosos, principalmente no âmbito federal. Compõem a Administração Pública Federal órgãos como os Ministérios, as Autarquias e Fundações Públicas, os órgãos da Presidência da República, órgãos do Poder Judiciário, órgãos do Poder Executivo.

## 2.2 Finanças Públicas

As finanças públicas estão intimamente ligadas à incapacidade da sociedade de satisfazer por seus próprios meios todas as suas necessidades. Os teóricos das finanças públicas sustentam que essa incapacidade justifica a intervenção do Estado na economia e por assim dizer, na vida das pessoas para solucionar o que denominam de imperfeições do mercado. Essas imperfeições do mercado podem ser entendidas como as falhas de competição, a necessidade da existência de bens públicos, as “externalidades”, a insuficiência da renda, desemprego, desabastecimento e desigualdades.

A respeito dessas imperfeições do mercado Albuquerque (2006, p.24/25) afirma:

**Necessidade de que existam bens públicos:** para que haja convívio social nem todos os bens, devem ser privados. Assim, são bens públicos aqueles cujo uso deve ser coletivo, ainda que alguns os consumam mais que outros. Citam-se como exemplos as praças e avenidas, a justiça e a defesa nacional. Tais bens têm por característica o fato de que o seu consumo é indivisível e não excludentes, ou seja, se uma pessoa adquire ou utiliza um bem público, não tira o direito de outra de também adquiri-lo ou utilizá-lo.

**Falhas de competição:** decorrentes de situações que favorecem a existência de monopólios naturais. Citam-se como exemplos os casos dos serviços de abastecimento de água e energia elétrica, ou esgoto, cujo fornecimento exige a construção de infraestrutura com características que dificultam, se não inviabilizam, que diversos competidores ofereçam tais serviços na mesma localidade. Também a escala de produção de determinados bens pode prejudicar a competição. Em situações dessa natureza é necessária a intervenção do governo, fornecendo os bens e serviços ou estabelecendo regulamentação que impeça a cobrança de preços abusivos.

**Existência de “externalidades”:** são conhecidos como externalidades os efeitos, diretos ou indiretos, sobre determinados agentes do sistema econômico decorrentes de transações sobre as quais esses agentes não exercem controle. São externalidades positivas aquelas que aumentam o bem-estar desses agentes enquanto que externalidades negativas são aquelas que reduzem o bem-estar. A construção de uma barragem em um rio, para a implantação de um projeto de agricultura irrigada, pode gerar empregos e ampliar a renda de determinada região, gerando externalidade positiva como a ampliação dos negócios e da arrecadação do governo. Pode, por outro lado, gerar externalidades negativas como a redução de disponibilidade de água para abastecimento das cidades à jusante. Situações dessa natureza exigem a intervenção do estado, para promover o adequado equilíbrio, buscando inibir atividades que causem externalidades negativas e incentivar aquelas que produzem externalidades positivas.

**Insuficiência de renda, desabastecimento, desemprego, desigualdade:** em muitas economias debilitadas ou subdesenvolvidas, os baixos níveis de renda fazem com que investimentos em infra-estrutura ou na produção de determinados bens não sejam atrativos para o setor privado. Determinados produtos não são oferecidos no mercado ou somente os são em condições de preços inadequados.

O baixo dinamismo da economia reduz as oportunidades de emprego, enquanto que outros fatores sociais e econômicos concorrem para a manutenção ou ampliação de

situações de desigualdade social que o mercado, funcionando livremente, não oferece condições para superar. Entende-se que o livre funcionamento das forças de mercado não é eficaz para solucionar problemas estruturais ou conjunturais que geram desajustes econômicos como desemprego elevado e inflação. Nesses casos, há o reconhecimento que o Estado deve intervir na economia, eliminando fatores que inibem o investimento, produzindo incentivos para a ampliação da atividade econômica, gerando ele próprio, determinados bens e serviços que são oferecidos pelo mercado, e corrigindo distorções que ampliem a desigualdade social.

Para o desempenho dessas funções que somente o Estado pode desempenhar são necessários recursos. O Estado não os gera e, portanto, os busca na sociedade por intermédio de tributos. Os tributos arrecadados são aplicados no desempenho dessas funções que o mercado não supre. A arrecadação dos tributos e sua aplicação geram uma atividade financeira no seio do Estado que é denominada de finanças públicas que consiste em grande parte na arrecadação das receitas e na execução das despesas públicas.

### **2.2.1 Receita Pública**

Na atividade financeira desenvolvida pelo Estado se observa uma variedade de ingresso de recursos nos cofres públicos. Muitos desses ingressos estão relacionados com certas atividades da administração e geram para estas a obrigação de devolver aos recolhedores os recursos. Ou seja, a entrada dos recursos no caixa (ativo) geram uma obrigação de devolvê-los (passivo). Por outro lado, uma grande parte do fluxo de recursos não gera para a administração pública a obrigação de devolvê-los e realizar uma contraprestação de serviços. Esses ingressos se incorporam definitivamente ao patrimônio da entidade e são considerados receitas públicas. Estas podem derivar das competências do Estado em impor tributos ou ainda em menor monta, da prestação de serviços à sociedade.

Ao longo do tempo vários estudiosos do direito financeiro têm procurado definir as Receitas Públicas tentando diferenciá-las dos ingressos temporários. A mais clássica aceita é a de Baleeiro (2002) que afirma ser a receita pública “a entrada que, integrando-se ao patrimônio

público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescentar o seu vulto, como elemento novo e positivo”.

A definição de Baleeiro concentra-se nos ingressos que se pode denominar definitivos sem estabelecer a forma desses ingressos. Não faz distinção se tais ingressos ocorrem em dinheiro ou bens e se existem ou não previsão de que ocorram. Assim, qualquer ingresso definitivo no patrimônio público constitui receita. Na concepção de Baleeiro, o recebimento de um bem em doação constitui receita, uma vez que se incorpora definitivamente ao patrimônio. Ou seja, não gera obrigação de devolução ou qualquer exigência e pode ser utilizado na prestação de serviços ou em qualquer outra atividade do estado.

Outro aspecto a respeito da receita pública é a classificação que se pode dar a ela. Uma das classificações é quanto a sua origem, que pode ser originária ou derivada. A respeito dessa classificação escreve Albuquerque (2006, p. 178):

**Receitas originárias:** são as receitas originadas da cobrança por serviços prestados pelo Estado ou pela venda de bens ou direitos do patrimônio público. São receitas como as da iniciativa privada, que têm uma origem real num bem ou serviço vendido, faturados sob a forma de preços públicos ou tarifas, sem nenhuma imposição, ou seja: paga quem quer o serviço ou o bem. Por isso também são denominadas Receitas de Economia Privada ou Direito Privado. Exemplos: receitas Patrimoniais, receitas Agropecuárias, receitas Comerciais, Receitas de Serviços, etc.

**Receitas Derivadas:** as receitas derivadas, como o próprio nome diz, são derivadas de outros, ou seja, do patrimônio dos contribuintes, sem nenhuma contraprestação específica, mas de caráter obrigatório, independentemente do uso do serviço, como no caso das taxas. Além disso, enquadram-se na definição os derrames típicos de tributos de caráter compulsório, como a contribuição de melhorias, as contribuições sociais ou econômicas e os empréstimos compulsórios.

Uma outra classificação a receita, que merece destaque é quanto ao momento do reconhecimento contábil e o ingresso dos recursos no caixa. Em algumas receitas públicas esse ingresso dos recursos no caixa ocorre em um momento posterior ao reconhecimento do ingresso da receita no patrimônio. A receita proveniente da Dívida Ativa é um desses casos. O reconhecimento do ingresso no patrimônio ocorre no momento da constituição de crédito que deu origem à Dívida ou na própria inscrição e o ingresso dos recursos financeiros oriundos do recebimento ocorre em um período posterior.

A contabilização do ingresso dos recursos constitui-se em fato contábil permutativo, pois ocorre o ingresso dos recursos no caixa e a simultânea baixa de um ativo que é o crédito contra os contribuintes. Por outro lado, na contabilização do ingresso de recursos provenientes, por exemplo: da prestação de serviços e da cobrança de tributos e contribuições ocorre o aumento do patrimônio porquanto a entrada de recursos no caixa melhora a situação do patrimônio público. Essa situação constitui-se em fato contábil modificativo aumentativo.

Essas duas características de reconhecimento da receita levam à classificação da receita em efetiva e não-efetiva. A respeito dessa classificação escreve Albuquerque (2006, p.178):

**Receita Pública Efetiva** - é aquela em que os ingressos de disponibilidades de recursos não foram precedidos de registro do reconhecimento do direito e não constituem obrigações correspondentes e por isso alteram a situação líquida patrimonial.

**Receita Pública Não-efetiva** - é aquela em que os ingressos de disponibilidades de recursos foram precedidos de registro do reconhecimento do direito e por isso não alteram a situação líquida patrimonial.

As receitas públicas, também se classificam em financeiras e não-financeiras. As primeiras se referem às receitas decorrentes de aplicações financeiras, alienação de ativos, operações de créditos e todas as demais que não resultam em alteração da situação patrimonial líquida. As receitas não-financeiras são as originárias de tributos e contribuições, bem como as receitas patrimoniais, agropecuárias e de serviços.

Quanto à previsão da arrecadação ou do ingresso das receitas nos cofres públicos, estas podem ser classificadas em orçamentárias e extra-orçamentárias. A característica principal das primeiras é que ocorrem regularmente e são objeto de previsão na Lei Orçamentária Anual - LOA enquanto que as últimas são eventuais e não são previsíveis e sequer constam da LOA.

A Lei 4.320/64, art. 11, determina que as receitas orçamentárias devem ser classificadas segundo a sua categoria econômica que são as Receitas Correntes e as Receitas de Capital. As receitas correntes são primordialmente as receitas efetivas e o maior volume resulta da arrecadação de tributos e de contribuições. Também estão incluídas nessa categoria as receitas

patrimoniais, de serviços e agropecuárias. Por outro lado, as receitas de capital constituem-se nas receitas não-efetivas e decorrem de operações de crédito, venda de ativos e superávit do orçamento corrente, etc.

A Portaria STN/SOF n.º 163/2001 estabeleceu a classificação das receitas e as detalhou de forma a identificar a categoria econômica e sua origem, que podem ser: tributária ou de contribuições quando se tratar de receita corrente ou se de operações de crédito ou alienação de ativos, se tratar de receita de capital.

### **2.2.2 Despesa Pública**

Dentro das atividades financeiras do Estado está a aplicação dos recursos arrecadados no desempenho das atividades que levam ao cumprimento das suas funções. Essa aplicação é denominada de despesa pública e tem como regulamento fundamental a Lei 4.320/64. Tal como a receita, a despesa é classificada de várias formas. Cabe destacar as definidas pelas Portarias STN/SOF 163/2001 e MOG 42/1999, quais sejam: classificação institucional, a funcional e programática e classificação quanto à natureza da despesa. Todas estão especificadas e evidenciadas na Lei Orçamentária Anual - LOA.

A classificação institucional se refere à instituição à qual foram consignados os créditos e é identificada pelo Órgão e Unidade Orçamentária, que evidenciará os órgãos responsáveis pela execução da despesa.

A classificação funcional é composta por um rol de funções e subfunções pré fixadas que agrega os gastos públicos por área de ação governamental, nas três esferas: Federal, Estadual e Municipal e se refere às funções e subfunções de governo tais como: Saúde, Segurança Pública, Educação, Assistência Social, Previdência Social, Trabalho, Agricultura.

A Classificação Programática está direcionada aos programas, que é o instrumento de organização da atuação governamental. É composto de um conjunto de ações que concorrem para um objetivo comum preestabelecido, mensurado por indicadores estabelecidos, visando à solução de um problema ou ao atendimento de uma necessidade ou demanda da sociedade. Trata dos vários programas de governo tais como Educação de Jovens e Adultos, Rede de Proteção ao Trabalho.

A classificação quanto à natureza da despesa - Para classificar uma despesa quanto à sua natureza, devem ser identificados: a categoria econômica, o grupo de despesa a que pertence, a forma de realização ou a modalidade de aplicação dos recursos a ela consignados, isto é, se a despesa vai ser realizada diretamente pela unidade orçamentária de cuja programação faz parte, ou indiretamente, mediante transferência a outro organismo ou entidade integrante ou não do Orçamento; e, finalmente, o seu objeto de gasto ou elemento de despesa. O maior nível de agregação dessa classificação está na categoria econômica, que são representadas pelas despesas correntes e despesas de capital.

### 3 A CONTABILIDADE DO GOVERNO FEDERAL

A Lei 10.180/2001 criou no âmbito do Poder Executivo, além de outros, o Sistema de Contabilidade Federal que visa, segundo ao art. 14, evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União. O art. 15 define que o referido sistema tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

- As operações realizadas pelos órgãos ou entidades governamentais e os seus efeitos sobre a estrutura do patrimônio da União;
- Os recursos dos orçamentos vigentes, as alterações decorrentes de créditos adicionais, as receitas prevista e arrecadada, a despesa empenhada, liquidada e paga à conta desses recursos e as respectivas disponibilidades; perante a Fazenda Pública, a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados;
- A situação patrimonial do ente público e suas variações;
- Os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;
- A aplicação dos recursos da União, por unidade da Federação beneficiada.

Embora o texto dos artigos 14 e 15 definam um Sistema Contábil para a União, o art. 17 ao definir seus integrantes relaciona somente os órgãos pertencentes ao Poder Executivo. Portanto, o Sistema de Contabilidade Federal, do ponto de vista legal, abrange tão somente o Poder Executivo. Por outro lado, a Lei Complementar n.º 101/2000 – LRF, prevê a criação do Conselho de Gestão Fiscal em cujas competências está a de estabelecer normas para a consolidação das conta públicas. Determina ainda, no art. 50, §2º, que enquanto não for criado o referido Conselho, a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União que é a Secretaria do Tesouro Nacional - STN.

Antes mesmo da criação do Sistema de Contabilidade Federal pela Lei 10.180/2001 a STN já desempenhava papel importante na contabilidade pública dos órgãos dos demais poderes em razão da sua condição de gestora do sistema Siafi. O uso do sistema por parte dos órgãos integrantes dos Poderes Legislativo e Judiciário levou a que esses órgãos passassem a

seguir as orientações e determinações dos gestores do sistema. Como as regras e padrões de contabilização do sistema são as mesmas para todos os integrantes, todos passaram a seguir as orientações emanadas da Coordenação Geral de Contabilidade – CCONT, que é uma das coordenações da STN.

### **3.1 Legislação básica**

Ao contrário de países como os Estados Unidos e Inglaterra onde a contabilidade é tratada como assunto privado e a responsabilidade pelo estabelecimento de normas cabe primordialmente a comitês privados, no Brasil a contabilidade está fortemente vinculada a normativos legais e regulamentares expedidos pelo Estado. Destaca-se na expedição de normas contábeis para o setor privado, além do Congresso Nacional no aspecto legal, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, a Comissão de Valores Mobiliários – CVM e o Banco Central do Brasil.

No que se refere ao Setor Público, a experiência brasileira tem como um de seus principais normativos a edição do Código Brasileiro de Contabilidade Pública em 1922. Depois dele veio a edição da Lei 4.320/64 que estabeleceu Normas de Direito Financeiro, regras e procedimentos ainda hoje em vigor para a contabilidade pública. O Ministério da Fazenda e o Ministério do Planejamento, por intermédio dos órgãos responsáveis pela gestão orçamentária e financeira, vêm ao longo dos anos, expedindo normas de caráter regulamentar aplicadas à contabilidade do setor público.

Não se observa, ainda, no âmbito das normas técnicas expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade alguma que seja específica para o setor público. O Conselho vem trabalhando na edição destas normas e existe proposta para a inserção na Resolução CFC nº 751/93 da *NBCT T 16 – Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental*.

A Lei 4.320/64 estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Ao estatuir essas normas a lei buscou regulamentar procedimentos relativos à contabilização orçamentária, financeira e patrimonial tendo como base as necessidades para a elaboração das demonstrações contábeis também nela definidas.

Especificamente, a Lei 4.320/64 reservou um Título – TÍTULO IX - composto por quatro capítulos para definir a regras a serem obedecidas no registro dos atos e fatos praticados pelos gestores públicos que são objeto da contabilidade, bem como as regras e a estrutura a serem obedecidas na elaboração dos balanços públicos. O Capítulo I do referido Título (Arts. 83 a 89) trata das disposições gerais a serem seguidas na estruturação e funcionamento da contabilidade dos entes públicos.

O Capítulo II (Arts. 90 a 93) trata das regras para a contabilidade orçamentária e financeira. Reside neste capítulo da Lei, a principal diferença entre a contabilidade aplicada aos entes privados e essa mesma contabilidade aplicada aos entes públicos. Nos entes privados, tais como empresas comerciais e industriais, embora seja utilizado o orçamento de gastos, não é obrigatório a contabilização deste. Ao contrário, nos entes públicos, por força das disposições do artigo 90 da Lei 4.320/64, é obrigatória a contabilização do orçamento com a finalidade de evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis.

O Capítulo III (Arts. 94 a 100) trata das disposições para a contabilidade patrimonial e industrial e estabelece as regras gerais para a contabilização patrimonial dos entes públicos. Determina ainda que os serviços públicos industriais, ainda que não constituídos na forma de empresas ou autarquias, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

O Capítulo IV (Arts. 101 a 106) traz as normas para a elaboração dos Balanços Públicos definindo não só as demonstrações obrigatórias como também a estrutura e conteúdo destas. Nesse sentido, estabeleceu que as entidades públicas que estão sujeitas ao regime da contabilidade pública são obrigadas a elaborar e a apresentar aos órgãos de controle e à sociedade em geral o Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro e Demonstração das Variações Patrimoniais.

### **3.2 Campo de Atuação e Funcionamento da Contabilidade Federal**

O campo de atuação da contabilidade pública está intimamente ligado aos aspectos orçamentários que envolvem os entes públicos. Tanto na esfera federal quanto nas demais esferas, a regra adotada para aplicação dos preceitos da contabilidade pública tem sido o grau de participação do ente nos orçamentos fiscal e da seguridade social. Tradicionalmente estavam obrigados a seguir os preceitos de contabilidade pública os órgãos integrantes da administração direta, as autarquias e as fundações públicas.

No âmbito federal, a partir da década de 80 as empresas públicas cujas receitas próprias não eram suficientes para cobrir os gastos de custeio passaram a integrar o orçamento fiscal e da seguridade social e seguir as regras de contabilidade pública, embora estejam obrigadas a apresentar suas demonstrações contábeis na forma prevista na Lei 6.404/76, por serem entes de direito privado.

Mais recentemente a LRF criou o conceito de empresa estatal dependente e ao estabelecer as normas contábeis para fins de responsabilidade fiscal determinou que estas empresas também sigam os preceitos de contabilidade pública no registro das suas operações. Dessa forma, em termos do que define a legislação atual, o campo de aplicação da contabilidade

pública abrange os órgãos da administração direta, as autarquias, as fundações públicas e as empresas estatais dependentes<sup>1</sup>.

Quanto aos atos e fatos de gestão objeto da contabilidade pública, tem-se como regra as disposições da Lei 4.320/64. Referida lei estabelece regras que vão desde a estruturação dos serviços contábeis públicos a regras para a contabilização e evidenciação do patrimônio público, do orçamento e da movimentação financeira dos entes do Estado. De uma forma geral são objeto de registro pela contabilidade pública todos os atos relacionados à administração e execução dos orçamentos fiscais e da seguridade social, os fatos relacionados com a execução financeira, os atos de gestão patrimonial e os atos potenciais cuja execução pode afetar o patrimônio público.

No que se refere à contabilidade orçamentária, a Lei 4.320/64 ao estabelecer que a contabilidade deva evidenciar o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada, a despesa realizada e as dotações disponíveis, tornou obrigatória a contabilização dos atos e fatos relacionados à gestão orçamentária do ente público. Dessa forma, todos os atos e fatos relacionados com elaboração e gestão orçamentária são objeto da contabilidade pública.

Para se entender o funcionamento da contabilidade pública federal é necessário compreender a forma de estruturação da Administração Pública e como se dá a execução orçamentária e financeira. As unidades administrativas, em cada um dos órgãos, que são responsáveis pela arrecadação de receitas e/ou execução de despesas são denominadas Unidades Gestoras Executoras e constituem o que se pode denominar entidades contábeis de menor nível.

---

<sup>1</sup> Segundo dispõe o art. 2º da citada lei, são todas aquelas cujos recursos para o pagamento das despesas com pessoal e demais custeios têm origem no Orçamento Fiscal de da Seguridade Social

As Unidades Gestoras Executoras são as unidades onde são realizadas a contabilização de todas os fatos que envolvem a arrecadação de receitas, a execução de despesas e da gestão patrimonial.

A caracterização das entidades contábeis do setor público federal está relacionada com a existência de órgãos cuja extinção, cisão ou fusão acarreta procedimento especial de tomada de contas e levantamento do acervo contábil a ser transferido. Também podem ser consideradas como entidades contábeis as unidades que agregam um conjunto de outras unidades, como é o caso dos Órgãos, da União, dos quais, também se levantam todas as demonstrações contábeis previstas na Lei 4.320/64.

### **3.3 Padronização Contábil – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI**

O termo padronização nos traz a idéia de que determinado padrão preside uma determinada forma de agir ou realizar uma atividade, procedimento ou ação. É de se supor que, estando todos os órgãos em todas as esferas de governo debaixo de regras da mesma lei para a realização da execução orçamentária e financeira e de registro da contabilidade, todos os atos e fatos seguissem o mesmo padrão.

Do ponto de vista teórico isso é um fato. Porém, na prática a contabilidade governamental antes do sistema SIAFI não era padronizada. Isso porque um mesmo fato ou ato muitas vezes era registrado de forma diferente em órgãos diferentes, pois dependiam da interpretação de como deveria o ato ou fato ser contabilizado e ainda do poder de decisão do responsável pela escrituração contábil de utilizar esta ou aquela conta contábil, quando dos registros contábeis.

Cabe, ainda, mencionar como ponto negativo a existência de vários sistemas informatizados que influenciava na padronização da contabilidade pública.

Dessa forma, era comum encontrar na contabilidade pública federal dois atos ou fatos iguais na sua essência, contabilizados de formas diferentes. Fato que provocava distorções nas informações e inviabilizava a comparação das demonstrações contábeis das instituições públicas.

A padronização proporcionada pelo Siafi decorreu da estratégia adotada na arquitetura do sistema que, baseou-se na contabilidade como fundamento do sistema de informações construído. Essa estratégia pressupunha a contabilização em tempo real de todas as operações realizadas por intermédio do sistema.

Para atingir esse objetivo foram adotados alguns mecanismos de contabilização que proporcionam a escrituração contábil de cada documento por rotinas automatizadas. Esta forma de contabilização, com base no código do evento<sup>2</sup> informado pelo usuário emissor do documento e em dados do próprio documento, realiza os registros contábeis referentes ao fato realizado.

A contabilização de documentos de forma automática por meio da codificação dos eventos realizados por um sistema, não foi inventada na construção do Siafi. À época, os sistemas de gestão financeira de muitas empresas comerciais e dos bancos já os utilizavam. Foi uma grande inovação para os padrões da Administração Pública, pois muitos dos sistemas da área de administração orçamentária e financeira eram rudimentares. A complexidade e quantidade de atos e fatos existentes à época e ainda hoje foi também um grande desafio.

Ao adotar a política de contabilização em tempo real de todas as operações realizadas, os idealizadores do sistema enfrentaram inúmeros problemas. Um deles era a

---

<sup>2</sup> Evento contábil é um código associado a um roteiro de contabilização que é colocado nos documentos emitidos no Siafi para que seja realizada a escrituração contábil de forma automática da operação realizada.

quantidade e a complexidade das operações, visto que o sistema se destinava ao controle da execução orçamentária e financeira de todas as entidades integrantes do OGU, embora de início não se pretendesse incluir todos. Nesse rol de entidades estão os órgãos da administração direta, as fundações públicas, autarquias e empresas estatais dependentes integrantes do OGU, nos termos das definições da LC 101/2000.

A solução encontrada foi relacionar todos os atos e fatos da administração pública que são objeto da contabilidade e codificá-los. Com isso, surgiu uma das mais interessantes formas de se fazer a escrituração da contabilidade pública federal em tempo real: a Tabela de Eventos Contábeis integrante do Plano de Contas Único da Administração Federal. Baseada nesses eventos, o operador do sistema escolhe o código apropriado para a operação que está realizando na emissão de determinado documento de gestão orçamentária e financeira. Com informações desse código e os dados do próprio documento o sistema realiza a escrituração contábil necessária.

Plano de Contas pode ser definido como a estruturação ordenada e sistematizada das contas. Este deve conter as diretrizes técnicas gerais e especiais que orientam o registro dos fatos ocorridos e dos atos praticados. Na Administração Pública Federal o Plano de Contas Único tem a seguinte estrutura.

1 – ATIVO 1.1 – Circulante 1.2 – Realizável a Longo Prazo 1.4 – Permanente 1.9 – Compensado	2 – PASSIVO 2.1 – Circulante 2.2 - Exigível a Longo Prazo 2.3 -Resultado de Exercícios Futuros 2.4 - Patrimônio Líquido 2.9 – Compensado
3 – DESPESA 3.3 – Despesas Correntes 3.4 – Despesas de Capital	4 – RECEITA 4.1 - Receitas Correntes 4.2 - Receitas de Capital
5 – RESULTDO DO EXERCÍCIO (-) 5.1 – Resultado Orçamentário 5.2 – Resultado Extra-Orçamentário	6 - RESULTADO DO EXERCÍCIO (+) 6.1 – Resultado Orçamentário 6.2 – Resultado Extra-Orçamentário 6.3 – Resultado Apurado

Quadro 01 – estrutura do plano de contas do governo federal

Uma das características das contas contábeis é a de que as mesmas devem pertencer a um determinado sistema de contas, que tem por objetivo, dentre outros, o de permitir a elaboração dos demonstrativos exigidos pela Lei 4.320/64. Os sistemas são: Orçamentário; Sistema Financeiro; Sistema Patrimonial e Sistema de Compensação.

Sistema Orçamentário refere-se ao registro e ao acompanhamento do orçamento consignado na Lei Orçamentária Anual, permitindo o controle dos atos de natureza orçamentária, bem como os fatos deles decorrentes. Sistema Financeiro indica as contas contábeis que de forma mediata ou imediata venham a impactar os recursos disponíveis. O Sistema Patrimonial indica as contas contábeis pertencentes às classes do Ativo onde estão demonstradas as aplicações dos recursos, e Passivo onde estão evidenciadas as origens dos recursos aplicados no Ativo, bem como do Resultado Aumentativo e Diminutivo, e que não interferem diretamente na composição das disponibilidades de numerário e obrigações pendentes ou em circulação. O Sistema de Compensação contempla as contas contábeis que pertencem ao grupo do Ativo e Passivo Compensado com função precípua de controle.

### **3.4 Evidenciação das Informações**

O termo evidenciação nos dá idéia de se colocar em destaque, à mostra, separar para análise. Na contabilidade, por ser esta uma ciência destinada à fornecer informações sobre o patrimônio, o termo evidenciação está relacionado com a apresentação das informações da situação econômica e financeira do ente em exame.

Segundo o Dicionário Aurélio, evidenciar "é tornar evidente, mostrar com clareza" e que evidente "é aquilo que não oferece dúvida, que se compreende prontamente". Embora não haja no "Aurélio", definição para evidenciação, não se pode tomá-la, simplesmente, como

sinônimo de divulgação. Talvez se possa unir essas conceituações e dizer que evidenciação significa divulgação com clareza, divulgação em que se compreende de imediato o que está sendo comunicado. Nesse sentido a contabilidade é um sistema de informações e visa demonstrar, por intermédio de princípios, métodos e demonstrações a situação patrimonial do ente.

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – Ibracon, antes denominado Instituto Brasileiro de Contadores – Ibracon, órgão de classe que reúne os profissionais de contabilidade ligados à atividade de auditoria independente, estuda o assunto e emite pronunciamentos visando dar entendimento a respeito do papel da contabilidade como ciência responsável pela avaliação e mensuração do patrimônio das entidades. A respeito do papel da contabilidade na evidenciação o Ibracon (1994, p. 23) emitiu pronunciamento em que afirma:

Os objetivos da contabilidade, pois, devem ser aderentes, de alguma forma explícita ou implícita, àquilo que o usuário considera como elementos importantes para o seu processo decisório. Não tem sentido ou razão de ser a Contabilidade como disciplina “neutra”, que se contenta em perseguir esterilmente a “sua” verdade ou beleza. A verdade da Contabilidade reside em ser instrumento útil para a tomada de decisão pelo usuário, tendo em vista a entidade.

Para a consecução desse objetivo da Contabilidade, e dentro principalmente do contexto/companhia aberta/usuário externo, dois pontos importantíssimos se destacam:

1º) As empresas precisam dar ênfase à *evidenciação* de todas as informações que permitem a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações desse seu patrimônio e, além disso, que possibilitem a realização de inferências perante o futuro.

Embora o foco mencionado acima seja a contabilidade privada e em especial as companhias abertas, a questão posta sobre a evidenciação aplica-se à Administração Pública porque trata da prestação de informações úteis aos usuários externos à entidade. Tal contexto se aplica aos usuários das informações contábeis públicas que é a própria sociedade como um todo.

Na contabilidade pública federal atual, a evidenciação das informações a respeito da Dívida Ativa está relacionada diretamente com as contas contábeis destinadas ao registro das operações realizadas na gestão desse ativo e bem assim da apresentação dessas informações nas demonstrações contábeis dos entes públicos.

Para o registro das operações com a Dívida Ativa o Plano de Contas Único da Administração Federal possui um elenco de contas contábeis que demonstram não somente os estoques da dívida, mas também o fluxo das operações realizadas. Na versão 2006 do Plano de Contas vigente em agosto, estavam disponíveis, no ativo e passivo, as seguintes contas contábeis:

CONTA CONTÁBIL	DENOMINAÇÃO	SISTEMA DE CONTAS
11600.00.00	DIVIDA ATIVA	PATRIMONIAL
11610.00.00	CREDITOS INSCRITOS EM DIVIDA ATIVA	
12210.00.00	CREDITOS DA UNIAO, ESTADOS E MUNICÍPIOS	PATRIMONIAL
12211.01.01	CREDITOS A ENCAMINHAR P/ INSCRICAO DIV. ATIVA	
12211.01.02	CREDITOS ENCAMINHADOS P/ INSCRICAO DIV. ATIVA	
12211.02.00	CREDITOS INSCRITOS EM DIVIDA ATIVA	
12216.00.00	CREDITOS POR TRANSFERENCIA	
19611.00.00	CREDITOS A INSCREVER EM DIVIDA ATIVA	COMPENSADO
19612.00.00	CREDITOS INSCRITOS EM DIVIDA ATIVA	COMPENSADO
19613.00.00	CREDITO A INSCREVER EM DIVIDA ATIVA DEVOLVIDO	COMPENSADO
19996.01.00	CONTROLE DE HONORARIOS	COMPENSADO
19996.26.06	HONOR.DEFENSORES DATIVOS-EXECUCOES FISCAIS	COMPENSADO
29600.00.00	CONTROLE DE CREDITOS DE DIVIDA ATIVA	COMPENSADO

Quadro 02 – Contas Contábeis para evidenciação da Dívida Ativa

A maioria das contas integra o Ativo de longo prazo e o Ativo Compensado refletindo a estruturação do Plano de Contas para atender os procedimentos previstos no Manual de Procedimento da Dívida Ativa. Observa-se que existem contas contábeis no Ativo Circulante destinadas ao registro do montante a receber no curto prazo, no entanto, os principais órgãos que administram a Dívida Ativa não as utilizam, conforme demonstra pesquisa realizada no Siafi. Outro fato analisado que merece destaque diz respeito ao conjunto de contas no Ativo Compensado destinado ao controle da movimentação dos créditos entre a unidade detentora do crédito e a unidade responsável pela inscrição em Dívida Ativa.

Outro grupo de contas importantes são as contas de resultado que demonstram o fluxo ocorrido nas contas patrimoniais de registro de estoques da Dívida. Nesse grupo de contas estão exhaustivamente detalha as contas destinadas ao registro da receita orçamentária oriunda do recebimento da Dívida (Classe 4 do Plano de Contas).

Analisando a estrutura do Plano de Contas constata-se que nas Classes 5 (Resultado Diminutivo) e 6 (Resultado Aumentativo) estão as contas de resultado que são as contrapartidas dos fatos contábeis permutativos e modificativos envolvendo a inscrição, atualização monetária, recebimento e baixa por insubsistência.

A evidenciação por meio das demonstrações contábeis no âmbito federal está correlacionada com o grau de detalhamento das demonstrações. A evidenciação, com maior ou menor grau, se dá no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais e no Balanço Orçamentário e no Balancete Mensal.

O Balanço Financeiro não evidencia de forma separada os vários fluxos financeiros da Administração Pública. O recebimento da Dívida Ativa é tratado dentro do fluxo financeiro das receitas orçamentárias não permitindo qualquer evidenciação.

Não é possível verificar no Balanço Patrimonial dos entes públicos da União uma rubrica específica que demonstre ser a Dívida Ativa o ativo evidenciado. No Balanço da União levantado em 31.12.2005, a rubrica 'créditos da união, estados e municípios' dentro do realizável a longo prazo demonstra um ativo no montante de R\$ 314, 6 bilhões. Nesse ativo está incluída a Dívida Ativa da União que ao final de 2005 era de R\$ 310,4 bilhões já descontada a provisão para perda com Dívida Ativa no montante de R\$ 72,3 bilhões.

Portanto, o usuário da informação contábil que busca no Balanço Patrimonial a informação sobre o montante da Dívida Ativa não encontrará essa informação, embora esteja aí incluída.

A Demonstração das Variações Patrimoniais - DVP é a demonstração contábil destinada a evidenciar a apuração do resultado do exercício do ente público. Em outras palavras, demonstra o confronto entre a despesa e a receita pública para apurar o resultado patrimonial.

Nesse contexto, as contas de resultado envolvendo o fluxo no estoques da Dívida Ativa são demonstradas. Da mesma forma que no Balanço Patrimonial, na DVP não se pode

identificar o montante do fluxo de recursos e quais as contas de resultado estão relacionadas com a Dívida Ativa, bem como quanto a movimentação dessas contas contribuíram para a geração do resultado. A razão disso é que as contas de receitas destinadas ao registro do recebimento da Dívida Ativa estão classificadas no Subgrupo 4.1.9 – Outras Receitas Correntes que é o menor nível de agregação que é apresentado na DVP. Também as contas de resultado envolvendo os acréscimos e as baixas do estoque da Dívida não evidenciadas de forma individualizada.

O Balanço Orçamentário publicado pela STN apresenta de um lado as receitas previstas e executadas e do outro as despesas fixadas e sua execução de forma a evidenciar o resultado orçamentário. O nível de agregação é o mesmo apresentado na DVP e não permite qualquer identificação do fluxo orçamentário envolvendo a Dívida Ativa. No entanto, se observa que se adotado o Balanço Orçamentário previsto na LRF essa evidenciação tornará mais clara uma vez que o anexo da citada lei traz modelo onde se pode identificar os recebimentos da Dívida Ativa.

Embora não seja uma demonstração contábil disponível para a maioria dos usuários das informações contábeis, o Balancete Mensal é o único relatório que permite uma boa identificação dos dados contábeis relacionados com a Dívida Ativa. A forma de apresentação do relatório obedece a estrutura do Plano de Contas Único o que facilita a identificação das contas e seus respectivos saldos.

Essa situação envolvendo as demonstrações contábeis das entidades públicas levamos à conclusão de que a toda estruturação do Plano de Contas Único bem como os procedimentos contábeis advindos do Manual, não beneficiam de forma direta os usuários das informações contábeis porquanto estas não são evidenciadas nas demonstrações disponíveis ao público em geral.

## **4. DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO**

### **4.1 Aspectos Gerais e Conceituais**

O conceito de dívida ativa decorre da definição contida no Art. 39 e parágrafos da Lei 4.320/64 a respeito dos créditos públicos. Esse dispositivo define o regime contábil das receitas públicas, que é o de caixa, e estabelece no §1º que os créditos exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento serão inscritos em Dívida Ativa, após apurada a sua liquidez e certeza. A inscrição deverá obedecer a procedimentos estabelecidos em lei e a receita proveniente desses créditos será escriturada com esse título.

Segundo o mesmo dispositivo legal, a Dívida Ativa será classificada em tributária e não tributária. A Dívida Ativa tributária é aquela originária dos créditos de natureza tributária e inclui o principal, os adicionais e as multas. Os demais créditos da fazenda pública constituem a Dívida Ativa não tributária, tais como os provenientes de: empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto as de natureza tributária, foros, laudêmos, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições e restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, créditos oriundos de obrigações em moeda estrangeira, créditos de sub-rogação de hipoteca, fianças e avais ou outra garantia, créditos decorrentes de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

A Dívida Ativa da União é um crédito constituído por lei e como tal vem sendo registrado pela contabilidade como um ativo de longo prazo, embora parte desse crédito tenha característica de curto prazo em razão dos recebimentos no exercício financeiro, que inclusive são previstos como receita orçamentária.

Ao longo dos últimos anos, a Dívida Ativa no âmbito federal vem sendo tratada como um ativo de longo prazo sem que se observe ou avalie o grau de certeza do recebimento. Os valores inscritos como Dívida Ativa, pelos órgãos nos termos da Lei Complementar 73/93, vêm sendo registrados pela contabilidade ocasionando um acréscimo contínuo do ativo realizável a longo prazo sem perspectiva de redução ou realização.

O crescimento contínuo em valores muito superiores ao recebidos demonstra o grau de incerteza desse ativo. Essa incerteza não é contraposição à definida no art. 3º da Lei 6.830/1980, mas se relaciona com a incapacidade dos órgãos do Estado de cobrá-la<sup>3</sup>. O texto legal mencionado prevê que, se regularmente inscrita, a Dívida Ativa goza de certeza e liquidez e que esta é relativa, que mediante prova inequívoca a própria inscrição pode ser cancelada. O que ocorre é que, a certeza jurídica do direito não traz certeza de realização do ativo em termos contábeis.

A Lei 4.320/64, em seu art. 39, §1º, estabeleceu que os créditos da Administração Pública não recebidos no exercício e ainda exigíveis serão inscritos em Dívida Ativa e serão cobrados na forma da legislação vigente. A definição legal desse ativo, por parte da lei, confere a ele características especiais visto que a sua constituição e recebimento obedece a preceitos legais. Embora o §5º do art. 39 da Lei 4.320/64 determine que a inscrição da Dívida Ativa da União seja inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional, legislação posterior, a Lei Complementar n.º 73/93, estabelece que cabe aos órgãos jurídicos dos órgãos vinculados a inscrição da Dívida Ativa pertencente a estes órgãos.

A inscrição de créditos da fazenda pública em dívida ativa é um requisito legal e sua inscrição também está prevista na Lei 4.320/64. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 131, §3º, atribui à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN a competência para a

---

<sup>3</sup> Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de

inscrição da Dívida Ativa Tributária da União. Por outro lado, a Lei Complementar n° 73, de 10 de fevereiro de 1993, além de atribuir à PGFN a competência da inscrever e representar a União na execução da Dívida Ativa, atribuiu aos órgãos jurídicos das autarquias e das fundações públicas a mesma competência para os créditos no âmbito dessas instituições.

Assim, no âmbito da União, a apuração da liquidez e certeza da Dívida Ativa tributária, bem como sua inscrição e representação judicial, é de competência da PGFN. Cabe aos órgãos jurídicos das autarquias e fundações públicas a apuração da certeza e liquidez da Dívida Ativa dessas instituições.

Cabe destacar a Dívida Ativa oriunda de créditos previdenciários, cuja responsabilidade pela apuração da certeza e liquidez, inscrição e administração, cabe à Procuradoria Geral do INSS. Essa dívida, a segunda maior em volume, vem crescendo ao longo dos anos em razão do elevado volume de inscrição e o baixo recebimento dos créditos.

#### **4.1.1 Inscrição da Dívida Ativa**

A inscrição da Dívida Ativa é procedimento formal previsto em lei<sup>4</sup> e o montante constituído pelo principal, acrescido de multas, juros e demais encargos previstos em lei. Constitui um ativo e como tal deve ser reconhecido pela contabilidade. Por ser um ativo contábil, a realização depende do recebimento do crédito, que pode ocorrer em dinheiro ou bens de valor monetário correspondente ao débito do devedor.

Em razão do que determina o §4º do art. 39 da Lei 4.320/64, o recebimento deverá constituir em receita orçamentária e o seu registro contábil deve ser simultâneo à baixa contábil do crédito registrado no ativo, por ocasião da inscrição e das correspondentes atualizações. Por ser um ativo cujos créditos, na sua maioria, decorrem de lei, a baixa da Dívida Ativa pode ainda

---

<sup>4</sup> Art. 2º, §º, da Lei 6.830/1980

ocorrer por abatimentos ou anistia e ainda pelo cancelamento total ou parcial concedidos por via administrativa ou judicial.

O recebimento poderá ocorrer em dinheiro ou em bens. O recebimento em dinheiro se dá pelo sistema de arrecadação de receitas orçamentária da fazenda pública que normalmente é pela via bancária e integram as receitas previstas no Orçamento. O recebimento em bens, quando admitido em texto legal, deverá ocorrer pelo valor do bem recebido, nos termos da arrematação/adjudicação, na hipótese de leilão, ou do laudo de avaliação na hipótese de dação em pagamento.

Os créditos da fazenda pública podem ser objeto de atualização monetária, juros e multas previstos em leis ou contratos. Ao inscrever os créditos em Dívida Ativa estes devem estar consolidados com o principal, juros, multas e demais encargos. Posterior à inscrição do débito, pressupõe-se que a atualização do crédito inscrito deverá ser realizada nos termos das definições contidas na lei constitutiva do crédito ou do contrato, se o crédito se origina nesse instrumento.

Os créditos da fazenda pública são objeto de registro pela contabilidade e sua baixa se dá pelo recebimento ou por ato administrativo ou judicial. Em geral, a baixa total ou parcial por via administrativa decorre de erro material na apuração do valor e/ou inscrição.

A baixa da Dívida, do ponto de vista jurídico, acarreta a extinção do crédito da fazenda pública contra o devedor. Do ponto de vista contábil, constitui a baixa de um ativo. Se essa baixa ocorre por recebimento, têm-se um fato contábil permutativo uma vez que se troca um crédito por disponibilidade financeira. Por outro lado, se a baixa ocorre sem o recebimento do crédito, tem-se um fato contábil modificativo diminutivo em razão da baixa do ativo ter como contrapartida uma conta de resultado devedora sem que haja outro lançamento no ativo tendo como contrapartida uma conta contábil credora. Em resumo, a baixa por perda do ativo afeta negativamente a situação patrimonial do ente público.

#### 4.1.2 Provisão para Perdas com Dívida Ativa

A provisão para devedores duvidosos é procedimento contábil que visa demonstrar aos usuários da informação o montante dos créditos que podem não ser recebidos pelo ente público. Em regra a Administração Pública não faz a provisão para perdas, no entanto o Manual de Procedimentos da Dívida Ativa determina que se calcule e registre a provisão para perdas com direitos inscritos em Dívida Ativa.

A Dívida Ativa é um ativo do ente público que se assemelha a Contas a Receber, que geralmente consta do ativo dos entes privados que visam lucro. Ambos demonstram o crédito da entidade contábil com terceiros e por ser créditos possuem um determinado grau de incerteza no seu recebimento.

Embora não seja comum na contabilidade pública, a teoria contábil apresenta a provisão para devedores duvidosos como procedimento necessário para ajustar o crédito a um valor esperado de recebimento, deduzindo deste o montante daqueles que não serão recebidos.

Hendriksen e Breda (1999, p.347) afirmam que “um fator importante, na avaliação apropriada de contas a receber, é o tratamento da incerteza quanto ao seu pagamento, a receita deve ser medida pelo seu valor a ser recebido”. Não há dúvida que o recebimento da Dívida Ativa pressupõe um razoável grau de incerteza, porquanto depende de ações judiciais e da capacidade do devedor de quitar seus débitos. Isso é tanto verdade que o montante das receitas anuais provenientes da Dívida Ativa na União está em patamares inferiores a 1% do montante inscrito e contabilizado, conforme demonstrado no item 5.3.

A questão importante na constituição das provisões é o princípio contábil da prudência constante da Resolução 750/93 que estabelece:

**DA PRUDÊNCIA** – O critério de menor valor para os itens do ativo e da receita, e o de maior valor para os itens do passivo e da despesa, com os efeitos correspondentes no Patrimônio Líquido, serão adotados para registro, diante de opções na escolha de valores.

O baixo volume de recebimento dos créditos inscritos em Dívida Ativa demonstra que esse ativo tem um baixo potencial de realização, conforme demonstrado no item 5.3. Em razão disso, em obediência ao princípio contábil da prudência é recomendável que seja constituída a provisão para perda com Dívida Ativa para que se mensure de forma correta e real o valor do ativo.

A metodologia para calcular o montante da provisão para devedores duvidosos não está definida em normas e os autores não são unânimes quanto às metodologias a serem empregadas no cálculo. Hendriksen e Breda (1999, p. 347), dois dos mais importantes teóricos da contabilidade contemporânea, afirmam que existe mais de um método para realizar esse cálculo:

A estimativa da provisão para devedores duvidosos é mais precisa quando se baseia na idade e nas características das contas que ainda não foram pagas na data do balanço e nas probabilidades estimadas de pagamento. Por outro lado, a “perda com clientes” (redução das receitas) associada à receita do exercício corrente é mais precisa quando se apóiam em uma percentagem estimada da receita do período.

No primeiro procedimento, a provisão é determinada diretamente e a perda é um resíduo; no segundo procedimento, a provisão para perdas é o resíduo. A teoria afirma que ambas devem ser colocadas na perspectiva adequada. Para fins de demonstração do resultado, deve ser usada a percentagem de receitas baseada na análise estatística da experiência passada, ajustada pelas condições correntes.

A respeito da constituição da provisão para devedores duvidosos é importante observar o pronunciamento do IBRACON (1994, p. 57/58):

Como nem sempre é possível determinar com precisão as perdas prováveis na realização de créditos resultante de operações mercantis, é costume estabelecer o montante da provisão para devedores duvidosos em bases estatísticas, fundamentado em experiência acumulada e análise das tendências. Os métodos mais comuns para a determinação das perdas calculadas são:

1. Fixação de uma percentagem das vendas totais como representativas de créditos de difícil recuperação.
2. Segregação das contas a receber por períodos de vencimento, considerando-se como de difícil recuperação as contas vencidas há mais de um ciclo operacional. Obviamente, esse critério sofre a influência de outros elementos de avaliação que não podem e nem devem ser ignorados. De qualquer forma, a provisão para devedores duvidosos não deve estar sujeita a um critério rígido de avaliação, seja por fatores de natureza fiscal ou de condições de mercado.

Embora não definam um método para o cálculo da provisão para perdas, os autores acima expressam a idéia de que essa é a melhor forma de se explicitar as prováveis perdas com

ativos a receber. Para eles trata-se dos créditos junto aos clientes geralmente por transações comerciais. Não é o caso da Administração Pública. No entanto, do ponto de vista econômico, os créditos da fazenda pública, notadamente aqueles de natureza tributária ou de contribuições definidas em lei, se assemelham aos créditos de clientes das empresas pelo grau de incerteza que envolve o seu recebimento. A sua constituição não decorre de operações com o Estado e sim do poder deste em exigir o pagamento de tributos e contribuições.

Até o exercício de 2004 não se verificava por parte dos entes públicos federais a constituição da provisão para devedores duvidosos ou provisão para perdas com Dívida Ativa. Na administração direta, nas autarquias e fundações se observa grandes volumes de ativos que são créditos junto a instituições públicas, privadas ou pessoa física que apresentam certo grau de incerteza no seu recebimento, como é o caso dos créditos junto aos contribuintes. Na verdade, observa-se que a contabilidade pública federal, em anos anteriores a 2005, que somente as empresas estatais dependentes procediam a constituição de provisões para perdas.

A edição do Manual de Procedimentos da Dívida Ativa trouxe várias inovações na forma de registrar contabilmente a gestão da Dívida. A mais importante e inovadora delas é o cálculo e contabilização da Provisão para perda com Dívida Ativa. Esse procedimento deverá, com o passar dos anos, proporcionar uma adequada avaliação desse ativo em relação à expectativa de recebimento futuro.

#### **4.2 Manual de Procedimentos da Dívida Ativa – Portaria 564/2004**

O Manual de Procedimentos da Dívida Ativa trata na sua parte inicial de vários aspectos relacionados com a legislação, com os princípios contábeis e Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público – NICSP. Tem como objetivo principal estabelecer

procedimentos contábeis a serem utilizados pelas várias unidades responsáveis pela constituição dos créditos da fazenda pública e a inscrição da Dívida Ativa.

Os procedimentos foram definidos sem especificar a codificação das contas contábeis a serem utilizadas, ficando explicitado tão somente a nomenclatura das contas em que se devem realizar os registros contábeis. A razão pode estar fundamentada na diversidade de Planos de Contas existentes nos demais entes da federação e da necessidade frequente, que tem os gestores da contabilidade governamental de realizar mudanças no Plano de Contas. A explicitação das contas levaria à necessidade de publicação de nova portaria alterando o Manual a cada vez que fosse mudado o Plano de Contas.

Para atender aos preceitos editados no Manual os procedimentos de contabilização exigem uma série de mudanças, bem como o estabelecimento de vários controles administrativos para que se tenha condições de cumprir todas as etapas de registros previstas.

#### **4.2.1 Reconhecimento do Direito - Dívida Ativa**

Antes do advento do Manual em 2004 a inscrição da Dívida Ativa da União constituía, na maioria das vezes, em lançamento contábil modificativo aumentativo. Tal procedimento, inclusive, constituía exceção ao regime de caixa das receitas preconizado no art. 39 da Lei 4.320/64, uma vez que o reconhecimento contábil da receita como fato modificativo da situação patrimonial líquida do ente ocorria quando da inscrição e não no recebimento da receita.

Com a edição do Manual em 2004 os procedimentos para a inscrição da dívida ativa foram modificados, na medida em que o referido documento preconiza que os créditos da fazenda pública a serem inscritos em Dívida Ativa devem antes estar contabilizados como ativo do ente público. Ou seja, o registro do direito deve ocorrer antes de serem encaminhados para inscrição do direito na Dívida Ativa.

Dessa forma, a contabilização da inscrição da Dívida Ativa passou a ser um fato contábil permutativo porque o reconhecimento da alteração da situação patrimonial líquida ocorre na contabilização dos créditos como um ativo e não quando da inscrição em dívida ativa como ocorria anteriormente.

O lançamento do crédito originário no Órgão ou Entidade deve ocorrer mediante um débito em conta do Ativo – *Créditos a Receber* e um crédito em Variações Ativas – *Créditos a Receber*. Com esse lançamento que caracteriza um fato contábil modificativo reconhece-se o ativo em contrapartida a uma conta de resultado. Ou seja, o lançamento afeta a situação patrimonial do ente de forma positiva.

O crédito (direito a receber) deverá permanecer nessa situação até o seu recebimento ou encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa.

Os créditos vencidos e não pagos devem ser contabilmente discriminados dos demais para posterior inscrição em Dívida Ativa. Essa discriminação deve ocorrer no órgão detentor do crédito e deve demonstrar o montante dos créditos inadimplentes. O lançamento preconizado pelo Manual deve ser efetivado a débito em conta *do Ativo – Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa* e crédito em conta do *Ativo – Créditos a Receber*. Nesse lançamento ocorre a transferência entre contas do Ativo demonstrando a segregação dos créditos vencidos em relação aos créditos em cobrança ainda não vencidos, representa um fato contábil permutativo uma vez que não ocorre modificação na situação patrimonial do ente público.

O Manual preconiza que os créditos da fazenda pública passíveis de inscrição devem ser encaminhados ao órgão responsável pela apuração da certeza e liquidez e inscrição em Dívida Ativa.

Esse envio enseja lançamentos contábeis nas duas unidades do ente. Na detentora dos créditos o lançamento se refere à mudança do estado dos créditos de vencidos e preparados para o encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa para créditos encaminhados para

inscrição, sendo: débito em *Ativo – Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa* e crédito em *Ativo – Créditos a Encaminhar para Inscrição em Dívida Ativa*. Como pode ser observado esse lançamento não “baixa” o ativo na unidade detentora do crédito em favor da unidade responsável pela inscrição. Essa “baixa” somente ocorrerá no momento em que de fato ocorrer a inscrição.

O recebimento dos créditos na unidade do ente responsável pela inscrição em Dívida Ativa provoca, segundo o Manual, a contabilização em contas de controle do Ativo e Passivo Compensados para demonstrar/evidenciar o montante dos créditos encaminhados para inscrição pelas diversas unidades detentoras de créditos e que ainda não foram efetivados, sendo: débito em *Ativo Compensado – Créditos a Inscrever em Dívida Ativa* e crédito em *Ativo Compensado – Créditos da Dívida Ativa*. Esse lançamento da unidade responsável pela inscrição do crédito é na verdade um lançamento de controle no compensado para demonstrar o montante dos créditos que foram solicitados a inscrição em dívida ativa que ainda não foi efetivada e contabilizada a inscrição.

Depois de verificada a certeza e liquidez do crédito, a unidade responsável pela inscrição, conforme determina a lei, providenciará a contabilização da inscrição. A contabilização definida no Manual transfere o ativo da unidade responsável pelo crédito para a unidade responsável pela inscrição. Os lançamentos realizados em uma unidade e noutra são do tipo modificativo, sendo diminutivo na unidade detentora do crédito e aumentativo na unidade responsável pela inscrição. Se a entidade for tomada em conjunto, ou seja, consolidada, não ocorre modificação do patrimônio, porém, nas unidades internas, ocorre aumento em uma e diminuição em outra.

Ressalta-se que antes dos procedimentos de encaminhamento dos créditos para a inscrição em Dívida Ativa a unidade responsável pelo crédito deve realizar a contabilização dos

encargos que incidem sobre os créditos vencidos, tais como multa, juros de mora e atualização monetária de valores.

#### **4.2.2 Procedimentos para Registros Contábeis após Constituição da Dívida Ativa**

A contabilização da Dívida Ativa ocorre em três momentos básicos: na inscrição dos créditos depois de apurada a certeza e liquidez pelo órgão competente; a atualização do valor dos créditos com juros e atualização monetária; e a baixa pelo recebimento do crédito ou pela sua insubsistência que pode se dar por via administrativa ou judicial.

Os procedimentos previstos no Manual para contabilização dos créditos em Dívida Ativa pressupõem que os mesmos foram antes reconhecidos no ativo da instituição responsável pelo crédito mediante registro contábil de fato modificativo aumentativo. Pressupõem ainda que, por ocasião da remessa dos créditos para inscrição que os mesmos tenham sido registrados como tais no órgão responsável. Na prática, o que o Manual determina é uma inovação saudável em comparação ao que era praticado até 2004 porque, com raras exceções, a fase de reconhecimento do crédito na unidade responsável pelo crédito não ocorria.

Apurada a certeza e liquidez dos créditos proceder-se-á a inscrição dos mesmos em Dívida Ativa e os lançamentos contábeis são os seguintes:

No órgão responsável pelo crédito é realizado lançamento de baixa dos créditos em que ocorre um débito *Varição Passiva/ Créditos Inscritos em Dívida Ativa* e crédito em *Ativo / Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa*. Nota-se que este lançamento altera a situação patrimonial líquida da unidade detentora dos créditos ocasionando uma diminuição do patrimônio.

Simultaneamente ao lançamento listado no parágrafo anterior, na unidade responsável pela inscrição ocorrem os seguintes lançamentos: no sistema patrimonial ocorre

débito *Ativo / Crédito Inscrito em Dívida Ativa* e crédito em *Variação Ativa/Crédito Inscritos em Dívida Ativa*; no sistema Compensado ocorre débito em *Ativo Compensado / Créditos Inscritos em Dívida Ativa* e crédito em *Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa*.

O primeiro lançamento registra no ativo da unidade responsável pela inscrição os créditos junto ao contribuinte e provoca modificação positiva na situação patrimonial líquida dessa unidade. Tal lançamento tem efeito contrário ao realizado na unidade detentora do crédito. Na consolidação das demonstrações contábeis do ente a que pertencem as duas unidades não se verifica qualquer modificação na situação patrimonial líquida porquanto o ativo foi baixado em uma unidade e transferido à outra.

O Manual determina que os créditos inscritos em Dívida Ativa devem ser atualizados pelo menos uma vez ao mês e determina que o lançamento contábil deva ser: débito em *Ativo / Créditos inscritos em Dívida Ativa* e crédito em *Variação Ativa/ Atualização monetária*. Esse lançamento é do tipo modificativo aumentativo, portanto altera a situação patrimonial líquida e tem como finalidade evidenciar o montante dos créditos pelo valor atualizado.

O que se observa é que, embora correto do ponto de vista legal e contábil, é de difícil realização porque são necessários controles internos sofisticados para a quantificação desses valores.

A baixa dos créditos inscritos em Dívida Ativa ocorre em três situações distintas: pelo recebimento total ou parcial, pelo cancelamento administrativo ou judicial e anistia ou remissão autorizadas em lei. A portaria STN/SOF n.º 163/2001 prevê, na classificação das receitas oriundas do recebimento da Dívida Ativa, a segregação do principal em relação às multas e juros. Os procedimentos da contabilização previstos no Manual atendem a essa segregação.

Na contabilização da baixa por recebimento estão previstos dois lançamentos na unidade competente para a inscrição. O primeiro se refere à entrada dos recursos no caixa que

ocorre mediante um débito em *Ativo / Disponibilidades* e crédito em *Receita de Dívida Ativa*. O segundo lançamento se refere à baixa do crédito do ativo mediante um débito em *Variações Passivas / Baixa da Dívida Ativa por Recebimento* e crédito em *Ativo / Créditos inscritos em Dívida Ativa*.

Como já mencionado a receita proveniente da Dívida Ativa é não-efetiva se considerada somente no momento da entrada dos recursos no caixa porque é o recebimento de um direito já contabilizado no ativo. Os dois lançamentos previstos no Manual, um modificativo aumentativo e outro modificativo diminutivo, levam, na junção dos dois, a um lançamento permutativo em relação à situação líquida patrimonial.

Outro fato a ser destacado diz respeito à contabilização da provisão das perdas com Dívida Ativa. Segundo dispõe o item 10.3 do Manual, a contabilização da constituição da provisão para perda com Dívida Ativa deve ser feita mediante débito em *Variação Passiva- Constituição de Provisão* e crédito em *Ativo - Provisão para Perda com Dívida Ativa*. Como a metodologia para o cálculo pode levar a um resultado em que a provisão pode ser inferior ao valor já contabilizado, é necessário contabilizar a reversão de provisão cujo lançamento deve ser um débito em *Ativo - Provisão para Perdas com Dívida Ativa* e crédito em *Variações Ativas – Baixa de Provisão*.

#### **4.2.3 Metodologia de Cálculo da Provisão para Perda com Dívida Ativa**

A constituição da provisão para perdas com Dívida Ativa pode ser considerada a mudança de maior impacto e a mais significativa em termos da correta mensuração do ativo. Conforme já mencionado os autores são unânimes a respeito da necessidade da constituição da provisão para devedores duvidosos, caso exista alguma possibilidade da não realização do ativo. A questão que se coloca é qual a metodologia que deve ser utilizada no cálculo dessa provisão. A

posição mais defendida é a de que se deve levar em conta as estatísticas de recebimentos para se estimar as perdas com o não recebimento e constituir as provisões.

No campo da contabilidade privada essa constituição é fortemente influenciada pelas limitações estabelecidas pelas autoridades fiscais visto que a constituição de provisão influencia diretamente no resultado do exercício.

O item 10.3 do Manual traz as regras para o cálculo da provisão para perda com Dívida Ativa e se baseia no histórico do recebimento dos último três anos e o valor dos créditos inscritos. A respeito do histórico de recebimentos, a determinação do cálculo é que se encontre a média ponderada dos recebimentos dos três últimos exercícios mediante forma detalhada e constante do item 10.3.2. Obtida a média percentual dos recebimentos calcula-se a provisão para perda com dívida ativa mediante a utilização da fórmula: *Provisão = Saldo da Conta Créditos Inscritos em Dívida Ativa – (Média % de Recebimentos X Saldo da Conta Créditos Inscritos em Dívida Ativa)*. A título de exemplo, supondo o ente em que a média ponderada dos recebimentos dos últimos três exercícios tenha sido de 10% do total inscrito e que apresente ao final do exercício saldo de créditos inscritos no montante de R\$ 1.000,00. A provisão desse ente será calculada da seguinte forma: *Provisão = 1000 – (10% X 1000) = 900*. Ou seja, ao final do exercício o montante dos créditos provisionados deve ser de 90% do total inscrito.

Dessa forma ainda não existe regra nem metodologia definida que seja universalmente aceita e também aplicável a qualquer ente. Ao estabelecer a fórmula acima apresentada, os responsáveis pelo estabelecimento das normas de gestão da Dívida Ativa entenderam que o *Ativo Líquido* decorrente da inscrição da Dívida a ser evidenciado nas demonstrações contábeis públicas é somente aquele cuja expectativa de recebimento ocorra no exercício seguinte.

### 4.3 Créditos a Receber - Curto e Longo Prazo

A análise das receitas públicas demonstra que, embora em volumes muito baixos em relação ao estoque inscrito, ocorre recebimento dos créditos inscritos em Dívida Ativa. Esse recebimento demonstra que parte desses créditos têm liquidez no exercício atual e no seguinte ao do encerramento do exercício contábil, o que os caracterizam como de curto prazo. O Manual trouxe procedimento específico em que define os lançamentos contábeis destinados a fazer a transferência de longo para curto prazo dos que se espera receber no exercício seguinte ao do encerramento do Balanço.

A reclassificação prevista se dá em duas perspectivas básicas: o primeiro caso baseia-se no montante dos recebimentos realizados nos últimos três exercícios. O valor a ser transferido, segundo o Manual é o dobro da média do recebimento dos últimos três exercícios.

A segunda opção está baseada na existência de sistema de controle interno que permita o controle efetivo do parcelamento da Dívida Ativa, e que identifique as datas precisas dos vencimentos das parcelas. Nesse caso, o valor a ser transferido se refere à soma das parcelas a receber no exercício subsequente.

O critério de transferir para curto prazo com base no histórico dos recebimentos dos três últimos exercícios apresenta-se como razoável, visto que não se dispõe de outro dado que permita essa avaliação. No entanto, transferir para curto prazo o dobro da média dos valores recebidos poderá levar a um superdimensionamento dos créditos de curto prazo.

## **5. ANÁLISE DA INSCRIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA – INSS/PGFN/DEMAIS ÓRGÃOS**

As informações que irão subsidiar o trabalho estão fundamentadas em registros contábeis constantes do sistema Siafi. Os dados foram levantados, por meio da consulta (transação) Balancete. Essa consulta permite listar o saldo das contas contábeis em vários níveis de detalhamento e consolidação, nos exercícios encerrados de 2001 a 2005. Em razão da expressão monetária da Dívida Ativa a cargo do INSS e da PGFN a análise foi realizada desses dois órgãos separadamente e a Dívida Ativa dos demais órgãos foram analisados em conjunto, visto que em relação aos dois o montante desses torna-se praticamente insignificante.

### **5.1 Dívida Ativa sob a responsabilidade do INSS**

A Dívida Ativa do INSS tem como responsável pela sua inscrição e cobrança a Procuradoria Geral da Autarquia, nos termos definidos na Lei Complementar n.º 73/93. A maior parte origina-se de créditos previdenciários não recebidos, que são gerados pela confissão de dívida do contribuinte ou por meio de ações de fiscalização. Depois de constituído o crédito administrativamente são realizadas ações de cobrança administrativa. Esgotadas as ações de cobrança administrativa tais créditos são encaminhados à Procuradoria da Autarquia para a inscrição em Dívida Ativa.

O maior volume dos valores inscritos em Dívida Ativa origina-se do processo denominado Cobrança Administrativa, cujos créditos são decorrentes, em sua maioria, de processos de fiscalização e compõem-se de principal, juros e multas aplicados pela ação de fiscalização da autarquia.

A modernização dos processos de fiscalização da previdência tem levado ao lançamento automático de débitos para cobrança administrativa, tendo por base documentos

eletrônicos apresentados pelas empresas, como é o caso da GFIP - Guia Financeira da Previdência Social. Este documento que é entregue pelas empresas mensalmente, contém dados relativos à folha de pagamento de pessoal e outras informações necessárias ao cálculo das contribuições devidas à Previdência. Ao confrontar esse documento apresentado pelas empresas à Caixa Econômica Federal – CEF com as Guias de Recolhimento da Previdência Social – GPS é possível apurar a existências de débitos e automaticamente e lançá-los. Esgotados os procedimentos para a cobrança administrativa, os créditos remanescentes são encaminhados à Procuradoria Jurídica da instituição para a inscrição em Dívida Ativa.

Os procedimentos para inscrição de débitos previdenciários em Dívida Ativa estão relacionados diretamente com o contencioso administrativo da Previdência Social e com o processo de cobrança administrativa desenvolvido pela Autarquia INSS. Os procedimentos internos daquela instituição prevêm a constituição dos créditos ainda na fase de cobrança administrativa como ativos do ente público. Esses créditos, se não cobrados nos prazos previstos em lei ou se não baixados por insubsistência são encaminhados para a inscrição em Dívida Ativa. No entanto, examinando a contabilidade da autarquia INSS não se verifica a separação, via lançamento contábil próprio, dos créditos encaminhados para inscrição da dívida ativa daqueles que ainda permanecem em cobrança administrativa, conforme determina o Manual de Procedimentos da Dívida Ativa.

Em termos de entidade contábil, as Agências da Previdência Social constituem as unidades onde são contabilizados os Créditos da Dívida Ativa dos contribuintes cujo controle está sob a responsabilidade dessas unidades. Dessa forma, a Dívida Ativa do INSS está contabilizada nas suas várias unidades administrativas espalhadas pelo território nacional. É importante observar que a contabilidade não registra os créditos inscritos em Dívida Ativa individualizado por credor. No caso do INSS, o detalhamento da conta contábil destinada ao registro dos créditos somente indicando se estes são parcelados ou não.

Ao longo dos últimos cinco exercícios a Dívida Ativa sob a responsabilidade do INSS vem crescendo a um ritmo constante, exceto de 2003 para 2004 onde houve diminuição, conforme demonstra o quadro a seguir:

	Valor Inscrito	Percentual	Provisão Para Perdas	Total líquido
2001	56.771.966.507,64	0,00	0,00	56.771.966.507,64
2002	74.174.065.716,50	30,63%	0,00	74.174.065.716,50
2003	125.504.157.226,38	69,13%	0,00	125.504.157.226,38
2004	113.675.552.527,64	-9,47%	0,00	113.675.652.527,64
2005	122.606.482.695,02	7,82%	(72.102.039.718,91)	50.504.442.976,11

Quadro 03 – Dívida Ativa do INSS (2001 a 2005)

Fonte: Sistema Siafi – Contas patrimoniais

O quadro acima demonstra que a Dívida Ativa de origem previdenciária cresceu cerca de 37 % de 2001 para 2002, 68,9% de 2002 para 2003. Reduziu cerca 9,6% de 2003 para 2004 e voltou a crescer cerca de 8% de 2004 para 2005.

O quadro demonstra também que atendendo ao Manual de Procedimentos da Dívida Ativa os responsáveis pela gestão do INSS calcularam e contabilizaram a *Provisão Para Perdas de Dívida Ativa* e que esse procedimento reduziu o valor líquido desse ativo ao final do exercício de 2005 para R\$ 50,5 bilhões. Ou seja, o montante do Ativo Líquido oriundo de Dívida Ativa reduziu de R\$ 113,6 bilhões ao final de 2004 para R\$ 50,5 bilhões ao final de 2005 em razão da provisão contabilizada de cerca de R\$72,1 bilhões. Levando em conta o movimento líquido do exercício (inscrição ocorrida e baixa efetuada) o Ativo reduziu em R\$ 63,1 bilhões.

Embora o INSS tenha constituído e contabilizado a provisão para perdas com dívida ativa em 2005, os valores referentes aos estoques de Dívida Ativa e valores recebidos nos últimos exercícios demonstram que o montante provisionado deveria ser maior do que o realizado. A metodologia de cálculo levaria a uma provisão de cerca de 98% dos estoques da Dívida Ativa.

## 5.2 Dívida Ativa sob a Responsabilidade da PGFN

A Dívida Ativa sob a responsabilidade da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN refere-se aos créditos de responsabilidade da Secretaria da Receita Federal. Ou seja, créditos de origem tributária, nos termos do Art. 12, da Lei Complementar 73/93. A metodologia utilizada para a contabilização da dívida, na mesma forma adotada pelo o INSS, é segregá-la por cada unidade da instituição PGFN nas Unidades da Federação. Assim, o ativo resultante da inscrição da Dívida Ativa oriunda dos créditos tributários e outros créditos de responsabilidade da PGFN está contabilizado nas suas diversas unidades. O detalhamento da conta contábil na PGFN também não é realizado por devedor e sim pelos vários tributos e outros créditos.

O quadro a seguir demonstra o comportamento da Dívida Ativa sob a responsabilidade da PGFN no período de 2001 a 2005:

	Valor Inscrito	Percentual	Provisão Para Perdas	Total
2001	150.836.083.909,93		0,00	150.836.083.909,93
2002	174.191.378.280,93	15,51%	0,00	174.191.378.280,93
2003	207.256.401.864,95	19,00%	0,00	207.256.401.864,95
2004	256.805.755.107,82	23,87%	0,00	256.805.755.107,82
2005	256.805.755.107,82	-	0,00	256.805.755.107,82

Quadro 04 -Dívida Ativa da PGFN ( 2001 a 2005)

Fonte:Sistema Siafi – Contas patrimoniais

Como pode ser observado no quadro acima, a PGFN, no exercício de 2005 não registrou na contabilidade os movimentos ocorridos na gestão da Dívida Ativa a cargo daquela instituição. O montante demonstrado pela contabilidade ao final de 2004 e 2005 é o mesmo: R\$ 256,8 bilhões. Não foi possível obter informações que justificasse tal procedimento, uma vez que era esperado o cumprimento das determinações contidas no Manual de Procedimentos da Dívida Ativa e fosse contabilizado não só as inscrições e baixas ocorridas, como também a constituição e contabilização da *Provisão para perdas com Dívida Ativa*, e a transferência para curto prazo dos créditos cujo recebimento seja esperado.

### **5.3 Sob a responsabilidade de outros órgãos**

A Dívida Ativa sob a responsabilidade dos demais órgãos públicos federais, além do INSS e PGFN, é de pouca expressão se comparada à desses dois entes. Em agosto de 2006 o montante da Dívida Ativa de longo prazo inscrita era de R\$ 395.399.440.682,19. Desse total, a PGFN possuía R\$ 256.805.755.107,82 e o INSS, R\$ 136.982.056.737,78. Com isso, dos cerca de R\$ 395,4 bilhões inscritos, cerca de R\$ 393,8 bilhões pertencem a esses dois órgãos. Ou seja, somente R\$ 1,6 bilhão estava sob a responsabilidade dos demais. De qualquer forma, os valores podem ser considerados expressivos se comparado com os ativos da instituição que os administra.

### **5.4 Receitas de Recebimentos da Dívida Ativa**

A seguir analisar-se-á a receita da Dívida Ativa no período de 2001 a 2005, de forma a conceder uma visão geral sobre o tema.

A receita proveniente de dívida ativa é uma receita orçamentária não-efetiva e por força da Portaria STN/SOF n.º 163/2001 é na sua maior parte classificada como Receita Corrente – Outras Receitas, cuja classificação é 1.9 – Outras Receitas Correntes. Em obediência à Portaria STN n.º 340/2006, que aprova a 3ª edição do Manual da Despesa Pública, quando se tratar de Dívida Ativa referente à amortização de empréstimos, esta deve ser classificada como Receita de Capital.

O Plano de Contas Único da Administração Federal codifica as contas de receitas orçamentárias tendo por base a classificação determinada pela referida Portaria. Para identificar que se trata de classificação contábil a mesma será acrescida do dígito 4 para indicar a classe de contas referentes às receitas. As contas destinadas ao registro da receita proveniente do

recebimento da Dívida Ativa, incluindo o principal, multa, juros e atualização monetária encontram-se no subgrupo 4.1.9 do Plano de Contas Único da Administração Federal.

Pelo levantamento realizado no sistema Siafi, abrangendo todos os órgãos federais indica que montante das receitas oriundas de recebimento da Dívida Ativa não tem ocorrido de forma uniforme, conforme pode ser observado pelo quadro abaixo:

Exercício	Principal	Juro e Multas	Total	Percentual
2001	783.325.197,14	315.368,37	783.640.565,37	
2002	1.814.927.764,70	52.973,58	1.814.980.738,28	131,6%
2003	845.082.012,40	460.180.117,33	1.305.262.129,73	-32%
2004	945.979.890,10	478.299.879,75	1.424.279.769,85	9,2%
2005	1.753.870.917,99	1.812.020.316,26	3.565.891.234,25	150,3%

Quadro n.º 05 – Recebimento da Dívida Ativa

Fonte: Sistema Siafi – Balancete - contas de receitas

O quadro demonstra que nos exercícios de 2001 e 2002 o valor referente ao principal e das multas e juros de mora destoa dos demais exercícios, apresentando um valor excessivamente baixo para as multas e juros de mora. Essa distorção pode ter ocorrido por erro, quando dos registros contábeis. É bastante provável que o montante indicado contabilmente como principal incluía também as multas e juros de mora. De qualquer forma, os valores arrecadados anualmente estão na casa de 1% do total do estoque o que provoca crescimento contínuo e em valores elevados caso não ocorra contabilização da provisão.

## **5.5 Impactos administrativos no controle da Dívida Ativa após a Portaria 564/2004**

Muitos aspectos importantes e inovações necessárias trazidas pelo Manual exigem que tanto os órgãos detentores dos créditos quanto os responsáveis pela inscrição da Dívida Ativa possuam sistemas de controle dos créditos que atuem antes e depois da inscrição, que permitam levantar e calcular os valores necessários aos vários procedimentos contábeis previstos.

Dependendo do volume e do tipo de crédito inscrito, como é o caso do INSS e da PGFN, os sistemas de controle devem possuir ferramentas que possibilitem um controle mais efetivo. Esses controles na prática implicam em procedimentos administrativos que elevem à integração entre as unidades administrativas detentoras dos créditos e aquelas responsáveis pela inscrição em Dívida Ativa.

O primeiro procedimento administrativo necessário é o que proporcione um controle efetivo sobre os créditos que depois de vencidos serão objeto de inscrição em Dívida Ativa. O controle deve ser efetuado de forma tal que permita não só a identificação do devedor como também a data de vencimento, as taxas e acréscimos possíveis em caso de não pagamento. O procedimento administrativo deve ser eficiente para, tão logo seja vencido o crédito, identificar prepará-lo para ser contabilizado como crédito a ser encaminhado para inscrição em Dívida Ativa.

É interessante notar que no caso da Administração Federal é bastante razoável que o sistema de controle dos créditos seja integrado de alguma forma ao Siafi para que os lançamentos sejam realizados de forma automática. Sem essa integração é necessário que o sistema de controle emita relatório, que servirá de base para que o setor responsável pela contabilidade possa lançar no sistema Siafi os documentos para a contabilização da situação dos créditos.

Outro procedimento administrativo necessário refere-se à integração administrativa e de sistemas informatizados entre a unidade detentora do crédito e a unidade responsável pela inscrição da Dívida Ativa. Essa integração é necessária para que a contabilidade possa registrar com precisão todas as fases do crédito desde o seu vencimento até a efetiva inscrição ou rejeição pela unidade responsável pela inscrição.

## **6. IMPACTOS DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO NICSP SOBRE A DÍVIDA ATIVA**

As Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público – NICSP expedidas pela *International Federation of Accountants* - IFAC são baseadas nas Normas Internacionais de Contabilidade – NIC e são adaptações de parte destas últimas para serem aplicadas às entidades públicas. Embora as NIC tenham atingido um número superior a quarenta (40), a adaptação destas para o setor público atingiram um número bem inferior. Até a presente data foram expedidas cerca de vinte (20) normas para o setor público. A adaptação das NIC para o setor público se fez necessária devido às as peculiaridades das entidades públicas, que dificultam ou até mesmo impedem a aplicação de maneira integral e uniforme as normas do setor privado.

Os impactos das NICSP sobre a Dívida Ativa serão analisados “em tese” uma vez que referidas normas não foram internalizadas no Brasil por meio de Norma Técnica expedida pelo CFC nem por norma legal, que seria outro meio de adotá-las. Ainda não existe tradução autorizada para a língua portuguesa de tais normas, sem o que seria temerário adotá-las. A título de exemplo, as normas ISO 9000 para serem adotadas no Brasil passam por rigoroso processo de tradução para assegurar que os conceitos existentes na língua em que foi redigida a norma, sejam fielmente transpostos para a norma brasileira. Tal processo de tradução é conduzido pela Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT dentro de rigoroso processo técnico em que conta com a participação de especialistas na área em que a norma se aplica. No caso de normas de contabilidade, caberia ao CFC conduzir processo semelhante.

Duas definições importantes da NICSP n.º 1 constam dos parágrafos 6 e 79 em que definem o conceito de ativo de uma forma geral e o conceito de ativo de curto prazo que na norma em espanhol é tratado como corrente:

*Activos (Assets) son los bienes y derechos controlados por la entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que fluirán a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial de servicio.*

*79. Un activo debe clasificarse como corriente cuando:*

*(a) su saldo se espera realizar, o se tiene para su venta o consumo, en el transcurso del ciclo normal de la operación de la entidad; o*

*(b) se mantiene fundamentalmente por motivos comerciales, o para un plazo corto de tiempo, y se espera realizar dentro del periodo de doce meses tras la fecha de emisión de los estados financieros; o*

*(c) se trata de efectivo u otro medio líquido equivalente.*

*Todos los demás activos deben clasificarse como no corrientes.*

A Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público – NICSP – 15, define em seu parágrafo 9, as características dos ativos financeiros conforme transcrição abaixo (versão em espanhol editada pelo IFAC):

*Activo financiero (Financial asset) es todo activo que posee una cualquiera de las siguientes formas:*

*(a) efectivo;*

*(b) un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero por parte de otra entidad;*

*(c) un derecho contractual a intercambiar instrumentos financieros con otra entidad, en condiciones que son potencialmente favorables; o*

*(d) un título patrimonial de otra entidad.*

*Activo financiero monetario y pasivo financiero (instrumentos financieros monetarios) (Monetary financial assets and financial liabilities – monetary financial instruments) son activos y pasivos financieros a ser cobrados o pagados por un importe fijo o determinable de dinero.*

A NICSP-19 que trata das normas contábeis relativas aos ativos e passivos contingentes define, no parágrafo 18, ativo contingente como sendo (versão em espanhol editada pelo IFAC):

*Activo contingente (Contingente asset) es un activo de naturaleza posible, surgiendo a raíz de sucesos pasados, cuya existencia há de ser confirmada sólo cuando sucedan uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.*

Outras duas definições importantes da NICSP-19 são as contidas nos parágrafos 39 e 40, transcritas a seguir (versão em espanhol editada pelo IFAC):

**39. La entidad no deberá reconocer un activo contingente.**

*40. Los activos contingentes provienen usualmente de hechos no planeados o no previstos, que no están enteramente bajo el control de la entidad y crean para ella la posibilidad de un flujo de entrada de beneficios económicos o un potencial de servicio. Un ejemplo sería una reclamación que la entidad estuviera llevando a cabo mediante un proceso judicial, cuyo desenlace es incierto.*

Neste contexto normativo definido pelas NICSP n.º 1, NICSP n.º 15 e NICSP n.º 19 que define os conceitos de ativo, ativos correntes ou de curto prazo e ativos contingentes, bem como as definições legais a respeito do tema, é que se busca discutir os impactos das NICSP sobre a Dívida Ativa.

O Manual que trata dos procedimentos aplicados à Dívida Ativa, objeto deste estudo, busca fundamentar os procedimentos nele estabelecidos primeiro na legislação brasileira vigente, em especial a Lei 4.320/64 e na Lei Complementar n.º 73/93, nas Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público – NICSP e nas práticas adotadas em outros países com especial destaque para as práticas adotadas na Nova Zelândia. No item 7.1 trata especificamente das NICSP fazendo menção especial às NICSP-1, NICSP-15 e NICSP-19.

O exame dos conceitos e definições constantes do Manual demonstra que estes se baseiam em aspectos da legislação brasileira, em especial a Lei 4.320/64 e 6.830/80, nos princípios contábeis e nas NICSP. De todos os conceitos e definições expedidos, não há dúvidas que os mais importantes se referem ao ativo decorrente da inscrição de créditos em Dívida Ativa e se este deve sofrer algum ajuste por meio de constituição de provisão. Dessa forma é fundamental que se proceda à avaliação de quais foram os impactos que os conceitos e regras contidas nas NICSP trouxeram à Dívida Ativa.

## **6.1 Ativo Corrente e a Dívida Ativa**

Conforme já mencionado as contas destinadas ao registro e controle da Dívida Ativa, permitem o registro como ativo tanto de curto quanto de longo prazo, embora poucas instituições federais tenha classificado esses créditos no curto prazo. O Plano de Contas da Administração Federal não possuía até o exercício de 2004 contas que permitissem o registro como Realizável a Curto Prazo os créditos inscritos em Dívida Ativa. A partir do exercício de

2005 se observa a introdução das contas destinadas a esse fim, o que se deduz pelas afirmações contidas no Manual, que o foram em obediência às NICSP.

## **6.2 Ativo Financeiro e a Dívida Ativa**

A questão que se coloca é se a Dívida Ativa é um ativo financeiro ou não-financeiro. Tomando por base as definições de ativo financeiro contida no parágrafo 9 da NICSP-15, é possível afirmar, que este é um ativo não-financeiro. Isto porque não é moeda corrente, não é um direito contratual de troca de instrumentos financeiros e não é nem se assemelha a um título patrimonial.

Desta forma, quanto à definição conceitual não trouxe nenhum impacto porque a contabilidade brasileira já o reconhecia como um ativo não-financeiro. Essa classificação pode ser observada no Balanço Patrimonial que vem sendo publicado anualmente pela STN. Consulta realizada por intermédio da transação CONGERAREL, do sistema Siafi, demonstra que a rubrica “Créditos da União, Estados e Municípios” constante daquela demonstração contábil, referente ao exercício de 2005, é na verdade a conta contábil que dentre outros direitos, inclui a Dívida Ativa.

## **6.3 Ativo Contingente e a Dívida Ativa**

Ao tratar de ativos e passivos contingentes a NICSP n.º 19 traz como principal característica de ativos contingentes a de que, para a sua realização, é necessário que ocorra um ou mais eventos que não estejam sob total controle da entidade. No parágrafo 40, define que os ativos contingentes geralmente surgem de feitos eventuais ou não previstos. Essa característica definida no parágrafo 40 é que embasa a definição do parágrafo 39 de que as entidades não devem reconhecer como tal os ativos contingentes.

As características de ativo contingente definidas pela norma internacional não se aplicam à Dívida Ativa em razão de não ser esta uma receita de caráter eventual nem depende de evento que a administração não tenha controle. Portanto, também nesse quesito, não houve impacto direto na Dívida Ativa. No entanto, a caracterização da norma tem efeito importante porque afasta a discussão se a Dívida Ativa deve ser reconhecida como um ativo em razão do baixo volume de realização em relação o total inscrito.

#### **6.4 A provisão para perdas com Dívida Ativa e as NICSP**

O Manual de Procedimentos da Dívida Ativa trouxe algumas modificações importantes nos procedimentos de controle e contabilização da Dívida Ativa. Uma delas, a mais importante em termos de impacto no ativo e na evidenciação e avaliação do patrimônio, foi a constituição e contabilização da ‘provisão para perdas com Dívida Ativa’. As demais, embora importantes na gestão e principalmente evidenciação dos créditos, não causam tanto impacto como a constituição da provisão.

No Balanço Patrimonial de 2004, a rubrica ‘Créditos da União, Estados e Municípios’ apresenta saldo de R\$ 375,79 bilhões enquanto o saldo da mesma rubrica do Balanço de 2005 apresenta saldo de R\$ 314,65 bilhões. Ou seja, uma redução de R\$ 61,1 bilhões que foi causada pela contabilização pelo INSS de R\$ 72,1 bilhões de provisão em 2005. Houvesse a PGFN contabilizado a ‘provisão para perdas com a Dívida Ativa’, a redução seria pelo menos o dobro, uma vez que o montante dos créditos inscritos pela PGFN é bem maior.

A NICSP n.º 19, que trata de ativos e passivos contingentes, estabelece uma série de conceitos e regras para a contabilização de provisões. Cabendo destaque para aquela que determina que as provisões são sempre um passivo e esse entendimento não trouxe nenhuma novidade. No entanto, a provisão tratada pela NICSP n.º 19 está sempre relacionada com eventos

futuros em que a entidade não tem o total controle sobre eles. Não são tratadas pelas NICSP as provisões para ativos, cujo recebimentos possuem um certo grau de incerteza que na NIC são tratados pela NIC n.º 36, donde se conclui que também não houve impactos nesse quesito.

Por outro lado, o princípio contábil da prudência orienta que a forma mais adequada de se avaliar um ativo, havendo condições, deve-se optar pela que permite a avaliação pelo menor valor. O ativo constituído pela Dívida Ativa encerra elevado grau de incerteza e a melhor forma de avaliá-lo é constituir a provisão para perda com Dívida Ativa. Essa avaliação evidencia para o usuário da informação contábil pública o quanto daquele ativo espera receber a Administração Pública.

## 7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A finalidade deste estudo foi a de avaliar, no âmbito federal, a adequação e pertinência do Manual de Procedimentos da Dívida Ativa à luz da legislação vigente, da teoria contábil, bem como das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público – NICSP. A questão principal proposta foi a de investigar se os procedimentos de contabilização, conforme estabelecidos no Manual, asseguram a correta avaliação do ativo decorrente da Dívida Ativa.

Pela pesquisa realizada ficou evidenciado que o Manual tratou de definir normas contábeis para procedimentos que antecedem à inscrição da Dívida Ativa. Ao determinar procedimentos contábeis para o reconhecimento dos créditos, segregação de créditos vencidos a serem encaminhados para a inscrição e créditos encaminhados para inscrição em Dívida Ativa, foi estabelecido que as entidades públicas, inclusive das demais esferas de governo, devem manter sistema de controle de créditos de forma a proporcionar que a contabilidade registre todas essas fases da gestão do crédito.

A crítica que se pode fazer a essa definição é que o Manual não deixou alternativa aos administradores públicos. Como se trata de procedimentos definidos por órgão competente para estabelecer normas e procedimentos contábeis, não há alternativa ao gestor público a não ser cumprir as determinações. Por exigir um sistema de controle interno sofisticado, é bastante provável que nem todos os órgãos possuam tal sistema e, portanto, passaram a descumprir a Portaria pela inexistência dos meios necessários para cumpri-la.

O procedimento de contabilização dos créditos antes destes se tornarem aptos a serem inscritos em Dívida Ativa, embora de difícil implementação, do ponto de vista de avaliação do ativo, é de fundamental importância e deve ser buscado pela Administração Pública. O Manual deixou de considerar as dificuldades da Administração Pública em fazer esse controle e não previu, em termos de regulamento, uma forma alternativa a ser empregada até que ocorra

toda a instrumentação administrativa necessária. Essa forma alternativa poderia ser a que esteve em vigor até a publicação do Manual que era a de reconhecer o crédito no ativo do ente no momento da inscrição em Dívida Ativa. Ou seja, continuar a inscrição da Dívida Ativa a ser um fato contábil modificativo aumentativo.

A segunda conclusão a que se pode chegar refere-se à conceituação e classificação da Dívida Ativa como sendo um Ativo tanto de longo como de curto prazo. A própria origem desse ativo e os procedimentos necessários para a sua realização, que a na maioria dos casos dependem de ações judiciais, o caracteriza como sendo de longo prazo. Também é fato, que a receita pública demonstra que existe certo grau de sucesso no recebimento dos créditos conforme demonstrado no quadro 05. Isso implica aceitar que parte desse ativo é de curto prazo. O Manual não ignorou essa situação e trouxe as regras para o tratamento contábil das transferências de longo para curto prazo. O problema está na metodologia de cálculo dos valores a serem transferidos de longo para curto prazo. O item 8.4.5 determina que seja transferido para curto prazo o dobro da média dos recebimentos dos últimos três exercícios. Transferir o dobro somente faria sentido se os esforços de recebimento demonstrassem que a cada exercício dobra os valores recebidos.

A terceira conclusão a que se pode chegar é a respeito da constituição da provisão para perdas com Dívida Ativa que talvez seja o procedimento mais importante trazido pelo Manual, em razão do impacto que provoca na mensuração do ativo. A metodologia de cálculo determinada pelo Manual leva em consideração para efeito de cálculo, do ponto de vista estatístico, tão somente o montante dos créditos recebidos nos últimos três exercícios. Não levou em conta, por exemplo, o tempo em que os créditos estão em estoque e dos créditos que foram recebidos. O que mais impactou o cálculo foi a fórmula adotada. O item 10.3 do Manual determina que se deve provisionar todo o que exceda a expectativa de recebimento para o exercício seguinte. Reside aqui uma inconsistência conceitual do Manual uma vez que esse ativo

tem fortes características de longo prazo e o ativo líquido (Crédito inscrito menos Provisão) representa somente a expectativa de recebimento do exercício seguinte.

Diante das questões levantadas ficou evidente que os procedimentos determinados pelo Manual trouxeram mudanças significativas e importantes para a contabilização e evidenciação da Dívida Ativa. A transferência para curto prazo dos créditos a serem recebidos no exercício seguinte e a contabilização da provisão para perda com Dívida Ativa são as mais importantes. No entanto, nos parece que a metodologia de cálculo desses dois valores deve merecer estudo mais aprofundado para que os critérios de mensuração e evidenciação do ativo seja realizada dentro da melhor técnica possível.

Ante a essas conclusões, a resposta à questão central deste trabalho é que os procedimentos estabelecidos pelo Manual trouxeram melhorias na contabilização da Dívida Ativa se comparada a situação anterior de total falta de provisionamento e evidenciação dos créditos de curto prazo. No entanto, a metodologia de cálculo adotada, principalmente no cálculo da provisão para perda com Dívida Ativa, não levou em conta várias características dos créditos inscritos e necessita exame mais aprofundado. A metodologia poderá levar a um provisionamento maior do que o realmente necessário, se for tomado em conta o tempo que leva para se processar o recebimento dos créditos.

O estudo demonstrou também que algumas questões importantes relacionadas com a Dívida Ativa necessitam ter seu estudo aprofundado. Dentre estas questões destacam-se a de se avaliar a adequação de se utilizar a idade e o tipo de créditos como um dos elementos a ser considerados no cálculo da provisão para perda com Dívida Ativa.

## 8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, Claudiano Manoel de e outros. *Gestão de Finanças Públicas - Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal*. Brasília, 2006

BRASIL. Constituição (1988): *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. *Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e o Distrito Federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Leis/L4320.htm>. Acesso em setembro de 2006.

\_\_\_\_\_. *Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Leis/L6830.htm>. Acesso em setembro de 2006.

\_\_\_\_\_. *Lei n.º 10.180, de 06 de fevereiro de 2001*. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e orçamento Federal, de Administração Financeira, de Contabilidade federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Leis/L10180.htm>. Acesso em setembro de 2006.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993*. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Leis/LCP/Lcp73.htm>. Acesso em setembro de 2006.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em setembro de 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 61/62.

HENDRIKSEN, Eldon, S. e BREDA, Michael F. Van. *Teoria da Contabilidade*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IBRACON, Instituto Brasileiro de Contadores. *Princípios Contábeis*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 20ª ed. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 1995. p. 61.

Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi>. Acesso em setembro/2006

Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Procedimentos da Dívida Ativa– Portaria STN nº 564/2004. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi>. Acesso em setembro/2006

IFAC – *Normas Internacionales de Contabilidad Para el Sector Público*. Disponível em <http://www.ifac.org>. Acesso em setembro/2006