

DÍVIDA ATIVA

Manual de Procedimentos Contábeis

Aplicado à União, Estados,
Distrito Federal e Municípios.

2ª Edição, válida para o exercício de 2009

(Portaria STN nº xxx, de xxx)

Encaminhamento: Assunto já discutido nas reuniões de subgrupo nos dias 16/10/2007, 4/12/2007 e 24/4/2008. O assunto deverá ser retomado na próxima reunião do GT de Padronização de Procedimentos Contábeis, prevista para ocorrer no período de 26 a 28 de maio de 2008.

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

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

Impresso no Brasil

MINISTRO DA FAZENDA

Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO

Nelson Machado

SECRETÁRIO DO TESOIRO NACIONAL

Arno Hugo Augustin Filho

SECRETÁRIOS-ADJUNTOS

Eduardo Coutinho Guerra

Lísicio Fábio de Brasil Camargo

Marcus Pereira Aucélio

Tarcísio José Massote de Godoy

Paulo Fontoura Valle

COORDENADOR-GERAL DE CONTABILIDADE

Paulo Henrique Feijó

COORDENADOR DE CONTABILIDADE

Gilvan da Silva Dantas

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

Francisco Wayne Moreira

EQUIPE TÉCNICA

Allan Lúcio Sathler

Daniel Mateus Barreto

Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

Jean Cacio Quirino Queiroz

Rosilene Oliveira de Souza

Welinton Vitor dos Santos

Informações:

Fones: (61) 3412-3067/3412-3068/3412-1420

Fax: (61) 3412-1959

Correio Eletrônico: ccont.df.stn@fazenda.gov.br

Página Eletrônica: www.tesouro.fazenda.gov.br

Ministério da Fazenda

Secretaria do Tesouro Nacional

Esplanada dos Ministérios, Bloco “ P ”

Edifício Anexo ao Ministério da Fazenda, Térreo, Ala A

CEP.: 70048-900 – Brasília-DF

DÍVIDA ATIVA

Manual de Procedimentos Contábeis

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

2ª edição

Brasília – DF
2008

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

COORDENAÇÃO EDITORIAL / REVISÃO DE TEXTO

Secretaria do Tesouro Nacional/Coordenação-Geral de Contabilidade

CRIAÇÃO CAPA:

TIRAGEM: 10.000 exemplares

Referência Bibliográfica

Dívida Ativa: Manual de Procedimentos. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2008. Anual.

Ficha Catalográfica

--

APRESENTAÇÃO

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

Com este propósito, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN vem realizando, em conjunto com os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e as entidades técnicas representativas da sociedade, a padronização dos conceitos, definições, regras e procedimentos contábeis a serem observados por aquelas unidades da federação da qual resulta a divulgação da 2ª edição do presente Manual, intitulado Dívida Ativa – Manual de Procedimentos Contábeis.

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

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

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA



MINISTÉRIO DA FAZENDA



PORTARIA Nº, DE DE DE 2008.

Aprova a 2ª edição do Manual de Procedimentos Contábeis da Dívida Ativa.

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

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

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

Considerando as competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no artigo 5º do Decreto nº 3.589, de 06 de setembro de 2000, complementadas pela atribuição definida no inciso XVII, do artigo 10, Anexo I do Decreto nº 6.313, de 19 de dezembro de 2007 e conforme artigo 18 da Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001;

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

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

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

Art. 1º - Aprovar a 2ª edição do Manual de Procedimentos Contábeis da Dívida Ativa, que deverá ser utilizado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Art. 2º - Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação, tendo seus efeitos aplicados a partir do exercício de 2009 e sua respectiva execução.

ARNO HUGO AUGUSTIN FILHO

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	CONCEITOS BÁSICOS	10
3	BASE LEGAL	12
4	A COMPETÊNCIA PARA INSCRIÇÃO	14
5	A PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ	15
6	FORMAS DE RECEBIMENTO	17
7	NORMAS DE CONTABILIDADE APLICÁVEIS AO REGISTRO DA DÍVIDA ATIVA	17
7.1	AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE	18
7.2	OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE	19
8	CONTABILIZAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA	21
8.1	APRESENTAÇÃO	21
8.2	PROCEDIMENTO DE REGISTRO INDIVIDUALIZADO	21
8.2.1	ORIGEM DO CRÉDITO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA	21
8.2.2	CRÉDITOS PÚBLICOS PASSÍVEIS DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA	23
8.2.3	INSCRIÇÃO DO CRÉDITO EM DÍVIDA ATIVA	23
8.3	PROCEDIMENTO DE REGISTRO GLOBAL	28
8.4	DÍVIDA ATIVA DE CURTO PRAZO	28
8.5	ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA, JUROS, MULTAS/ENCARGOS	30
8.6	BAIXA DA DÍVIDA ATIVA INSCRITA	30
9	CASOS ESPECIAIS	33
9.1	RPPS – REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL	33
9.2	DESPESAS RELACIONADAS À DÍVIDA ATIVA	33
9.3	RECEBIMENTOS DE DÍVIDA ATIVA EM BENS OU DIREITOS	33
9.4	PARCELAMENTO DE DÍVIDA ATIVA	34
9.5	AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	34
9.6	COBRANÇA DE DÍVIDA ATIVA	34
9.7	COBRANÇA TERCEIRIZADA DA DÍVIDA ATIVA E SECURITIZAÇÃO	35
10	PROVISÃO PARA AJUSTE DA DÍVIDA ATIVA A VALOR RECUPERÁVEL	40
10.1	CONCEITO	40
10.2	CENÁRIO PARA A CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO	41
10.3	NORMAS GERAIS PARA A CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO	41
10.4	ATUALIZAÇÃO DA CONTA PROVISÃO	46
11	ANEXO I – CONTAS DO SISTEMA PATRIMONIAL	48
12	ANEXO II – FLUXOGRAMA DE CONTABILIZAÇÃO	50

13	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:	53
----	-----------------------------------	----

1 INTRODUÇÃO

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

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

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

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

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

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

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

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

2 CONCEITOS BÁSICOS

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

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

Dentre os elementos integrantes do Patrimônio dos Entes Públicos, o presente Manual trata das contas do Ativo que registram créditos inscritos em Dívida Ativa, das contas de controle, e as relacionadas com as respectivas variações.

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

Portanto, a inscrição de créditos em Dívida Ativa representa contabilmente um fato modificativo que tem como resultado um acréscimo patrimonial no órgão ou unidade competente para inscrição em Dívida Ativa e um decréscimo patrimonial no órgão ou entidade originária do crédito. Assim, dentro do Ativo do Ente ocorrerá simultaneamente um acréscimo e um decréscimo patrimonial.

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

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

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

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

efetivamente serão recebidos, existindo sempre um percentual de incerteza sobre a realização dos créditos.

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

Com o objetivo de evidenciar essa margem de incerteza empregam-se contas redutoras para os agrupamentos de contas de registro desses Ativos, permitindo que o valor final dos créditos a receber seja uma expressão correta dos recebimentos futuros. No caso da Dívida Ativa, constituir-se-á uma provisão para ajuste do ativo a valor recuperável. A conta redutora dos créditos de Dívida Ativa é denominada **Provisão para Ajuste da Dívida Ativa a valor Recuperável**.

Essa provisão corresponde à estimativa da entidade da parcela de créditos a receber cuja realização não ocorrerá. Tal estimativa deve ser apurada de forma criteriosa, tendo em vista o caráter de incerteza envolvido, tomando por base o histórico de recuperação em exercícios anteriores, as projeções futuras de recebimento e, principalmente, a qualificação dos créditos registrados, qualificação esta obtida mediante parecer jurídico avaliando o grau de viabilidade de recuperação dos créditos inscritos.

3 BASE LEGAL

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

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

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

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

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

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

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

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

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

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

4 A COMPETÊNCIA PARA INSCRIÇÃO

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

A Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980, em seu artigo 2º, parágrafo 3º, determina que cabe ao órgão competente apurar a liquidez e certeza dos créditos, qualificando a inscrição como ato de controle administrativo da legalidade. Depreende-se, portanto, que os Entes Públicos deverão outorgar a um órgão a competência para este procedimento, dissociando, obrigatoriamente, a inscrição do crédito em Dívida Ativa e a origem desse crédito.

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

“Capítulo VII

Da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

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

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

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

Capítulo IX

Dos Órgãos Vinculados

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

I - a sua representação judicial e extrajudicial;

II - as respectivas atividades de consultoria e assessoramento jurídicos;

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

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

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

5 A PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ

A Dívida Ativa inscrita goza da presunção de certeza e liquidez, e tem equivalência de prova pré-constituída contra o devedor. O ato da inscrição confere legalidade ao crédito como dívida passível de cobrança, facultando ao Ente Público,

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

representado pelos respectivos órgãos competentes, a iniciativa do processo judicial de execução. A Lei 6830, de 22 de setembro de 1980, define a inscrição nos termos do artigo 2º, § 3º:

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

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

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

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

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

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

6 FORMAS DE RECEBIMENTO

O pagamento dos valores inscritos pode ser efetuado em dinheiro ou em bens, aplicando-se de forma geral o disposto no artigo 708 da Lei nº 5.869/73- Código de Processo Civil, e o Capítulo V – Título III da Lei nº 10.406/02 - Código Civil:

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

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

*“TÍTULO III
Do Adimplemento e Extinção das Obrigações*

*CAPÍTULO V
Da Dação em Pagamento*

*Art. 356. O credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida.
Art. 357. Determinado o preço da coisa dada em pagamento, as relações entre as partes regular-se-ão pelas normas do contrato de compra e venda.
Art. 358. Se for título de crédito a coisa dada em pagamento, a transferência importará em cessão.
Art. 359. Se o credor for evicto da coisa recebida em pagamento, restabelecer-se-á a obrigação primitiva, ficando sem efeito a quitação dada, ressalvados os direitos de terceiros.”*

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

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

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

7 NORMAS DE CONTABILIDADE APLICÁVEIS AO REGISTRO DA DÍVIDA ATIVA

7.1 AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

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

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

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

Assim sendo, são pertinentes as orientações contidas nas Normas Internacionais de Contabilidade relativas aos valores registrados no Ativo do Ente Público, em especial aquelas que tratam do prazo esperado de realização e da probabilidade de não ocorrer o recebimento de Ativos de realização futura.

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

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

A Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público 19 (NICSP 19) introduz o conceito de Ativos Contingentes, qualificando-os como Ativos que serão confirmados por eventos futuros não totalmente sob controle do Ente Público, conforme o parágrafo 18. Apesar dessa característica aproximar-se da natureza da Dívida Ativa, a Norma excetua os Ativos relacionados com tributos ou equivalentes em seu parágrafo 1º. Além disso, em seu parágrafo 75, trata a expectativa de déficits futuros como perdas, referindo-se à Norma de Contabilidade Internacional 36 (NIC 36). O tratamento indicado pela NICSP 19 para os Ativos Contingentes é o não reconhecimento, conforme o parágrafo 39, o que caracteriza a harmonia de aplicação das perdas para os ativos reconhecidos por outras normas.

A mesma Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público 19 admite, em seu parágrafo 42, a divulgação, em relatório ou notas explicativas, da natureza de Ativos Contingentes quando existir probabilidade de ingresso de benefícios econômicos,

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

conforme parágrafo 105, assim como, quando possível, a mensuração de seus efeitos financeiros utilizando os princípios descritos nos parágrafos 44 a 62 para provisão. Ressalte-se que, no entendimento da citada Norma Internacional, uma provisão é um passivo, uma obrigação que carrega uma incerteza com relação a seu valor ou vencimento. As Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público tratam da provisão para Ativos de recebimento incerto através da NIC SP 21, em relação ativos não geradores de caixa, porém indicam a observância da Norma Internacional de Contabilidade 36 (NIC 36), que trata do fenômeno da Imparidade de Ativos, quando tratar-se de ativos geradores de caixa.

A Norma Internacional de Contabilidade 36 (NIC 36) tem o seguinte objetivo: “...prescrever os procedimentos que uma entidade aplica para assegurar que os ativos sejam escriturados por não mais do que sua quantia recuperável. Um ativo é escriturado por mais do que a sua quantia recuperável se a sua quantia escriturada exceder a quantia a ser recuperada através do uso ou da venda do ativo. Se este for o caso, o ativo é descrito como estando com imparidade e a Norma exige que a entidade reconheça uma perda por imparidade.” Com esta indicação, observamos a necessidade de constituição de uma provisão para Ativos que possuam valor de realização menor do que o escriturado. O objetivo é evidenciar a real situação patrimonial da Entidade detentora do Ativo em questão.

A Dívida Ativa é o direito de qualquer crédito a favor da Fazenda Pública, tanto de natureza tributária quanto não tributária, cujo recebimento não ocorreu no prazo legal estabelecido, mas que tiveram sua liquidez e certeza apurada pelo Órgão competente para tanto. Entretanto, os valores podem conter um percentual de perda intrínseco, que deve ser determinado e deduzido do valor registrado, utilizando parâmetros indicados nos Princípios Fundamentais de Contabilidade e ainda nas Normas Internacionais de Contabilidade.

7.2 OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE

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

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

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

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

recebimento, que já deve ter seus reflexos como variação patrimonial reconhecidos na dedutibilidade dos créditos a receber.

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

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

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

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

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

8 CONTABILIZAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

8.1 APRESENTAÇÃO

A seguir serão descritos os roteiros contábeis para registro das diversas etapas do procedimento de reconhecimento dos créditos e inscrição dos mesmos em Dívida Ativa. Serão apresentados dois procedimentos alternativos que poderão ser usados conforme o nível de controle desejado pelas Entidades responsáveis pela gestão dos créditos inscritos em Dívida Ativa.

O primeiro procedimento, mais detalhado, trata os créditos de forma individual e requer uma maior integração entre as diversas etapas e unidades envolvidas.

O segundo procedimento trabalha com o uso de informações consolidadas por tipo de movimentação, tratando os valores registrados de forma global, permitindo que uma grande quantidade de lançamentos seja condensada, de modo a facilitar o registro. Este procedimento deve ser utilizado quando em virtude da dificuldade de integração entre as diversas unidades participantes do processo e de modo supletivo ao primeiro procedimento.

8.2 PROCEDIMENTO DE REGISTRO INDIVIDUALIZADO

8.2.1 ORIGEM DO CRÉDITO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA

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

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

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

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

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

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

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

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

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

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

“Seção II

Da Escrituração e Consolidação da Contas

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

.....

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

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

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

D – Ativo / Créditos a Receber (Sistema Patrimonial)

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

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

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

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

8.2.2 CRÉDITOS PÚBLICOS PASSÍVEIS DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

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

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

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

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

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

C – Ativo / Créditos a Receber (Sistema Patrimonial)

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

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

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

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

8.2.3 INSCRIÇÃO DO CRÉDITO EM DÍVIDA ATIVA

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

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

No órgão ou entidade originária do crédito:

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

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

D – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Sistema de Compensação)
C – Passivo Compensado / Créditos da Dívida Ativa (Sistema de Compensação)

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

a) No órgão ou entidade originária do crédito:

D – Variação Passiva / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)
C – Ativo / Créditos Encaminhados para Inscrição em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

b) No órgão ou unidade competente para inscrição:

D – Ativo / Crédito Inscrito em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)
C – Variação Ativa / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

D – Ativo Compensado / Créditos Inscritos em Dívida Ativa (Sistema de Compensação)
C – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa (Sistema de Compensação)

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

Exemplo de contabilização:

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

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

1º Lançamento (antes do vencimento):

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

a) No órgão ou unidade originária do crédito:

D – Ativo / Créditos a Receber (Sistema Patrimonial)

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

b) No órgão ou unidade competente para inscrição:

Não há lançamento.

2º Lançamento (por ocasião do vencimento):

a) No órgão ou unidade originária do crédito:

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

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

b) No órgão ou unidade competente para inscrição:

Não há lançamento.

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

a) No órgão ou unidade originária do crédito:

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

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

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

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

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

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

b) No órgão ou unidade competente para inscrição:

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

C – Passivo Compensado / Créditos da Dívida Ativa (Sistema de Compensação).....R\$ 150,00

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

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

a) No órgão ou entidade originária do crédito:

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

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

b) No órgão ou unidade competente para inscrição:

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

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

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

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

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

a) No órgão de origem do crédito:

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

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

b) No órgão competente para inscrição:

D – Ativo Compensado / Créditos a Inscrever em Dívida Ativa Devolvidos (Sistema de Compensação)

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

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

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

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

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

A contabilização pode ser resumida pelo seguinte fluxo:

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

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

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

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

8.3 PROCEDIMENTO DE REGISTRO GLOBAL

Quando for adotado o procedimento de registro global, não há o acompanhamento da fase de encaminhamento dos créditos, uma vez que o reconhecimento dos créditos pela Contabilidade dar-se-á no momento da inscrição em Dívida Ativa. Assim sendo, o registro será da seguinte forma:

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

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

Neste procedimento não é feito o acompanhamento dos créditos rejeitados, os quais estarão sujeitos apenas a controles extra-contábeis, sendo registrados no Sistema Contábil apenas após a resolução das pendências identificadas ao longo do processo de avaliação da liquidez e certeza do crédito.

Os demais procedimentos, após a inscrição, terão o mesmo tratamento a ser descrito nos próximos itens.

8.4 DÍVIDA ATIVA DE CURTO PRAZO

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

No entanto, a ação de cobrança dos órgãos competentes pela gestão do estoque da Dívida Ativa, em todas as esferas de governo, gera um fluxo real de recebimentos, mensurável em cada exercício. Esse fluxo constitui-se em uma base de valores históricos representativa para uma estimativa de recebimentos futuros.

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

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

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

No curto prazo devem ser registrados os valores inscritos cuja expectativa de recebimento é até o encerramento do próximo exercício.

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

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

Exercício x4:	R\$ 305,00
Exercício x5:	R\$ 274,00
Exercício x6:	R\$ 106,00
Total	<hr/> R\$ 685,00

Total vencível até o final do exercício seguinte:

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

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

Alternativamente, para os órgãos ou entidades que não possuam condições de efetuar o procedimento descrito anteriormente, o montante a ser lançado em curto prazo pode ser determinado pelo fluxo histórico de recebimentos, e expresso pelo dobro da média anual de recebimentos efetivos dos últimos três exercícios. O longo prazo abriga o restante do estoque de créditos inscritos em dívida ativa.

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

Exercício x1:	R\$ 130,00
Exercício x2:	R\$ 175,00
Exercício x3:	R\$ 232,00

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

Total: R\$ 537,00

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

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

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

8.5 ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA, JUROS, MULTAS/ENCARGOS.

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

D – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa

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

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

8.6 BAIXA DA DÍVIDA ATIVA INSCRITA

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

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

As formas de recebimento da Dívida Ativa são definidas em lei, destacando-se duas formas: em espécie ou na forma de bens, tanto pela adjudicação quanto pela dação em pagamento. A receita relativa à Dívida Ativa tem caráter orçamentário, e pertence ao exercício em que for realizada.

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

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

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

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

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

a) Contabilização da baixa por Recebimento do Principal:

a. No órgão competente para inscrição:

D – Ativo / Disponibilidades ou Receita a Classificar

C – Receita de Dívida Ativa

D – Variação Passiva / Baixa Dívida Ativa por Recebimento

C – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa

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

a. No órgão competente para inscrição:

D – Ativo / Disponibilidade ou Receita a Classificar

C – Receita de Juros de Dívida Ativa (ou multa, ou Outros Encargos)

D – Variação Passiva – Baixa Juros de Dívida Ativa por Recebimento

C – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa

c) Contabilização da baixa por Abatimentos e Anistias

a. No órgão competente para inscrição:

D – Variação Passiva – Baixa Dívida Ativa por abatimento

C – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa

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

C – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

d) Contabilização de Cancelamentos:

a. No órgão competente para inscrição:

D – Variação Passiva – Baixa Dívida Ativa por Cancelamento

C – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa

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

C – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa

9 CASOS ESPECIAIS

9.1 RPPS – REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

Os órgãos administradores do Regime Próprio de Previdência Social - RPPS que inscreverem na Dívida Ativa do RPPS os créditos a receber de devedores que sejam integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social registrarão como receita intra-orçamentária o respectivo recebimento e não como receita orçamentária, de acordo com a Portaria MPS nº 95/2007.

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

9.2 DESPESAS RELACIONADAS À DÍVIDA ATIVA

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

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

9.3 RECEBIMENTOS DE DÍVIDA ATIVA EM BENS OU DIREITOS

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

O registro será pelo valor do bem recebido, nos termos do auto de arrematação/adjudicação na hipótese de leilão; ou do laudo de avaliação na hipótese de dação em pagamento.

O recebimento em bens ou direitos envolverá os seguintes lançamentos contábeis:

- D – DESPESA / Despesa Orçamentária
- D – ATIVO / Bem ou Direito (objeto de negociação).
- C – Variação Ativa / Incorporação de Bem ou Direito

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

C – ATIVO / Créditos Inscritos em Dívida Ativa
D – Variação Passiva / Baixa da Dívida Ativa por Recebimento
C – RECEITA / Receita Orçamentária da Dívida Ativa

9.4 PARCELAMENTO DE DÍVIDA ATIVA

A inclusão de valores inscritos em Dívida Ativa em Programas de Recuperação de Dívidas legalmente instituídos ou renegociações administrativas, efetuadas pelo órgão ou entidade competente, que possibilitem a fixação de datas e valores de recebimentos futuros deverá ser expresso em termos contábeis. A parcela com vencimento determinado para datas até o encerramento do exercício subsequente deverá ser reclassificada para a Dívida Ativa de curto prazo, permanecendo a parcela restante no longo prazo.

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

9.5 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

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

No caso de aumento da Dívida Ativa:

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

No caso de diminuição da Dívida Ativa:

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

9.6 COBRANÇA DE DÍVIDA ATIVA

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

Os procedimentos relativos ao serviço de cobrança da Dívida Ativa - tanto administrativos quanto judiciais - deverão observar todos os preceitos legais objetivando o controle, a transparência e o recebimento justo dos valores devidos à Fazenda Pública.

O serviço de cobrança, desde que cumpridos os regramentos legais, deverá receber registro contábil individualizado, através de contas correntes próprias.

Qualquer que seja o benefício da Dívida Ativa, a baixa correspondente redundará em receita orçamentária.

9.7 COBRANÇA TERCEIRIZADA DA DÍVIDA ATIVA E SECURITIZAÇÃO.

9.7.1 Operações realizadas com base na Resolução Senado Federal 33 de 13 de julho de 2006.

A resolução do Senado Federal de nº 33, de 13 de julho de 2006, trouxe aos Estados, Distrito Federal e Municípios autorização para transferir créditos de suas respectivas dívidas ativas a Instituições Financeiras para cobrança.

Assim define o art. 1º da referida resolução; “**Art. 1º** Podem os Estados, Distrito Federal e Municípios ceder a instituições financeiras a sua dívida ativa consolidada, para cobrança por endosso-mandato, mediante a antecipação de receita de até o valor de face dos créditos, desde que respeitados os limites e condições estabelecidos pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e pelas Resoluções nºs 40 e 43, de 2001, do Senado Federal.”

Trata-se, portanto, de uma antecipação de receita sem transferência de risco à Instituição Financeira, a qual prestará um serviço de cobrança com antecipação de recursos, não respondendo a Instituição Financeira pela solvência do devedor. Esta operação não configura securitização de recebíveis.

A operação assemelha-se a um desconto de duplicatas, mas não apresenta a transferência de propriedade do crédito, obrigando o cobrador a seguir os mesmos procedimentos desdobrando-se nas seguintes fases:

1º Passo: Após o endosso-mandato, no momento do encaminhamento da documentação necessária para cobrança à Instituição Financeira, registra-se no Sistema de Compensação a movimentação da documentação física, sem impacto no patrimônio, pois o crédito inscrito em dívida ativa só será baixado após o recebimento definitivo.

Lançamento contábil:

D – Créditos da Dívida Ativa em Cobrança Terceirizada (Sistema de Compensação)
C – Créditos da Dívida Ativa (Sistema de Compensação)

2º Passo: No momento em que a Instituição Financeira efetuar o crédito do valor antecipado, registra-se a receita orçamentária e a obrigação resultante da operação.

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

Lançamento contábil;

D – Ativo / Disponibilidades (Sistema Financeiro)

C – Receita de Dívida Ativa (Sistema Financeiro)

D – Variação Passiva / Dívida Ativa Antecipada (Sistema Patrimonial)

C – Antecipação Receita Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

3º Passo: A Instituição Financeira informa o recebimento do crédito e encaminha a documentação para baixa do mesmo.

Baixa por recebimento (durante a amortização)

D – Créditos da Dívida Ativa (Sistema de Compensação)

C – Créditos da Dívida Ativa em Cobrança Terceirizada (Sistema de Compensação)

D – Antecipação Receita Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

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

Baixa por recebimento (após a amortização)

D – Ativo / Disponibilidades ou Receita a Classificar (Sistema Financeiro)

C – Receita de Dívida Ativa (Sistema Financeiro)

D – Variação Passiva / Baixa Dívida Ativa por Recebimento (Sistema Patrimonial)

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

D – Créditos da Dívida Ativa (Sistema de Compensação)

C – Créditos da Dívida Ativa em Cobrança Terceirizada (Sistema de Compensação)

9.7.2 Operações de securitização.

A Securitização de Recebíveis é uma operação financeira estruturada onde o emissor de títulos, sociedade de propósito específico, oferece como garantia aos adquirentes destes papéis, os direitos creditórios ou recebíveis, segregados de seu originador. O principal objetivo é mitigar o risco de crédito a que os detentores dos títulos emitidos estarão expostos, e, desta forma, captar recursos a uma taxa de juros mais favorável.

Constitui-se em um instrumento financeiro, devendo a baixa do ativo envolvido na operação ser registrada com base na avaliação do risco envolvido na transação. A Norma Internacional de Contabilidade N.º 39 (NIC 39) esclarece que quando da transferência de um ativo financeiro, o desreconhecimento do mesmo deve ser balizado na avaliação do grau de retenção dos riscos e vantagens da propriedade do ativo:

- a) se a entidade transfere substancialmente todos os riscos e vantagens do ativo financeiro, a mesma deve baixar o ativo e reconhecer separadamente como

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

ativos ou passivos quaisquer direitos e obrigações criados ou retidos com a transferência.

- b) se a entidade retém substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade do ativo financeiro, a entidade deve continuar a reconhecer o ativo financeiro.
- c) se a entidade não transfere nem retém substancialmente todos os riscos e vantagens da propriedade do ativo financeiro, a mesma deve avaliar se reteve o controle do ativo financeiro. Neste caso a norma estabelece que:
 - i. Se a entidade não reteve o controle, deve ser efetuada a baixa do ativo financeiro e reconhecidos separadamente como ativos ou passivos quaisquer direitos e obrigações criados ou retidos com a transferência.
 - ii. Se a entidade reteve o controle, deve manter o registro do ativo financeiro até o ponto do seu envolvimento continuado no ativo financeiro.

Com base nos critérios descritos, podemos analisar as operações de securitização sob a ótica da existência ou não de coobrigação para o ente ou órgão cedente dos créditos. Ou seja, para definição do tratamento a ser usado, devem ser avaliadas as garantias oferecidas pelo cedente ao cessionário. Assim sendo, deve ser avaliado o caso concreto para uma perfeita adequação do registro contábil ao fato administrativo.

Para o caso específico da Dívida Ativa a que se considerar que as determinações legais envolvidas determinam que não seja efetuada a baixa do ativo até que o crédito seja extinto, seja pelo pagamento ou por outras situações de extinção do mesmo. Ou seja, no caso da Dívida Ativa, mesmo em situações de transferência substancial dos riscos e vantagens do ativo, deve-se mantê-lo no Ativo do Ente.

A título de exemplo vamos analisar duas situações que podem ser observadas como as mais usuais.

Exemplo 1:

Determinado Ente Público efetua a securitização de seus créditos de dívida ativa através da cessão dos mesmos a sociedade de propósito específico – SPE, garantindo a solvência dos devedores, comprometendo-se a substituí-lo por outro crédito no caso da entidade cessionária não conseguir cobrá-los em 12 meses.

Nesta situação hipotética, o Ente tem uma obrigação para com o cessionário, não transferindo substancialmente os riscos do ativo. A contabilização das diversas etapas do processo deve ocorrer com se segue:

1º Momento: Na Cessão dos créditos.

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

D – Créditos Dívida Ativa Cedidos (Sistema de Compensação)

C – Créditos da Dívida Ativa (Sistema de Compensação)

2º Momento: A SPE efetua o pagamento pelos créditos cedidos ao Ente.

D – Ativo / Disponibilidades (Sistema Financeiro)

C – Receita de Dívida Ativa (Sistema Financeiro)

D – Variação Passiva / Dívida Ativa Antecipada (Sistema Patrimonial)

C – Antecipação Receita Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

3º Momento: A SPE informa que o devedor efetuou o pagamento.

D – Créditos da Dívida Ativa (Sistema de Compensação)

C – Créditos da Dívida Ativa Cedidos (Sistema de Compensação)

D – Antecipação Receita Dívida Ativa (Sistema Patrimonial)

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

4º Momento: A SPE informa ao Ente os créditos não quitados no prazo estabelecido em contrato para substituição dos mesmos por outros créditos.

Na devolução dos créditos

D – Créditos Dívida Ativa Cedidos Devolvidos (Sistema de Compensação)

C – Créditos Dívida Ativa Cedidos (Sistema de Compensação)

No encaminhamento De novos créditos em substituição

D – Créditos Dívida Ativa Cedidos (Sistema de Compensação)

C – Créditos da Dívida Ativa Cedidos Devolvidos (Sistema de Compensação)

Exemplo 2:

Determinado Ente Público efetua a securitização de seus créditos de dívida ativa através da cessão dos mesmos a sociedade de propósito específico – SPE, sem garantir a solvência dos devedores. O Ente garante apenas a constituição do crédito, transferindo a SPE toda a carteira objeto de cessão e a SPE assume todos os riscos inerentes a gestão da carteira.

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

Nesta situação hipotética, o Ente obriga-se apenas pelo fato de os créditos cedidos terem sido constituídos segundo os ditames legais, não garantindo a solvência do mesmo. A contabilização das diversas etapas do processo deve ocorrer com se segue:

1º Momento: Na Cessão dos créditos.

D – Créditos Dívida Ativa Cedidos (Sistema de Compensação)

C – Créditos da Dívida Ativa (Sistema de Compensação)

D – Variação Passiva / Dívida Ativa Securitizada (Sistema Patrimonial)

C – Créditos da Dívida Ativa Securitizados (Sistema Patrimonial)

2º Momento: A SPE efetua o pagamento pelos créditos cedidos ao Ente.

D – Ativo / Disponibilidades (Sistema Financeiro)

C – Receita de Dívida Ativa (Sistema Financeiro)

3º Momento: A SPE informa que o devedor efetuou o pagamento.

D – Créditos da Dívida Ativa Securitizados (Sistema Patrimonial)

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

D – Créditos da Dívida Ativa (Sistema de Compensação)

C – Créditos da Dívida Ativa Cedidos (Sistema de Compensação)

4º Momento: A SPE informa que determinados créditos devem ser baixados por determinação judicial que determinou o cancelamento dos mesmos.

D – Variação Passiva / Baixa Dívida Ativa por Cancelamento (Sistema Patrimonial)

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

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

C – Ativo / Créditos Inscritos em Dívida Ativa

D – Créditos da Dívida Ativa (Sistema de Compensação)

C – Créditos da Dívida Ativa Cedidos (Sistema de Compensação)

10 PROVISÃO PARA AJUSTE DA DÍVIDA ATIVA A VALOR RECUPERÁVEL

10.1 CONCEITO

Os valores inscritos em dívida ativa, embora gozem de diversas prerrogativas jurídicas que ampliem significativamente as possibilidades de cobrança, apresentam por certo grande probabilidade de conterem em seu escopo créditos que não se realizarão. Este fato pode ser comprovado por diversos fatores, tais como, baixa de valores por cancelamento, valores inscritos que não foram recebidos em um horizonte de tempo razoável para a execução dos mesmos, gerando baixa liquidez do ativo em questão, valores questionados judicialmente, e que, portanto, podem ser realizados a menor, entre outros.

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

O procedimento de ajuste vai ao encontro das Normas Internacionais de Contabilidade, encontrando-se embasado pelo Conselho Federal de Contabilidade que incluiu o procedimento em sua proposta de Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, as quais se encontram em discussão pública. Assim pronuncia-se a proposta da NBC 16.5: “A entidade pública deve aplicar métodos de mensuração dos ativos e passivos, possibilitando o reconhecimento dos ganhos e perdas patrimoniais, inclusive aqueles decorrentes de ajustes de valores recuperáveis de ativo (ajuste *impairment*), em conformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade”.

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

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

O uso do termo “provisão” segue o posicionamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, que se utilizou o termo em seu Pronunciamento Técnico nº 01, relativo a “Redução ao valor recuperável de ativos”, justificando-o da seguinte forma: “Quanto à terminologia, o IASB utiliza a palavra Provisão de fato apenas para certos Passivos, e não para Ativos, mas não impede essa utilização por parte de países que estejam acostumados a esse uso adicional. Além do mais, não há em português duas palavras para o sentido da provisão, como há em inglês, uma para uso no Ativo e outra no Passivo.” (Relatório da 2ª Audiência Pública sobre Pronunciamento Técnico CPC 01, item 7, alínea d). Assim sendo, o uso do termo ocorre em função de sua ampla utilização no Brasil.

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

Quanto à técnica de utilização de conta retificadora do ativo, o mesmo comitê apresenta a presente argumentação: “O IASB realmente não entra em detalhes em como efetuar o registro: baixa direta ou mediante conta redutora. Assim, o CPC preferiu utilizar a conta redutora, não só pela possibilidade de sua reversão (exceto no caso do *goodwill*), mas também por **considerar mais transparente essa forma**. Todavia, o CPC lembra que a boa técnica contábil determina a baixa dessa provisão da conta retificada quando a perda for considerada definitiva (como se faz, por exemplo, com os créditos de liquidação duvidosa).” (Relatório da 2ª Audiência Pública sobre Pronunciamento Técnico CPC 01, item 7, alínea o). Assim sendo, o uso da conta retificadora baseia-se no fato deste procedimento ser mais transparente, permitindo ao usuário da informação obter de imediato o valor total dos créditos inscritos, bem como do valor considerado recuperável.

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

10.2 CENÁRIO PARA A CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO

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

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

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

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

10.3 NORMAS GERAIS PARA A CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO

10.3.1 Responsabilidade pelo Cálculo e Registro Contábil da Provisão

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

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

Esse órgão deve promover uma avaliação criteriosa dos Créditos Inscritos em Dívida Ativa, de modo a efetuar a valoração dos mesmos, classificando-os de acordo com os graus de dificuldade de recuperação. Avaliar-se-iam quais créditos possuem alta dificuldade de cobrança, e que, portanto, devem ter seus valores usados como balizadores do cálculo da provisão. Deve ser observada a existência de créditos cujos custos de cobrança excedam os valores recuperáveis, sendo os mesmos alocados como valores formadores do cálculo da provisão.

Para definição final de quais valores devem constituir a estimativa da provisão para ajuste a valor recuperável, ou mesmo para definição da não constituição de provisão, as justificativas que balizarem o processo devem estar apoiadas em parecer jurídico de avaliação da recuperabilidade dos créditos, bem como de uma classificação dos mesmos, segundo critérios técnicos que discriminem o tipo de crédito, tributário ou não-tributário, o tempo de constituição, o prazo decorrido desde o fato gerador até o momento da avaliação, o andamento das ações de cobrança, o ajuizamento ou não de ação judicial, da provisão.

10.3.2 Forma de Mensuração da Provisão

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

Assim, deve-se levar em consideração diversos aspectos para uma correta mensuração da provisão, de modo a não superavaliar e nem subavaliar o Patrimônio Real do Ente Público.

A mensuração da provisão deve seguir, prioritariamente, os parâmetros elencados no item anterior, balizados em estudos jurídico-contábeis que delineiem e qualifiquem os créditos inscritos, de modo a permitir o cálculo do valor a ser provisionado.

Após a avaliação do estoque da dívida, a mesma deve ser classificada quanto ao tipo de recuperação em pelo menos três níveis: baixa dificuldade de recuperação, média dificuldade de recuperação e alta dificuldade de recuperação, conforme a fase em que os processos se encontrem. A mensuração dar-se-ia através da aplicação de

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

percentuais específicos para cada fase e tipo de recuperação nos quais o crédito seja classificado, sendo o respectivo percentual estabelecido com base no histórico de recuperação e da probabilidade de default, ou seja, de inadimplência.

Como exemplo de classificação, citamos o trabalho desenvolvido no âmbito do Ministério da Previdência Social, que efetuou o RATING da Dívida Ativa do INSS:

ESTOQUE DA DÍVIDA EM FASE DE PROCURADORIA POR FASE E TIPO DE RECUPERAÇÃO – 2006

CRÉDITOS COM BAIXA DIFICULDADE NA RECUPERAÇÃO

FASE	DESCRIÇÃO DA FASE	VALOR R\$	QTD	SITUAÇÃO
500	Parcelamento de Clube de Futebol	9.580.077,16	163	PARCELAMENTO
512	Encaminhamento p/ Inclusão em Parcm Admin	278.505.131,91	183	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
530	Parcelamento de Prefeitura (Município)	19.753,17	1	PARCELAMENTO
540	Parcelamento de Prefeitura da MP 1571/97	3.151.386.907,04	4.314	PARCELAMENTO
598	Precatório/Requisitório (Órgãos Públicos)	84.433.766,31	477	JUDICIAL
760	Pré-Parcelamento	87.479.985,33	434	PARCELAMENTO
761	Parcelamento Simplificado	6.654.077,75	1.812	PARCELAMENTO
766	Parcelamento Manual	16.472.796,35	209	PARCELAMENTO
767	Parcelamento de Órgão Público	9.540.099,77	172	PARCELAMENTO
768	Parcelamento sem Garantia	1.272.688.946,37	14.894	PARCELAMENTO
769	Parcelamento com Garantia	1.272.669,60	17	PARCELAMENTO
770	Opção Refis/Exigibilidade Suspensa	10.179.255.511,08	38.091	PARCELAMENTO
771	Opção Refis/Lei 10.684/03	4.687.842.649,48	29.890	PARCELAMENTO
772	Parcelamento Lei 11.196/05	54.245.363,09	158	PARCELAMENTO
885	Levantamento de Depósito com Quitação	28.057.888,78	590	JUDICIAL
SUBTOTAL		19.867.435.623,19	91.405	

CRÉDITOS COM MÉDIA DIFICULDADE NA RECUPERAÇÃO

FASE	DESCRIÇÃO DA FASE	VALOR R\$	QTD	SITUAÇÃO
506	Crédito em Diligência no âmbito administrativo	130.762.754,70	307	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
510	Retorno da Diligência	126.546.623,99	1.824	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
513	Retorno a Proc. – Cancel/Resc – Fase 512	83.215.248,55	246	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
514	Pré-Inscrição de Crédito de LDCG	462.377.012,62	7.113	EXTRAJUDICIAL
516	Cadastramento de Crédito de Sucumbência	28.540.917,89	749	EXTRAJUDICIAL
517	Créd. Previdenciário Sub Judice Não Inscr	353.294.320,33	530	EXTRAJUDICIAL
518	Pré-Inscrição de Crédito	4.778.247.675,66	15.017	EXTRAJUDICIAL
520	Inscrição de Crédito em Dívida Ativa	8.103.990.047,50	20.184	EXTRAJUDICIAL
522	Retorno da Avocatória	3.636.636,99	14	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
524	Recebimento da Graf Após Análise	34.402.183,88	72	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
534	Pré ajuizamento/Distribuição (eletr.)	297.844.683,32	342	EXTRAJUDICIAL
535	Ajuizamento/Distribuição	45.980.236.584,94	210.113	JUDICIAL
536	Ajuizamento/Distrib. de Ação Depósito	86.092.506,36	678	JUDICIAL
537	Com Juiz para Despacho/Sentença (537)	98.198,26	4	JUDICIAL
543	Suspensão de Exigibilidade com Depósito	5.073.271.724,24	6.260	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
578	Pedido de Concordata Suspensiva	4.272.566,86	29	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
594	Citação do Devedor	9.098.067.082,69	45.170	JUDICIAL
595	Citação do(S) Sócio(S)	4.680.529.129,40	27.860	JUDICIAL
596	Pedido de Carta Precatória	434.493.222,80	2.748	JUDICIAL
597	Expedição/Cumprimento de Carta Precatória	545.099.923,35	2.678	JUDICIAL
609	Suspensão e/ou Sobreestamento da Ação	1.867.493.036,51	24.560	JUDICIAL
610	Créd. em Cobr. Amig. Val. até 5000 Reais	50.720.170,64	24.819	EXTRAJUDICIAL
624	Pedido de Penhora e/ou Reforço de Penhora	19.701.799.737,34	86.675	JUDICIAL

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

630	Pedido de Arresto	26.215.930,76	240	JUDICIAL
632	Penhora Regular e Suficiente	2.745.211.477,77	5.832	JUDICIAL
634	Pedido decretação prisão do deposit. infiel	93.423.107,82	591	JUDICIAL
635	Revogação da prisão deposit.infiel	291.093,37	17	JUDICIAL
640	Hasta Pública / Designada	1.806.616.242,29	18.807	JUDICIAL
670	Aguardando cadastr. embargos	4.561.759,76	49	JUDICIAL
675	Embargos do Devedor	3.793.030.399,21	7.231	JUDICIAL
683	Embargos de Terceiros	84.581.069,81	776	JUDICIAL
691	Impugnação aos Embargos	5.246.572.241,96	12.124	JUDICIAL
693	Perícia	126.909.573,28	165	JUDICIAL
730	Intimação	1.676.965.101,14	14.477	JUDICIAL
780	Rescisão de parcelamento de sucumbência	1.972.345,45	36	EXTRAJUDICIAL
792	Rescisão/Exclusão de Créditos de parcm Especi	449.379.361,97	949	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
797	Parcelamento Rescindido	1.565.677.753,72	20.195	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
798	Rescisão/Cancelamento de Parcm Manual	1.401.656,67	72	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
799	Parcelamento Cancelado	506.436.177,96	10.546	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
810	Despacho Interlocutório	547.751.880,43	4.158	JUDICIAL
811	DI – Declarada Incompetência do Juízo – Remet	220.678,48	7	JUDICIAL
820	Desistência de ação	394.570.645,67	1.111	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
824	Com Juiz para Prolação de Sentença	33.735.049,65	102	JUDICIAL
825	Com Juiz para despacho/sentença (825)	283.824.839,01	1.498	JUDICIAL
826	Sentença	513.814.959,25	1.679	JUDICIAL
850	Recurso e/ou Apelações	1.359.289.199,23	7.137	JUDICIAL
869	Contra-Razões ao Recurso	913.696.880,06	2.985	JUDICIAL
877	Subida dos Autos	861.208.280,25	2.562	JUDICIAL
889	Crédito com Resíduo de Parcelamento	8.943.846,21	1.187	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
SUBTOTAL		124.971.333.540,00	592.525	

CRÉDITOS COM ALTA DIFICULDADE NA RECUPERAÇÃO

FASE	DESCRIÇÃO DA FASE	VALOR R\$	QTD	SITUAÇÃO
519	Emissão de Peças Processuais	163.995.445,62	9.976	EXTRAJUDICIAL
521	Crédito em Grau de Avocatória	837.257,86	3	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
542	Suspensão de Exigibilidade sem Depósito	8.276.531.758,31	5.995	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
560	Pedido de Concordata Preventiva	252.803.422,81	266	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
608	Suspensão da Ação Art.40 Lei 6830/80	2.225.074.635,46	47.826	JUDICIAL
616	Créd. Inscrito sem Cond. de Ajuizamento	119.267.886,39	9.032	EXTRAJUDICIAL
667	Arquivamento Provisório da Ação	283.161.626,04	5.972	JUDICIAL
721	Decretação de Falência	131.957.579,45	889	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
722	Encerramento de Falência	857.141,04	22	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
748	Pedido de Restituição	237.965.456,25	2.840	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
756	Pedido Habilitação ou Pagamento/Reserva	2.747.993.191,56	10.271	EXTRAJUDICIAL/JUDICIAL
812	Recebido em Razão D.I. do Juízo de Origem	667.008,44	4	JUDICIAL
SUBTOTAL		14.441.112.409,23	93.096	
TOTAL GERAL DO ESTOQUE		159.279.881.572,42	777.026	

Fonte: Relatório Dívida Ativa - INSS

Após a classificação acima, deve ser feita estimativa dos valores recuperáveis em cada uma das fases descritas. A título de exemplo poderíamos supor que foi verificado que os créditos classificados como de baixa dificuldade na recuperação e que estejam na fase 761 – Parcelamento Simplificado possuem probabilidade de recuperação de 90%. Neste caso, seria provisionado valor relativo a 10% do total de créditos posicionados nesta fase, ou seja, para o caso em questão R\$ 665.407,78.

Vamos supor um exemplo com percentuais de recuperação já definidos para constituição da provisão.

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

Exemplo:

A Prefeitura do Município de Boa Gestão possui inscrito em dívida ativa o montante de R\$ 116.000,00. Com a finalidade de melhor acompanhamento da recuperação destes créditos e objetivando a elaboração de uma melhor estratégia de gestão da Dívida Ativa, a mesma faz uma avaliação criteriosa dos valores inscritos e faz o “rating”. Após parecer jurídico de avaliação do grau de recuperabilidade dos respectivos créditos foi constatado o que segue:

ESTOQUE DA DÍVIDA POR FASE E TIPO DE RECUPERAÇÃO – EXERCÍCIO X1

Tipo de Recuperação	Fase	Valor R\$	Percentual Aplicado	Valor Provisão
Baixa dificuldade de recuperação	A	4.000,00	5	200,00
	B	3.000,00	10	300,00
	C	15.000,00	15	2.250,00
Média dificuldade de recuperação	D	3.800,00	20	760,00
	E	7.000,00	25	1.750,00
	F	36.000,00	30	10.800,00
Alta dificuldade de recuperação	G	2.200,00	35	770,00
	H	27.000,00	45	12.150,00
	I	18.000,00	70	12.600,00
Total		116.000,00	-	41.580,00

Foi verificada, ainda, a probabilidade que um crédito classificado em determinados grau e fase possui de não recuperação, percentual este determinado pelo histórico geral da classificação ou por uma estimativa futura, caso não haja registro histórico. A informação deve constar do estudo efetuado para classificação dos créditos.

Com base nas informações acima, efetua-se o lançamento contábil da provisão:

D – Variação passiva – Constituição de Provisão

C – Provisão para ajuste da dívida ativa a valor recuperável 41.580,00

Desta forma teremos a seguinte apresentação no Balanço Patrimonial:

Dívida Ativa	74.420,00
Valores Inscritos em Dívida Ativa	116.000,00
(-) Provisão para perdas da Dívida Ativa	(41.580,00)

10.4 ATUALIZAÇÃO DA CONTA PROVISÃO

Os valores inscritos em dívida ativa devem ser avaliados pelo menos anualmente, para fins de elaboração das demonstrações contábeis. Assim sendo, anualmente deve ser evidenciada a movimentação dos créditos entre as diversas fases de execução e o impacto no cálculo da conta redutora de provisão. Claro está que a movimentação dos créditos ocorre em uma frequência inferior a anual, permitindo, inclusive que a atualização do valor seja até mesmo diária, mas para fins práticos a atualização anual é suficiente, tendo em vista ser esse o prazo para divulgação das demonstrações contábeis.

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

Exemplo:

Com base no exemplo anterior, suponhamos que no exercício posterior, após os registros de movimentação dos créditos entre as diversas fases, as apropriações de novas inscrições e as baixas ocorridas ao longo do exercício, foi divulgado novo relatório:

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

Tipo de Recuperação	Fase	Valor R\$	Percentual Aplicado	Valor Provisão
Baixa dificuldade de recuperação	A	10.000,00	5	500,00
	B	3.000,00	10	300,00
	C	8.000,00	15	1.200,00
Média dificuldade de recuperação	D	4.500,00	20	900,00
	E	5.000,00	25	1.250,00
	F	39.000,00	30	11.700,00
Alta dificuldade de recuperação	G	3.200,00	35	1.120,00
	H	27.000,00	45	12.150,00
	I	20.000,00	70	14.000,00
Total		119.700,00	-	43.120,00

Observa-se que ocorreu um aumento no valor da provisão, sendo necessário efetuar a complementação do valor.

Valor provisionado anteriormente:	41.580,00
Novo valor a ser provisionado	43.120,00
Complementação	1.540,00

O lançamento contábil é o que se segue:

D – Variação passiva (ajuste da dívida ativa a valor recuperável)	
C – Provisão para ajuste da dívida ativa a valor recuperável	1.540,00

No Balanço Patrimonial de X2, teremos:

Dívida Ativa	76.580,00
Valores Inscritos em Dívida Ativa	119.700,00
(-) Provisão para perdas da Dívida Ativa	(43.120,00)

Suponhamos que no exercício de X3, após um programa bem sucedido de recuperação de créditos, o Município de Boa Gestão divulga novo relatório com redução significativa do estoque e melhoria na qualificação do mesmo, tendo como efeito a redução do valor da provisão para ajuste a valor recuperável.

ESTOQUE DA DÍVIDA POR FASE E TIPO DE RECUPERAÇÃO – EXERCÍCIO X3

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

Tipo de Recuperação	Fase	Valor R\$	Percentual Aplicado	Valor Provisão
Baixa dificuldade de recuperação	A	3.000,00	5	150,00
	B	2.000,00	10	200,00
	C	-	15	-
Média dificuldade de recuperação	D	3.500,00	20	700,00
	E	8.000,00	25	2.000,00
	F	30.000,00	30	9.000,00
Alta dificuldade de recuperação	G	3.200,00	35	1.120,00
	H	25.500,00	45	11.475,00
	I	18.000,00	70	12.600,00
Total		93.200,00	-	37.245,00

Nesta situação, como o valor da nova provisão é menor que o registrado, devemos proceder à reversão do excesso:

Valor provisionado anteriormente:	43.120,00
Novo valor a ser provisionado	37.245,00
Redução	(5.875,00)

D – Provisão para Ajuste da Dívida Ativa a valor recuperável	
C – Variação Ativa – Baixa de Provisão	5.875,00

No Balanço Patrimonial de X3, teremos:

Dívida Ativa	55.955,00
Valores Inscritos em Dívida Ativa	93.200,00
(-) Provisão para perdas da Dívida Ativa	(37.245,00)

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

ATIVO DE CURTO PRAZO

CRÉDITOS A RECEBER

DÍVIDA ATIVA DE CURTO PRAZO

(-) PROVISÃO PARA AJUSTE DA DÍVIDA ATIVA A VALOR RECUPERÁVEL

ATIVO DE LONGO PRAZO

DÍVIDA ATIVA DE LONGO PRAZO

CRÉDITOS A ENCAMINHAR PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

CRÉDITOS ENCAMINHADOS PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA

(-) PROVISÃO PARA AJUSTE DA DÍVIDA ATIVA A VALOR RECUPERÁVEL

ATIVO COMPENSADO:

CRÉDITOS A INSCREVER EM DÍVIDA ATIVA

CRÉDITOS A INSCREVER EM DÍVIDA ATIVA DEVOLVIDOS

CRÉDITOS DÍVIDA ATIVA CEDIDOS

CRÉDITOS DÍVIDA ATIVA CEDIDOS DEVOLVIDOS

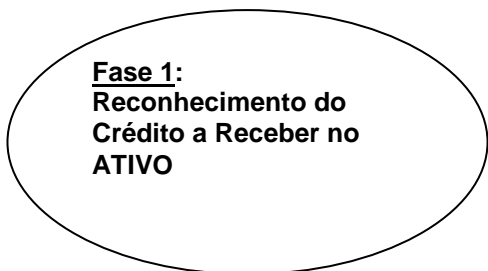
CRÉDITOS DÍVIDA ATIVA EM COBRANÇA TERCEIRIZADA

CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA

PASSIVO COMPENSADO:

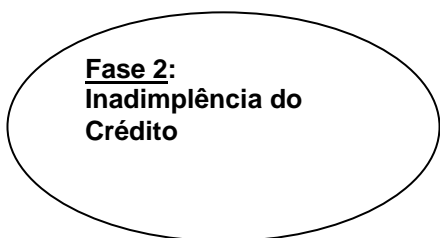
CRÉDITOS DA DÍVIDA ATIVA

12 ANEXO II – FLUXOGRAMA DE CONTABILIZAÇÃO

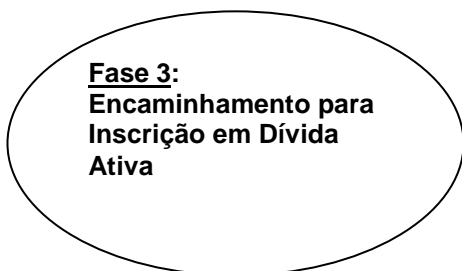


CONTABILIZAÇÃO:

Unidade Originária do crédito:
D – ATIVO / Créditos a Receber
C – Variação Ativa / Créditos a Receber



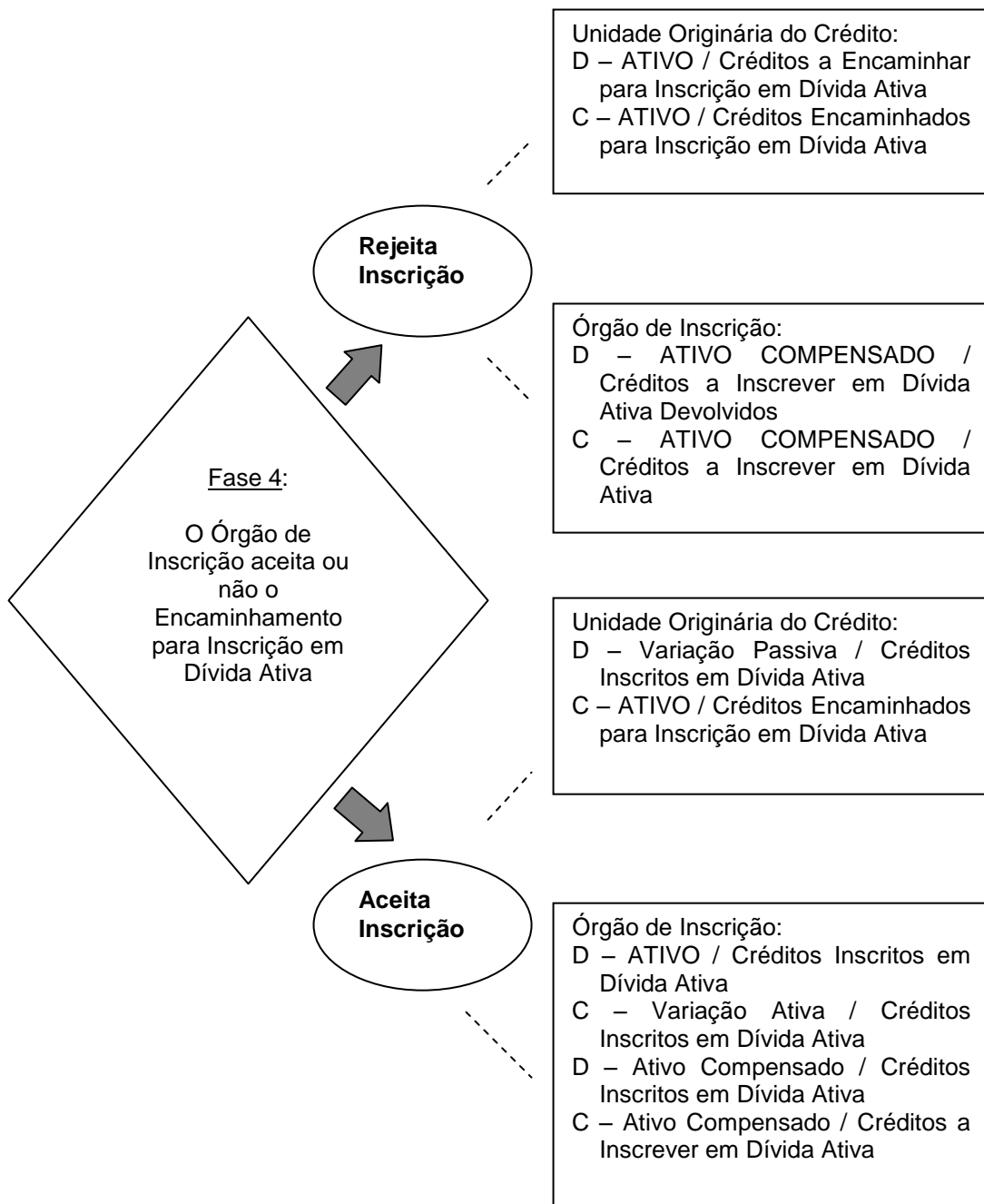
Unidade Originária do crédito:
D – ATIVO / Créditos a Encaminhar
para Inscrição em Dívida Ativa
C – ATIVO / Créditos a Receber



Unidade Originária do crédito:
D – ATIVO / Créditos Encaminhados
para Inscrição em Dívida Ativa
C – ATIVO / Créditos a Encaminhar
para Inscrição em Dívida Ativa

Órgão de Inscrição:
D – ATIVO COMPENSADO /
Créditos a Inscrever em Dívida
Ativa
C – PASSIVO COMPENSADO /
Créditos da Dívida Ativa

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA



MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

Fase 5:
Baixa da Dívida Ativa
por:

- a)Recebimento,
- b)Cancelamento,
- c)Ajustes

Órgão de Inscrição:

D – ATIVO / Disponibilidades

C – RECEITA de Dívida Ativa

D – Variação Passiva / Baixa Dívida
Ativa por Rec/Canc/Ajustes

C – ATIVO / Créditos Inscritos em
Dívida Ativa

13 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 maio 2000, Seção 1, p. 1.

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

MINUTA PARA DISCUSSÃO DO MANUAL DE DÍVIDA ATIVA

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

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

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

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

Ministério da Previdência Social. Portaria nº 95, de 06 de março de 2007. Altera os anexos I, II, III e IV da Portaria MPS nº 916, de 15 de julho de 2003 e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 07 mar. 2007.