
TRATAMENTO CONTÁBIL DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO DE CASO NO GDF À LUZ DA TEORIA CONTÁBIL

DEBT TAX ACCOUNTING TREATMENT: A CASE STUDY IN GDF IN THE LIGHT OF ACCOUNTING THEORY

Manoella Alves da Silva

Graduada em Ciências Contábeis na Universidade de Brasília.

Endereço: Quadra 102 Lote 6 Bloco B Apartamento 403 Residencial Portal dos Lírios – Águas Claras - Brasília-DF – CEP: 71.907-000

Tel: (61) 9994-0492

E-mail: manoella.alvess@gmail.com

Diana Vaz de Lima

Professora da Universidade de Brasília – Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – DCCA – UnB

Doutora pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN

Endereço: UnB - Campus Darcy Ribeiro FACE 1º Andar, Salas B1-02 - Asa Norte - Brasília-DF – CEP: 70.910-900

Tel: (61) 3107-0796

E-mail: diana_lima@unb.br

Recebido: 27/02/2015

Aprovado: 15/03/2016 Publicado: 30/04/2016

Lucas Oliveira Gomes Ferreira

Professor da Universidade de Brasília – Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – DCCA – UnB

Mestre pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN

Endereço: UnB - Campus Darcy Ribeiro - FACE Departamento de Ciências Contábeis - Asa Norte - Brasília-DF – CEP: 70.910-900

Tel: (61) 8162-1542

E-mail: lucasoliveira@ub.brn

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar o tratamento contábil da dívida ativa tributária à luz da teoria da contabilidade. Para tratar a questão da pesquisa, foi efetuado estudo de caso no Governo do Distrito Federal, a partir dos dados do Sistema de Coleta de Dados do Tesouro Nacional (SISTN), do uso de dados internos da Procuradoria-Geral do Distrito Federal e do sistema *click view* da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal, referente ao período de 2009 a 2012. A justificativa da pesquisa se dá em razão do processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, que vem discutindo a inclusão de regras e procedimentos contábeis para o setor público à luz da teoria contábil. Considerando que a obrigação tributária nasce a partir da declaração formal, os resultados mostram que antes de serem inscritos em dívida ativa tributária esses valores devem ser registrados com base no regime de competência no momento do seu fato gerador. Além disso, em virtude do baixo recebimento dos valores inscritos em dívida ativa tributária, deve ser constituída uma provisão para ajuste a valor recuperável, para que as demonstrações contábeis governamentais possam refletir com fidedignidade os valores nelas representados.

Palavras-Chave: Dívida Ativa Tributária; Teoria da Contabilidade; Regime de Competência.

ABSTRACT

The present study aims to analyze the accounting treatment of debt tax considering the accounting theory. To address the research, a case study was conducted in the Federal District from the Treasury Data Collection System (SISTN), the use of internal data of the Prosecutor General of Federal District and the click view system of the Treasury Department's Federal District, for the period from 2009 to 2012. The study is justified by the Brazilian public accounting convergence process toward international standards, which has been discussing the inclusion of rules and accounting procedures to the public sector in the light of accounting theory. Considering the tax obligation arises from the formal declaration, the results show that prior to being enrolled in outstanding debt tax, these values should be registered based on the accrual basis at the time of the taxable event. Moreover, due to the low receipt of values enshrined in active, tax debt should be registered a provision for the impairment adjustment, so the government financial statements may reflect reliability values

Keywords: Debt Tax; Accounting Theory; Accrual Basis.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade nos últimos anos vem passando por processos de convergência aos padrões internacionais, ou seja, os países têm buscado uma linguagem contábil mais harmônica, de forma a propiciar uma comparação entre as informações. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), juntamente com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), vem procurando conciliar as normas internacionais de contabilidade com os fundamentos da doutrina contábil, de forma a trazer regras e procedimentos contábeis para o setor público à luz da teoria contábil.

Dentro desse novo ambiente de convergência da contabilidade pública brasileira, uma das ações que tem provocado discussões encontra-se relacionada ao registro contábil dos créditos tributários e não tributários com base no regime de competência, diferentemente da prática contábil brasileira, que tem como base de registro da receita pública o regime de caixa (art. 35 da Lei 4.320/1964).

Ao longo dos anos, os créditos tributários não arrecadados nos períodos próprios têm sido encaminhados para que seja avaliada a pertinência de sua cobrança, e, caso seja evidenciado que os mesmos são de fato devidos, é feito o registro do direito a receber nas contas públicas, sob o título de Dívida Ativa Tributária.

De acordo com a Secretaria de Fazenda do Distrito Federal (SFDF), a Dívida Ativa do Distrito Federal atualmente tem seu montante avaliado em R\$ 13 bilhões de reais, e representa um dos ativos de maior valor dentro da estrutura do Balanço Patrimonial do Governo do Distrito Federal (GDF), revelando a magnitude desses valores e a necessidade de uma adequada contabilização, evidenciação e cobrança desse ativo (PEREIRA, 2006).

Considerando que, em virtude do processo de convergência da contabilidade pública brasileira, vem sendo discutida a inclusão de regras e procedimentos contábeis para o setor público à luz da teoria contábil, e dada à relevância dos valores relativos à Dívida Ativa Tributária nas demonstrações contábeis do GDF, o presente estudo traz a seguinte questão de pesquisa: *quais critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação devem ser considerados para o adequado tratamento contábil da dívida ativa tributária?*

Portanto, o presente estudo tem como objetivo analisar o tratamento contábil da dívida ativa tributária à luz da teoria da contabilidade. Para tratar a questão de pesquisa, foi realizada uma revisão

normativa e bibliográfica tendo como base os fundamentos da doutrina contábil e efetuado estudo de caso no GDF a partir dos dados coletados no SISTN, do uso de dados internos da Procuradoria-Geral do Distrito Federal (PGDF) e do sistema *click view* da SFDF, referente ao período de 2009 a 2012.

Além dessa introdução, o presente estudo é estruturado em outros cinco capítulos. O capítulo 2 apresenta características dos ativos, dos créditos tributários a receber e da dívida ativa. O capítulo 3, o tratamento contábil da dívida ativa tributária no âmbito do GDF. O capítulo 4 traz os dados do GDF coletados no SISTN, na PGDF e da SFDF. No capítulo 5 é feita a análise dos resultados à luz da teoria contábil. As considerações finais são apresentadas no Capítulo 6 e, por fim, as referências utilizadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Critérios de Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação de Ativos

A doutrina contábil apresenta inúmeras definições para o conceito de ativo. Esses conceitos não se diferenciam muito uns dos outros, demonstrando que possuem a mesma essência. Para Niyama e Silva (2011) a definição do ativo é de extrema importância para o entendimento dos elementos contábeis, visto que o passivo e o patrimônio líquido são definidos a partir desse conceito.

De acordo com Iudícibus (2009, p. 124-125), os “ativos são recursos controlados por uma entidade capazes de gerar, mediata ou imediatamente, fluxos de caixa”. Segundo Hendriksen e Van Breda (2009, p. 286), os ativos “devem ser definidos como potenciais de fluxos de serviço ou direitos a benefícios futuros sob o controle de uma organização”.

No âmbito do Setor Público, a norma brasileira de contabilidade aplicada ao setor público editada pelo Conselho Federal de Contabilidade - NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis, dispõe que “o ativo compreende as disponibilidades, os bens e os direitos que possam gerar benefícios econômicos ou potencial de serviço (CFC, 2008b).

Para a *International Federation of Accountants* – IFAC (Federação Internacional de Contadores), entidade responsável pela emissão das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, os ativos “são recursos controlados por uma entidade em consequência de eventos passados e dos quais se espera que resultem fluxos de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços para a entidade” (CFC, 2010, p. 38).

Diante desses conceitos, pode-se depreender três características fundamentais para se reconhecer um ativo: (i) deve ser controlado pela entidade; (ii) resultante de eventos passados e (iii) deve gerar futuros benefícios econômicos ou potencial de serviços.

No processo de reconhecimento deve ser considerado o fato gerador do ativo, ou seja, quando suprir as características essenciais de um ativo, este deverá ser registrado no momento em que ocorreu. A norma brasileira de contabilidade aplicada ao setor público – NBC T 16. 5 – Registro Contábil determina que os eventos públicos devem ser reconhecidos de acordo com o fato gerador (CFC, 2008c).

Para a IFAC, o fato gerador tributável é "o evento passado que o governo, o legislativo ou outra autoridade tenha determinado como sujeito à tributação" (CFC, 2010, p. 701). Ainda de acordo com a norma, este é o momento em que o evento passado que origina o controle do ativo acontece, mesmo reconhecendo que possam existir dificuldades na mensuração confiável de certos fluxos tributários (CFC, 2010).

Segundo a norma internacional que trata das receitas de transações sem contraprestação (tributos e transferências) - IPSAS 23 - *Revenue From Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)* - a "entidade reconhecerá um ativo oriundo de uma transação sem contraprestação quando ganha o controle de recursos que se enquadram na definição de um ativo e satisfazem critérios de reconhecimento" (CFC, 2010, p. 674).

De acordo com Lino Martins (*apud* SILVA, 2000, p. 6), “no regime de competência as receitas e despesas são registradas segundo o período em que foram ganhas ou incorridas, mesmo quando ainda não recebidas ou pagas”.

Com relação ao processo de mensuração, a NBCT 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, emitida pelo CFC, estabelece que esta é “a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.” (CFC, 2008, item 2, d).

Com relação à mensuração do ativo, esta pode ser dividida em duas formas: valores de entrada (custos históricos, custos de reposição ou custos esperados) ou valores de saída (preços de venda passados, preços correntes de venda ou valores realizáveis esperados) (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2009).

Independentemente da forma escolhida, a preocupação é que a mensuração do ativo reflita o valor justo, que, de acordo com Iudícibus *et al* (2010), representa uma negociação isenta entre as partes envolvidas.

Para Iudícibus *et al* (2010), valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem a liquidação ou que caracterizem transação compulsória.

Quando não existir um mercado ativo em que as partes interessadas negociem, pode-se utilizar o valor justo de ativos semelhantes que venham a ter mercado ativo ou preços de negociação desses ativos semelhantes que tenham ocorrido há pouco tempo, com ajustes como inflação, variações específicas, etc. Os autores ainda trazem outra forma, que é o valor justo através de fluxos de caixa futuros descontados a valor presente (IUDÍCIBUS *et al*, 2010).

O processo de evidenciação de ativos pode se dar de inúmeras formas, sendo que cada classe de ativos tem suas próprias exigências de evidenciação. Contudo, é importante salientar que a evidenciação deve preservar as características qualitativas, quais sejam: compreensibilidade, relevância, materialidade, confiabilidade, representação adequada, primazia da essência sobre a forma, neutralidade, prudência, integridade e comparabilidade (IUDÍCIBUS *et al*, 2010).

Segundo Iudícibus (2009), a evidenciação deve estar relacionada aos objetivos da contabilidade, de forma a garantir informações diferenciadas para todos os usuários, e não deve permitir que os demonstrativos sejam enganosos.

2.2 Registro Contábil dos Créditos Tributários a Receber

Para entender o registro contábil da Dívida Ativa tributária, é necessário antes entender o tratamento contábil dos créditos tributários e, para isso, é preciso conhecer os passos que se utiliza para chegar até a existência desse crédito.

Primeiramente, há a hipótese de incidência, ou seja, uma previsão abstrata do fato gerador de um tributo. Quando esse fato gerador acontece, nasce então a obrigação tributária, que tem a mesma natureza do crédito tributário (FARAG, 2008). O crédito tributário corresponde, portanto, à prestação pecuniária da obrigação tributária que o sujeito passivo (devedor) deve pagar.

Por outro lado, as receitas públicas representam os ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado, registradas como receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário (MCASP, 2012).

Os créditos tributários são, portanto, receitas públicas e são constituídos após o seu lançamento jurídico (FARAG, 2008). De acordo com o art. 142 da Lei 5172/1966 (Código Tributário Nacional), este lançamento corresponde à verificação da ocorrência do fato gerador.

[...] procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (Lei 5172/1966, art. 142).

Sendo assim, o lançamento corresponde à declaração formal do fato gerador do crédito tributário (ALEXANDRE, 2010). Após o lançamento, o sujeito passivo tem como obrigação o pagamento do tributo. Quando acontecer de o devedor não pagar, os valores representados pelo crédito tributário serão inscritos em dívida ativa.

No âmbito do setor público brasileiro, em atendimento ao disposto no art. 35 da Lei 4.320/1964, os créditos tributários vêm sendo reconhecidos apenas no momento de sua arrecadação, ferindo os princípios contábeis da competência e da oportunidade.

De acordo com o princípio contábil da competência, conforme Resolução CFC 1111/2007, art. 9º, “as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.” Sob a ótica do princípio contábil da oportunidade, que “refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.” (CFC, 2007, art. 6º, a)

Segundo o disposto nos atuais normativos (NBCASP, MCASP, IPSAS), as receitas (variações patrimoniais) devem ser registradas no momento de sua ocorrência, independentemente da execução orçamentária. Por conseguinte, infere-se que os valores referentes aos créditos tributários tenham seus direitos registrados no momento do lançamento, e não quando de sua arrecadação.

2.3 Caracterização da Dívida Ativa

2.3.1 Aspectos Conceituais e Legais

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), parte III (2012, p. 137), que trata dos procedimentos contábeis específicos, a dívida ativa abrange os créditos de valores não recebidos no tempo correto.

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 (MCASP, parte III, 2012, p. 137).

A dívida ativa pode ser constituída de bens e direitos que o ente público ainda tenha a receber, e pode ser dividida em dívida ativa tributária e dívida ativa não tributária. O art. 39 da lei 4320/1964 aborda sobre essa divisão.

§ 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 subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (Lei 4320/1964, art. 39, § 2º).

Portanto, a dívida ativa tributária representa os tributos e respectivos adicionais e multas e a dívida ativa não tributária representa todos os demais créditos. Na prática, o registro do direito relativo à dívida ativa vem sendo efetuado apenas quando de sua averiguação jurídica, que reconhece a existência do débito junto do sujeito passivo.

Os parágrafos 3, 4 e 5 do art. 39 da Lei 4.320/1964, estabelecem que os valores inscritos em dívida ativa devam ser convertidos ao correspondente valor em moeda nacional, devendo ser reconhecidos a atualização monetária, multas, juros de mora e encargos.

2.3.2 Competência para Inscrição

De acordo com o MCASP (2012, p.142), “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.”

Para Alexandre (2010, p.533), inscrever em dívida ativa é “incluir um devedor num cadastro em que estão aqueles que não adimpliram suas obrigações no prazo.” Cabe ao órgão competente a apuração da liquidez e certeza dos fatos para proceder à inscrição, como descrito na lei 6.830/1980 em seu art. 2º, parágrafo 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 (Lei 6830/1980, art. 2º, § 3).

Conforme a Lei Complementar nº 73/1993, art. 12, incisos I e II, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é o órgão competente, no âmbito da União, para inscrever e apurar a liquidez e certeza dos créditos e representar a União na execução da dívida ativa de caráter tributário. No DF, é competência da Procuradoria-Geral do Distrito Federal efetuar a cobrança administrativa e judicial da dívida ativa do Distrito Federal, bem como inscrever a dívida ativa tributária e não tributária, em data definida pelo Poder Executivo (DF, 2001).

A execução da parte administrativa da Dívida Ativa do Distrito Federal é competência da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal (SFDF), por meio do Núcleo da Dívida Ativa – NUDAT, conforme Portaria nº 563, de 05 de setembro de 2002:

Art. 96 Ao Núcleo da Dívida Ativa – NUDAT, unidade orgânica de execução, diretamente subordinado à Gerência de Recuperação do Crédito Tributário, compete:

- I – controlar e coordenar o sistema de dívida ativa do Distrito Federal;
- II – promover a cobrança administrativa dos créditos tributários inscritos em dívida ativa e não pagos;
- III – efetuar a baixa de créditos em decorrência de sentença judicial, remissão, anistia, prescrição e revisão de ofício;
- IV – promover a inscrição de créditos na dívida ativa do Distrito Federal, notificando o contribuinte no caso de crédito de natureza tributária;
- V – analisar os pleitos de exclusão de sócio e co-responsável do cadastro da dívida ativa;
- VI – efetuar cálculo para quitação de cota-parte;
- VII – elaborar resumos financeiros de créditos inscritos em dívida ativa para fins de contabilização;
- VIII – conferir a consistência dos relatórios referentes aos documentos de arrecadação;
- IX – propor medidas de aperfeiçoamento da legislação tributária;
- X – fornecer informações para subsidiar a programação fiscal;
- XI – aferir e conceder a produtividade dos servidores lotados no Núcleo;
- XII – elaborar, mensal e anualmente, relatórios gerenciais e das atividades desenvolvidas;
- XIII – providenciar o arquivamento e solicitar o desarquivamento de processos;
- XIV – executar outras atividades inerentes à sua área de competência.

(PORTARIA nº 563/2002, art. 96).

Na prática, no âmbito do GDF, a dívida ativa é inscrita pela SFDF, que também apura a certeza e a liquidez do crédito, bem como efetua a cobrança administrativa do mesmo. Quando a SFDF não obtém êxito na cobrança administrativa, um processo é enviado para que a Procuradoria-Geral do Distrito Federal (PGDF) faça a cobrança judicial.

2.3.3 Presunção de Certeza e Liquidez

Conforme o MCASP (2012, p. 145) “a Dívida Ativa inscrita goza da presunção de certeza e liquidez, e tem equivalência de prova pré-constituída contra o devedor, facultando ao ente público, representado pelos respectivos órgãos competentes, a iniciativa do processo judicial de execução”.

Conforme disposto no art. 3º, parágrafo único da Lei 6.830/1980, que trata da cobrança judicial da dívida ativa e dá outras providências, a inscrição da dívida ativa também corresponde à prova pré-constituída contra o devedor, sendo que essa presunção de certeza e liquidez pode ser revogada com a apresentação de prova ilidida por parte do sujeito passivo.

2.3.4 Formas de Recebimento

Segundo o disposto no art. 708, incisos I, II e III da Lei 5.869/1973, Código do Processo Civil, os valores correspondentes à dívida ativa podem ser pagos através de dinheiro, adjudicação de bens penhorados ou pelo usufruto de bem imóvel ou de empresa.

Como forma alternativa de recebimento, a compensação da dívida ativa poderá ser feita contra a dívida que a Fazenda tem com o credor, conforme a Lei 5172/1966. Portanto, o recebimento de qualquer natureza será receita orçamentária, prevista ou não no orçamento do exercício de recebimento.

3 METODOLOGIA

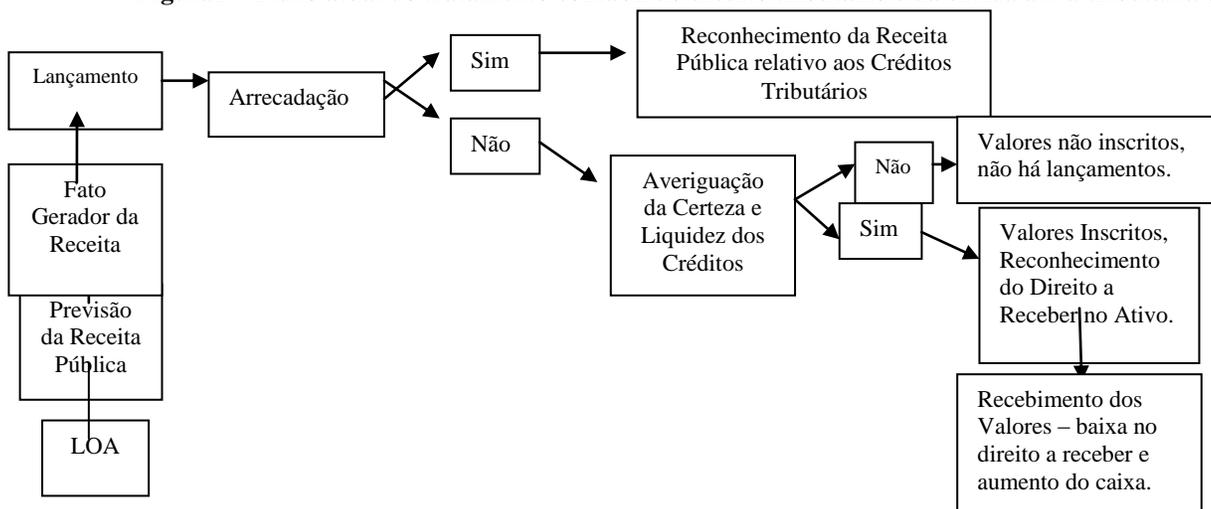
3.1 Critérios de Reconhecimento do Crédito Tributário e da Dívida Ativa no GDF

Na prática, no âmbito do GDF, primeiramente é feita uma previsão da receita pública na Lei Orçamentária Anual (LOA). Mesmo que não haja o recebimento desses valores no período regular, nenhum procedimento contábil tem sido registrado.

Em um segundo momento, quando expirado o prazo do vencimento da receita pública sem que o devedor tenha realizado o pagamento correspondente, a Secretaria de Fazenda dá início a um procedimento com o objetivo de analisar aquilo que pode ou não entrar em dívida ativa.

Registra-se que essa análise se restringe basicamente a problemas de cadastro (Cadastro de Pessoa Física - CPF ou Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ incorretos) e a valores ínfimos que não são considerados em dívida ativa. Após essa análise, aquilo que for aprovado será evidenciado como um direito a receber no ativo do Ente Público. A Figura 1 apresenta o fluxo atual do tratamento contábil do crédito tributário e da dívida ativa tributária do GDF.

Figura1 – Fluxo atual do tratamento contábil do crédito tributário e da dívida ativa tributária do GDF.



Elaboração Própria

Ressalta-se que o lançamento acima mencionado refere-se ao lançamento proveniente do Código Tributário Nacional (CTN), bem como da Lei 4320/1964 que conceituam: “lançamento da receita é ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta” (Lei 4320/1964, art.53).

Um caso especial a ser mencionado é o do IPTU (imposto predial territorial urbano), em que todos os anos o GDF lança os boletos para o pagamento desse imposto. O fato gerador desse tributo é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física sobre uma propriedade urbana, conforme é tratado no artigo 1º do Decreto 28.445/2007.

Art. 1º. O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil (Decreto-Lei nº. 82, de 26 de dezembro de 1966, art. 3º): I - localizado na zona urbana do Distrito Federal; (DECRETO nº 28.445/2007, art. 1º).

O IPTU é um imposto de periodicidade anual, cujo pagamento pode ser realizado em até seis parcelas, e será exigido 30 dias após a publicação do edital de lançamento e do recebimento da notificação pessoal do lançamento (Decreto 28.445/2007 art.19).

Caso o pagamento do IPTU não seja efetuado ao prazo, o Decreto 28.445/2007, em seu artigo 23, determina que o referido imposto só será inscrito em dívida ativa a partir do primeiro mês do exercício seguinte. Essa situação no âmbito do Distrito Federal é válida para todos os tributos de lançamento anual (Lei Complementar 04/1994, art. 37).

Sendo assim, atualmente os valores classificados como direitos a receber referentes à Dívida Ativa somente vêm sendo reconhecidos em contas de ativo no exercício seguinte ao de sua ocorrência (fato gerador).

3.2 Critérios de Mensuração e Evidenciação da Dívida Ativa no GDF

A Dívida Ativa no Distrito Federal é mensurada a custo corrente, ou seja, considera-se o valor inicial constante do boleto entregue ao agente passivo com a inclusão de juros, correção monetária e multas, se for o caso. No Distrito Federal, o índice utilizado para correção é o Índice Nacional de Preço ao Consumidor (INPC) e os juros são de 1% ao mês, conforme determina a Lei Complementar 435/2001.

Essa técnica pode ser considerada uma aproximação ao valor justo dos ativos. Quando ao critério de evidenciação adotado, a dívida ativa é registrada em contas de direito a receber nas contas do GDF, no ativo não circulante.

3.3 Procedimentos metodológicos

Considerando que o objetivo do presente estudo é analisar o tratamento contábil da dívida ativa tributária à luz da teoria da contabilidade, foi realizada uma revisão normativa e bibliográfica tendo como base os fundamentos da doutrina contábil, e efetuado estudo de caso no GDF, a partir dos dados coletados no Sistema de Coleta de Dados da Secretaria do Tesouro Nacional (SISTN), do uso de dados internos da Procuradoria-Geral do Distrito Federal (PGDF), referente ao período de 2009 a 2012.

Os dados provenientes do SISTN foram retirados do próprio site de consulta. Os dados da SFDF foram retirados do sistema *click view*, onde são descritos dados de inscrição, multas, juros e etc. Já com relação aos dados da PGDF, foram extraídos dados do sistema interno da gerência da Dívida Ativa na PGDF.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Dados Coletados

Os valores constantes na Tabela 1 referem-se ao estoque da dívida ativa no período de 2009 a 2012, registrado em conta de Ativo Não Circulante do Balanço Patrimonial do GDF. Nesse período, nenhuma provisão para eventual não recebimento foi constituída.

Tabela 1 – Valores inscritos na dívida ativa do GDF no período de 2009-12

Exercício	Valores referentes a dívida ativa em R\$	Porcentagem dentro do Ativo Total	Provisão para perdas de dívida ativa
2009	7.705.332.510,54	23,46%	0,00
2010	8.400.393.432,72	21,62%	0,00
2011	9.625.119.577,11	18,43%	0,00
2012	12.798.500.273,94	20,24%	0,00

Elaboração Própria
Fonte: SISTN

Os valores constantes da Tabela 2 correspondem à receita arrecadada de dívida ativa nos anos de 2009 a 2012. Quando comparada com a Tabela 1, pode-se perceber que o montante de valores recebidos em todos os anos não chega a 2% do estoque de Dívida Ativa acumulado no período.

Tabela 2 - Receita da dívida ativa arrecadada no período de 2009-12

Exercício	Receita de dívida ativa Tributária (a) em R\$	% em relação a Receita da Dívida Ativa Tributária	Receita de dívida ativa não tributária (b) em R\$	Receita da dívida ativa (a+b) em R\$	% em relação ao estoque (tabela 1)
2009	87.000.721,97	1,12%	7.327.692,67	94.328.414,64	1,22%
2010	128.069.389,05	1,52%	10.055.387,83	138.124.776,88	1,64%
2011	167.735.771,17	1,74%	5.486.463,67	173.222.234,84	1,79%
2012	204.362.498,22	1,59%	6.031.016,06	210.393.514,28	1,64%

Elaboração Própria
Fonte: SISTN

Relativamente às receitas de juros e multas de mora, verifica-se na Tabela 3 que não houve lançamento no ano de 2009, e que nos demais anos esses valores não chegam a representar 0,5% do volume total do estoque em Dívida Ativa do GDF.

Tabela 3 - Receita de juros e multa de mora dos valores inscritos em dívida ativa do GDF 2010-12

Exercício	Juros e Multas de Mora da Dívida ativa dos Tributos em R\$	% dos Juros e Multa dos Tributos em relação ao estoque (tabela 1)	Juros e Multas de Mora da Dívida Ativa de Outras Receitas em R\$	% total dos juros e multa em relação ao estoque (tabela 1)
2009	Não há dados	-	Não há dados	-
2010	35.214.932,67	0,41%	1.912.011,65	0,44%
2011	43.451.106,32	0,45%	1.658.416,10	0,46%
2012	46.926.864,45	0,36%	1.520.224,77	0,37%

Elaboração Própria

Fonte: SISTN

A partir da análise das Tabelas 1, 2 e 3, verifica-se que no período de 2009 a 2012 houve um baixo percentual de recebimento da dívida ativa registrada nas contas do GDF comparativamente aos valores inscritos. Para amenizar essa situação, os Governos costumam implementar planos de recuperação da dívida, como redução dos valores de juros, multas, entre outros, e concede possibilidade de parcelamentos, entre outras estratégias.

No âmbito federal, o REFIS (Programa de Recuperação Fiscal) é considerado um dos principais programas de recuperação, que confere a possibilidade de parcelamento e refinanciamento da dívida. Já na esfera estadual, o Distrito Federal conta com o Recupera DF, tendo como proposta a redução dos juros e das multas e o parcelamento da dívida.

No caso de valores ajuizados, que são aqueles que os procuradores entram com um processo contra o devedor a fim de conseguir recuperar o dinheiro devido, muitas vezes é conseguido um acordo entre as partes para o financiamento da dívida através de parcelamentos. A Lei Complementar 833/2011 regula a aplicação desses parcelamentos e determina que sejam pagos 5% do total devido como sinal, podendo o restante ser parcelado em até 60 vezes.

Os dados da Tabela 4 mostram os valores pagos à vista, os relativos ao sinal de 5% e os recebimentos relativos às parcelas do período de 2009 a 2012.

Tabela 4 – Valores Ajuizados e Ajuizados pagos

Exercício	Valores Ajuizados em R\$ (a)	Débitos Ajuizados pagos em R\$ (b)	5% de sinal em R\$	Parcelas recebidas em R\$
2009	947.744.163,41	41.815.524,21	1.148.309,83	15.945.036,96
2010	1.197.017.284,16	19.241.435,54	4.337.176,11	19.360.514,42
2011	629.512.022,69	37.971.824,50	8.501.512,95	37.933.797,67
2012	1.422.464.827,00	50.222.178,97	6.152.398,12	55.007.032,96

Elaboração própria

Fonte: Procuradoria-Geral do Distrito Federal⁶

Na Tabela 5 é possível observar os valores inscritos em Dívida Ativa do GDF no período de 2009 a 2012.

⁶ Ferramenta disponibilizada pela Procuradoria-Geral do Distrito Federal.

Tabela 5 - Valores inscritos em dívida ativa, com juros, multa e outros em R\$

Situação /ano	2009	2010	2011	2012
Principal	107.979.708,97	371.591.928,36	168.751.926,01	656.050.429,84
Juros	125.243.769,59	356.885.116,88	133.495.214,74	436.714.243,81
Multa	58.087.730,11	238.317.799,23	93.506.749,29	472.555.643,52
Multa Acessória	2.697.348,51	2.486.889,99	1.239.443,85	2.520.321,27
Outros	29.400.788,70	96.926.531,42	39.698.468,64	156.782.872,78
Total corrigido	323.409.345,88	1.066.208.265,88	436.691.802,53	1.724.623.511,22

Elaboração Própria

Fonte: *Click view*, sistema de dados da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal⁷

Os valores da Tabela 5 não representam, necessariamente, as dívidas formadas no próprio ano, mas apenas os valores que foram reconhecidos como dívida ativa nos anos registrados. Os juros são os que incidem sobre o valor principal. As multas podem referir-se a diferentes aspectos, dependendo de cada processo. A multa acessória pode representar dependendo dos casos, a multa que se paga pelo adiantamento de parcelamentos feitos para financiar a dívida ativa por parte do devedor. A situação “outros” representa outros encargos que se acrescentam ao valor da dívida.

4.2 Fato Gerador Jurídico versus Fato Gerador Contábil

Ao analisar o tratamento contábil da dívida ativa do GDF, verifica-se que para os casos de tributos anuais, como o IPTU, o direito a receber somente tem sido reconhecido a partir da emissão do parecer da PGDF, mostrando que há um lapso temporal em relação ao nascimento da obrigação tributária.

A partir do entendimento de que a Dívida Ativa é em essência um Ativo, seu registro deve atender aos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos. Portanto de acordo com os fundamentos da teoria contábil, o registro do direito a receber deve considerar o momento da caracterização do ativo como crédito tributário, e não a partir do fato gerador jurídico, como disposto no Quadro 1.

Quadro 1 – Fato gerador contábil versus fato gerador jurídico do crédito tributário

Fato gerador jurídico	Fato gerador contábil
O fato gerador jurídico ocorre no exercício seguinte ao do acontecimento, conforme determina a Lei Distrital Complementar nº 04 de 30 de dezembro de 1994.	O fato gerador contábil acontece no momento da caracterização do ativo: direito a receber atual, resultante de eventos passados, e que resulte em benefícios econômicos futuros para a entidade.

Fonte: elaboração própria.

Nesse sentido, considerando que o direito a receber deve registrado a partir da declaração formal (como a emissão do boleto do IPTU), portanto, quando ainda tratar-se de crédito tributário, no momento em que a Dívida Ativa for assim qualificada, o mais correto seria que houvesse uma reclassificação do direito a receber registrado como “Crédito Tributário a Receber” para “Dívida Ativa a Receber”.

⁷ Ferramenta disponibilizada pela Secretaria de Fazenda do Distrito Federal.

Em caso de o sujeito passivo não encontrar-se qualificado para ter seu crédito inscrito em Dívida Ativa, os direitos a receber originalmente registrados a partir da declaração formal deverão ter seus valores baixados contra o resultado do período.

4.3 Análise dos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação relativos ao registro da dívida ativa.

Ao analisar os critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação da dívida ativa tributária do GDF, verifica-se que há divergências à luz da teoria da contabilidade, conforme pode ser observado no Quadro 2.

Quadro 2 – Análise dos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação da dívida ativa tributária do GDF à luz da Teoria Contábil

Critérios	Teoria contábil	Prática do Distrito Federal
Reconhecimento	Fato Gerador	Averiguação da certeza e liquidez dos créditos
Mensuração	Valor justo	Custo corrente (valor justo)
Evidenciação	Crédito Tributário a Receber	Dívida Ativa Tributária

Fonte: Elaboração própria

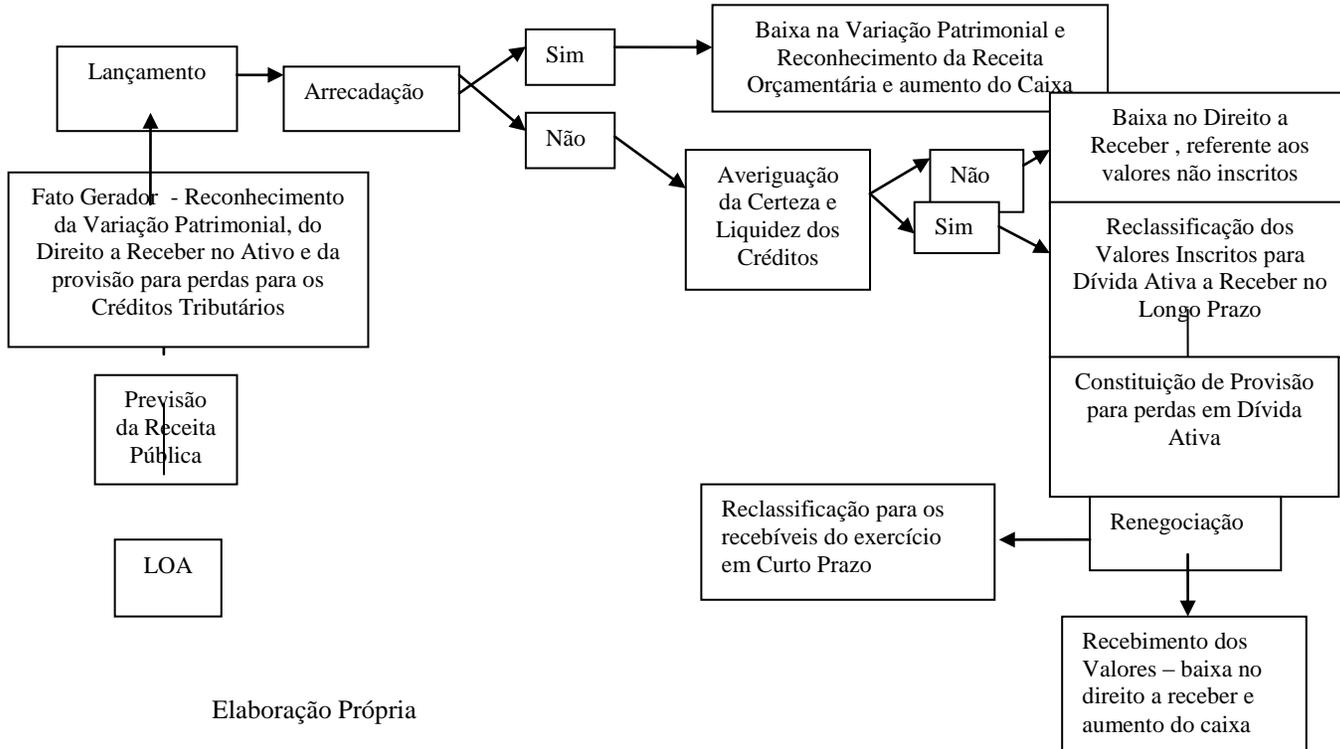
Com relação ao *critério de reconhecimento*, verifica-se que ao eleger o momento da averiguação da certeza e liquidez dos créditos (fato gerador jurídico) em detrimento do fato gerador contábil, os gestores do GDF deixam de observar o disposto na NBC T 16.5 – Registro Contábil, que estabelece que os registros contábeis devam ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores contábeis, independentemente do momento da execução orçamentária.

Quanto ao *critério de mensuração*, observa-se que a técnica adotada aproxima-se dos fundamentos da doutrina contábil, ao utilizar o método do custo corrente.

Sobre os *critérios de evidenciação*, constata-se que o mais adequado seria que os direitos decorrentes dos créditos tributários fossem assim registrados em contas de Ativo Circulante, e, posteriormente, reclassificados como Dívida Ativa Tributária, e não diretamente como Dívida Ativa Tributária, como acontece atualmente.

A Figura 2 apresenta uma nova proposta de fluxo de contabilização do crédito tributária e da dívida ativa tributária do GDF considerando os fundamentos da doutrina contábil.

Figura 2 – Proposta de fluxo para o tratamento contábil do crédito tributário e da dívida ativa tributária do GDF à luz da Teoria Contábil.



Considerando que a partir das análises efetuadas nas Tabelas 1, 2 e 3, verificou-se um baixo percentual de recebimento da dívida ativa registrada nas contas do GDF comparativamente aos valores inscritos, a proposta do novo fluxo recomenda a constituição de provisão para ajuste a valor recuperável em dois momentos: no momento do reconhecimento do direito a receber dos créditos tributários, e quando da inscrição dos valores em dívida ativa.

A constituição da provisão para ajuste a valor recuperável tem como papel reconhecer os riscos de recebimento de dívidas, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.

Essa recomendação encontra-se amparada no princípio da prudência, que estabelece que as estimativas de valores que afetam o patrimônio devem refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que prefiram montantes, menores para ativos, entre alternativas igualmente válidas, e valores maiores para passivos.

Ressalta-se que a provisão para perdas em dívida ativa não se confunde com renúncia de receitas. Conforme art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF):

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. (Lei Complementar 101/2000, art. 1º).

Portanto, diferentemente da proposta de ajuste a valor recuperável, a renúncia da receita corresponde a não arrecadação de um tributo devido a um benefício tributário concedido, enquanto a provisão para ajuste a valor recuperável representa uma conta contábil em que são previstos os possíveis valores que não serão recebidos, de forma a apresentar as informações contábeis da maneira mais real possível. A provisão não significa que o ente público deixará de arrecadar a receita, apenas prevê o não recebimento, e pode ser revertida quando essa expectativa não for confirmada (MCASP, 2012).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar o tratamento contábil da dívida ativa tributária à luz da teoria da contabilidade, com a realização de estudo de caso no GDF, a partir dos dados coletados no SISTN, do uso de dados internos da Procuradoria-Geral do Distrito Federal (PGDF) e do sistema *click view* da SFDF, referente ao período de 2009 a 2012.

O estudo mostrou que ao analisar os critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação da dívida ativa tributária do GDF, há divergências à luz da teoria da contabilidade, notadamente quanto ao critério de reconhecimento dos direitos a receber, que vem elegendo o momento da averiguação da certeza e liquidez dos créditos (fato gerador jurídico) em detrimento do fato gerador contábil.

Verificou-se que a técnica adotada para o critério de mensuração da dívida ativa aproxima-se dos fundamentos da doutrina contábil ao utilizar o método do custo corrente. Quanto ao critério de evidenciação, o mais adequado seria que os direitos decorrentes dos créditos tributários fossem assim registrados em contas de Ativo Circulante, e, posteriormente, reclassificados como Dívida Ativa Tributária, e não diretamente como Dívida Ativa Tributária, como acontece atualmente.

Outra constatação é que, em razão do baixo percentual de recebimento da dívida ativa registrada nas contas do GDF comparativamente aos valores inscritos, há a necessidade de constituição de provisão para ajuste a valor recuperável em dois momentos: quando do reconhecimento do direito a receber dos créditos tributários; e quando da inscrição dos valores em dívida ativa.

A partir da constatação de que a Dívida Ativa é em essência um Ativo, a proposta do presente estudo é que seu registro deve atender aos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos. Portanto, de acordo com os fundamentos da teoria contábil, o registro do direito a receber deve considerar o momento da caracterização do ativo como crédito tributário, e não a partir do fato gerador jurídico.

Para futuras pesquisas, a recomendação é que sejam efetuados estudos sobre os critérios de mensuração a serem considerados para a constituição da provisão para ajuste a valor recuperável da dívida ativa.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 4. ed. São Paulo: Método, 2010.

BRASIL. Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 27 fev. 2015.

_____. Lei Complementar nº. 73, de 10 de fevereiro de 1993. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp73.htm>. Acesso em: 27 fev. 2015.

_____. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em: 27 fev. 2015.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 27 fev. 2015.

_____. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869compilada.htm>. Acesso em: 27 fev. 2015.

_____. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 27 fev. 2015.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1111, de 29 de novembro de 2007a. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.367/11). Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 27 fev. 2015.

_____. Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008b. Aprova a NBC T16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 27 fev. 2015.

_____. Resolução CFC nº 1.132, de 21 de novembro de 2008c. Aprova a NBC T16.5 - Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 27 fev. 2015.

_____. Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008d. Aprova a NBC T16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 27 fev. 2015.

DISTRITO FEDERAL. Decreto nº. 28.445, de 20 de novembro de 2007. Consolida a legislação que institui e regulamenta o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU. Disponível em:

<<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=28445&txtAno=2007&txtTipo=6&txtParte=.>>. Acesso em: 27 fev. 2015.

_____. Lei Complementar nº. 04, de 30 de dezembro de 1994. CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO DISTRITO FEDERAL. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=4&txtAno=1994&txtTipo=4&txtParte=.>>. Acesso em: 27 fev. 2015.

_____. Lei Complementar nº. 395, de 32 de julho de 2001. Dispõe sobre a organização da Procuradoria-Geral do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=395&txtAno=2001&txtTipo=4&txtParte=.>>. Acesso em: 27 fev. 2015.

_____. Lei Complementar nº. 435, de 27 de dezembro de 2001. Dispõe sobre a atualização dos valores que especifica. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSai.cfm?txtNumero=435&txtAno=2001&txtTipo=4&txtParte=.>>. Acesso em: 27 fev. 2015.

_____. Lei Complementar nº. 833, de 27 de maio de 2011. Dispõe sobre o parcelamento dos créditos de natureza tributária e não tributária de titularidade do Distrito Federal e dá outras providências.

Disponível em:
<<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=833&txtAno=2011&txtTipo=4&txtParte=..>>. Acesso em: 27 fev. 2015.

FARAG, Cláudio. Direito Tributário: Objetivo e sua análise jurisprudencial. 5. Ed. Brasília: Fortium, 2008.

HENDRIKSEN, E.S.; VAN BREDA, M. F. Teoria da Contabilidade. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IFAC - INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS. IPSAS 01- *Presentation of Financial Statements* - Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://academy.goldman.com.pt/document/IPSAS/PT/IPSAS_01_PT.pdf>. Acesso em: 27 fev. 2015.

_____. IPSAS 23 - *Revenue From Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)* - Receita de Transações Sem Contraprestação (Tributos e Transferências). Disponível em: <http://academy.goldman.com.pt/document/IPSAS/PT/IPSAS_23_PT.pdf>. Acesso em: 27 fev. 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. Manual de Contabilidade Societária. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. Teoria da Contabilidade. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PEREIRA, Daniel Dias. Contabilidade Governamental: a Dívida Ativa da União à luz da portaria STN nº 564, de 27.10.2004. 2006. 66f. Monografia Comissão de Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Contabilidade Pública UnB/ISC-TCU. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2054972.PDF>>. Acesso em: 27 fev. 2015.

SILVA, Lino Martins. Reconhecimento de Receitas e Despesas no Setor Público – A experiência Brasileira no Contexto Mundial. Revista de Contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis da UERJ. Rio de Janeiro, p. 29-37, 2000. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/7238>>. Acesso em: 27 fev. 2015.

STN. SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Procedimentos Contábeis Orçamentários. Volume I. Brasília, 2012/2013. Disponível em <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Parte_I_PCO2012.pdf>. Acesso em: 27 fev. 2015.

STN. SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Procedimentos Contábeis Específicos. Volume III. Brasília, 2012/2013. Disponível em <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Parte_III_PCE2012.pdf>. Acesso em: 27 fev. 2015.