



**Subsecretaria de Contabilidade Pública  
SUCON**

---

**Coordenação-Geral de Normas de  
Contabilidade Aplicadas à Federação  
CCONF**

---

A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público

## **Reconhecimento dos Créditos Tributários pelo Regime de Competência**

Março/2015

# Conteúdo



Reconhecimento dos Créditos Tributários pelo Regime de Competência



Ajuste para perdas de créditos



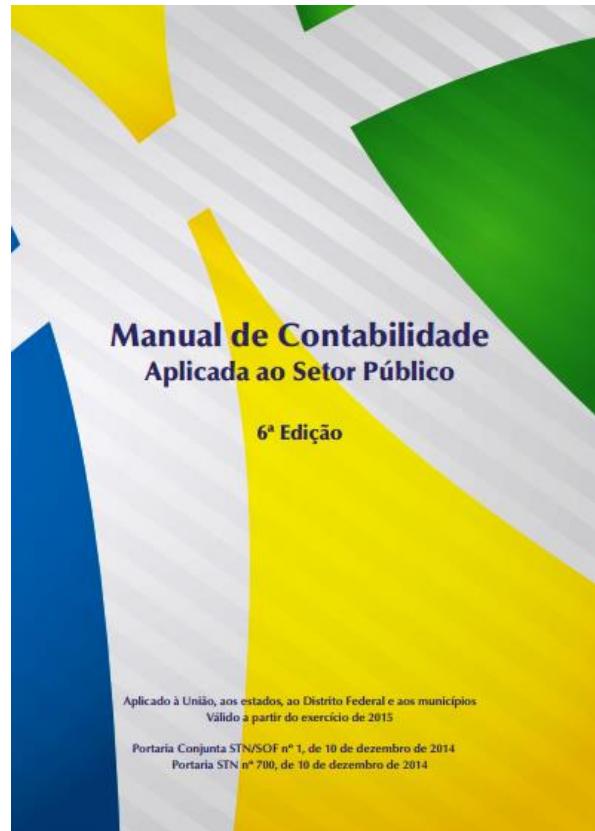
Créditos Tributários com repartição

# Leitura Básica

## **MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO – MCASP 6<sup>a</sup> EDIÇÃO**

(Válido a partir do exercício de 2015)

Disponível em [www.tesouro.gov.br/masp](http://www.tesouro.gov.br/masp)



# Conteúdo



**Reconhecimento de Créditos Tributários por Competência**



Ajuste para perdas de créditos



Créditos Tributários com repartição

# Crédito tributário

## Crédito Tributário

- Base Legal: Código Tributário Nacional (CTN)
- Forma de constituição - Lançamento (CTN - Art. 142 - Lei nº 4.320/64 – Art. 52):
  - Verificação do **fato gerador** da obrigação;
  - Determinar a **matéria tributável**;
  - Calcular o **montante** do tributo;
  - **Identificar o sujeito** passivo;
  - **Objeto de Lançamento: impostos e outros** com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato (Art. 52 Lei nº 4320/64);
  - Verifica a **procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora**, inscrevendo o débito desta (Art. 52 Lei nº 4320/64).

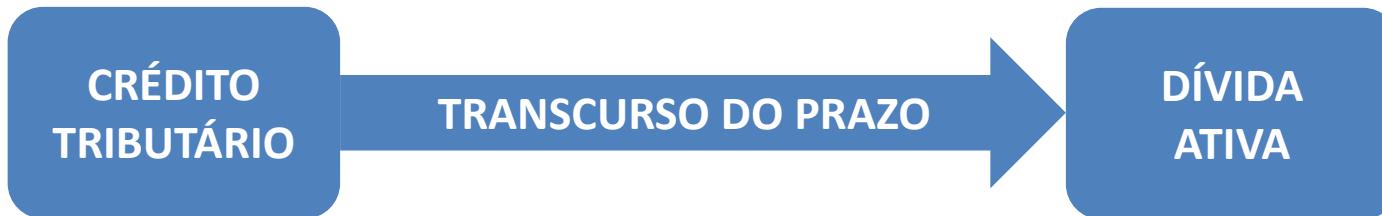


# Crédito por competência

## Créditos na visão da Lei nº 4.320/1964:

Art. 39. Os **créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária**, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados...

§ 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.



- ✓ Caput do art. 39 → **existência prévia de créditos** (antes de tornarem dívida ativa).
- ✓ Tais **créditos** também fazem parte do **patrimônio**. Assim, a inscrição em dívida ativa apenas muda o status de um crédito já existente.
- ✓ As arrecadações dos créditos, sejam decorrentes de dívida ativa ou registrados pelo fato gerador, devem ser escrituradas como **receita orçamentária do exercício em que ocorrer a arrecadação**, independentemente de seus registros patrimoniais.

# Crédito por competência

## Benefícios da adoção do Regime de Competência

- Registro dos créditos a receber antes da dívida ativa, com estimativa de perdas de créditos;
- Maior transparência dos créditos a receber;
- Controle social sobre informações publicadas;

## CRÉDITOS POR COMPETÊNCIA:

- APERFEIÇOAMENTO DOS REGISTROS CONTÁBEIS PARA A GESTÃO;
- OTIMIZAÇÃO DA GESTÃO DOS CRÉDITOS A RECEBER.

# Crédito por competência

FATOS	
Ocorrência do Lançam. Tributário	1.000,00
Arrecadação	800,00
Inscrição Dívida Ativa	50,00

*Onde  
está o  
crédito  
de 150?*

**1000**

**800**

**50**

**Fato Gerador  
(Lançamento)  
Atualmente  
não é feito**

**Arrecadação**

**Inscrição  
em Dívida  
Ativa**

O reconhecimento do crédito tributário, bem como o de dívida ativa, impacta apenas na visão patrimonial, não tendo impactos na avaliação orçamentária e fiscal.

# Crédito por competência

## MODALIDADES DE LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

<b>DECLARAÇÃO</b>	Lançamento com base na <b>declaração do sujeito passivo ou de terceiro</b> , quando, na forma da legislação, é prestada à autoridade administrativa informação sobre a matéria de fato. Ex: ITCD e ITBI.
<b>OFÍCIO (DIRETO)</b>	Quando é <b>efetuado diretamente pela autoridade administrativa</b> . Ex.: IPVA e IPTU.
<b>HOMOLOGAÇÃO</b>	O sujeito passivo <b>antecipa o pagamento</b> sem prévio exame da autoridade administrativa. Quando esta toma conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. Ex: IR, ICMS.

# Crédito tributário e fato gerador contábil

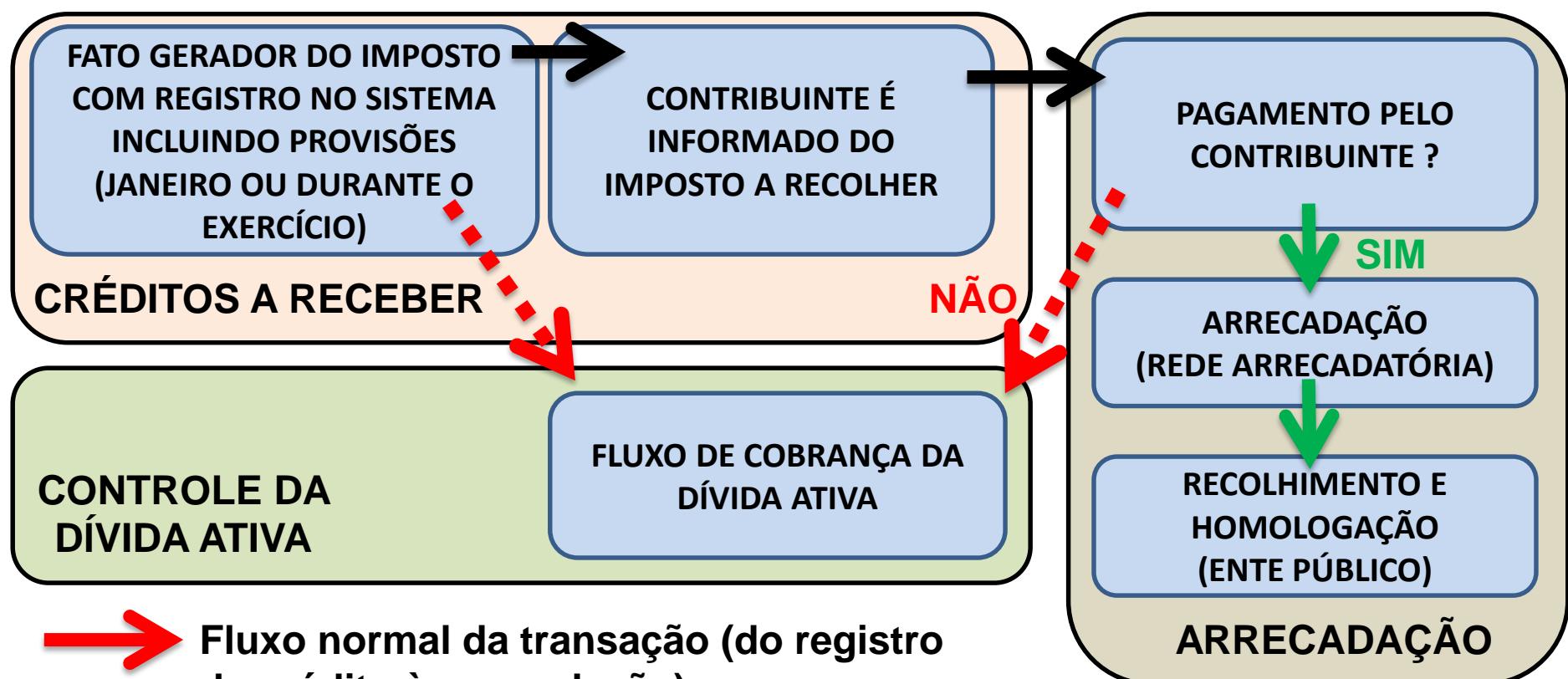
## FATO GERADOR CONTÁBIL

É o **momento** da ocorrência de uma ação que, sendo mensurável em bases confiáveis, enseje no **reconhecimento contábil da receita ou despesa**, independentemente do momento do recebimento ou pagamento.

TIPO DE LANÇAMENTO	FATO GERADOR CONTÁBIL
OFÍCIO	Fato gerador contábil reconhecidos <b>no lançamento tributário</b> . Ex. IPVA e IPTU.
DECLARAÇÃO	Fato gerador contábil reconhecido após a <b>obrigação acessória</b> (falta de informação confiável para reconhecimento anterior do crédito a receber). Ex. ITCD e ITBI.
HOMOLOGAÇÃO	Fato gerador contábil reconhecido <b>na arrecadação</b> , caso haja falta de informação confiável para o reconhecimento anterior do crédito a receber. Ex. ICMS e IR.

# Crédito tributário – Lançamento de ofício

Nos lançamentos por ofício, o **FG contábil** é reconhecido com o **lançamento tributário**. Ex: IPTU

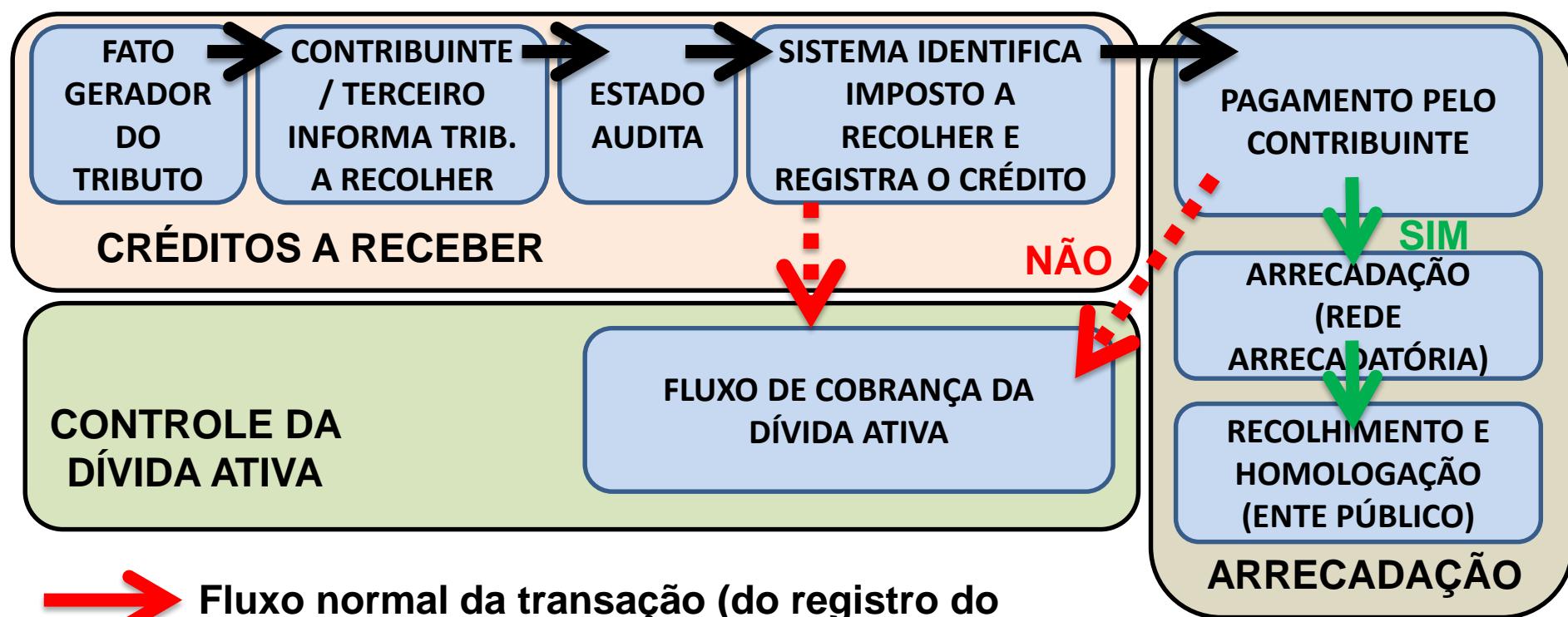


→ Fluxo normal da transação (do registro do crédito à arrecadação).

→ Fluxo quando o contribuinte não paga.

# Crédito tributário – Lançamento por declaração

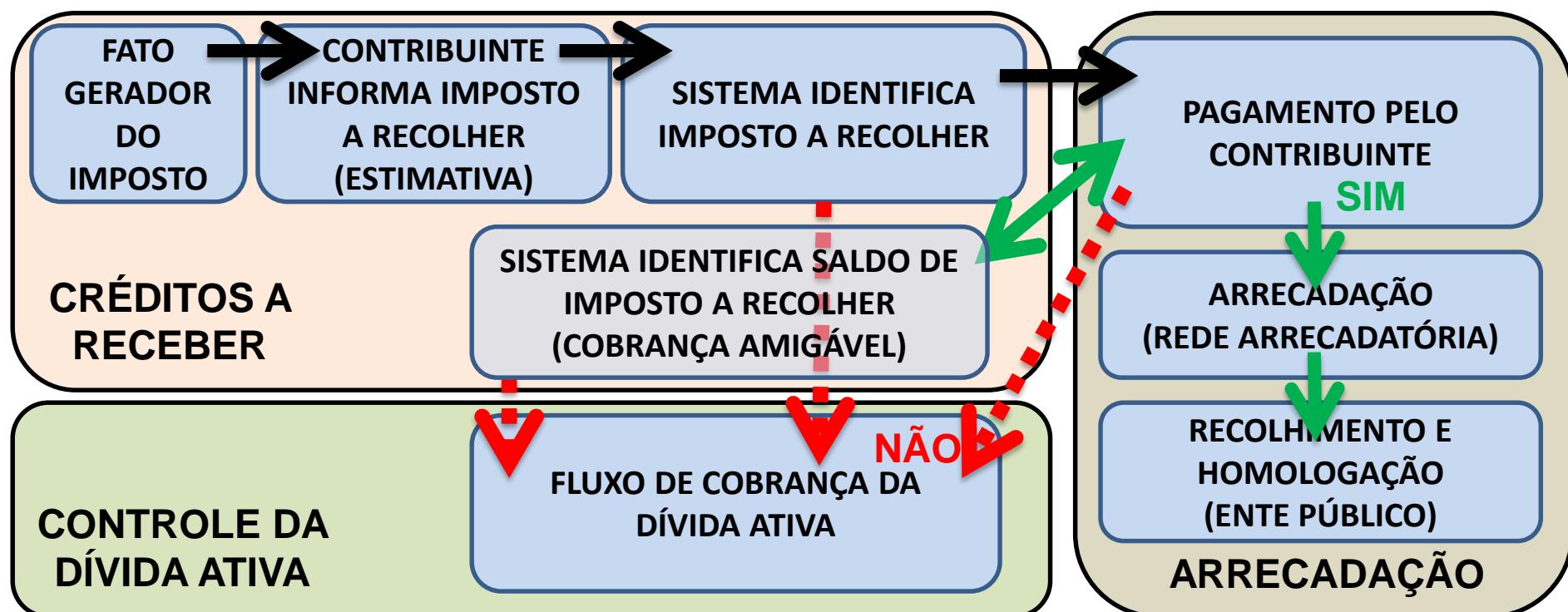
Nos lançamentos por declaração, o FG contábil será reconhecido após a obrigação acessória, por falta de informação **confiável** para o reconhecimento do crédito a receber. Ex: ITCMD



- Fluxo normal da transação (do registro do crédito à arrecadação).
- Fluxo quando o contribuinte não paga.

# Crédito tributário – Lançamento por homologação

Nos lançamentos por homologação, o FG contábil será reconhecido no estágio da arrecadação, caso haja falta de informação e **estimativa confiável** para o reconhecimento do crédito a receber. Ex: ICMS



→ Fluxo normal da transação (do registro do crédito à arrecadação).

→ Fluxo quando o contribuinte não paga.

# Lançamentos contábeis

## Reconhecimento dos créditos a receber

### Natureza de informação patrimonial

D 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos Tributários a Receber – IPTU
C 4.1.1.2.x.xx.xx	Impostos sobre o Patrimônio e a Renda - IPTU

### Arrecadação

### Natureza de informação patrimonial

D 1.1.1.x.x.xx.xx	Caixa e Equivalente de Caixa – Conta Única
C 1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos Tributários a Receber – IPTU

### Natureza de informação orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada

### Natureza de informação típica de controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Disponibilidade de Recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos

**IPC 02 - Reconhecimento dos Créditos Tributários pelo Regime de Competência**

<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/publicacoes-e-orientacoes>

# Conteúdo



Reconhecimento de Créditos Tributários por Competência

**Ajuste para perdas de créditos**

Créditos Tributários com repartição

# Ajuste para perdas de créditos

Deverá ser constituído **ajuste de perdas** de créditos relativos a tributos, cuja responsabilidade pelo cálculo, registro contábil e acompanhamento é do órgão competente pela gestão.

## Ex. Método 1: Ajuste para perdas – Por tipo de recuperação

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

# Ajuste para perdas de créditos

## Ex. Método 2: Pela média dos períodos anteriores

**ESTOQUE DA DÍVIDA ATIVA: R\$ 1.000.000,00 – Apuração do ajuste para perdas**

Soma dos saldos mensais dos valores não recebidos em X1:	R\$ 75.000,00
Média dos saldos mensais não recebidos (R\$ 75.000,00 / 12)	R\$ 6.250,00
Soma dos recebimentos mensais no exercício atual:	R\$ 3.150,00
Média mensal de recebimentos referentes ao exercício X1 (R\$ 3.150,00 / 12):	R\$ 262,50
Média ponderada dos recebimentos referentes a X1: (R\$ 262,50 / R\$ 6.250,00) x 100:	4,20%

Média ponderada de recebimentos para o exercício X2:	12,75%
Média ponderada de recebimentos para o exercício X3:	9,00%

Média % de recebimentos (X1 a X3):	8,65%
Valor do Ajuste para Perdas: R\$ 1 milhão - (8,65% * R\$ 1 milhão)	R\$ 913.500,00

# Conteúdo



Reconhecimento de Créditos Tributários por Competência

Ajuste para perdas de créditos

**Créditos Tributários com repartição**

# Provisões e Receita de Trans. sem Contraprestação

## PASSIVO – REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA

**OBRIGAÇÃO PRESENTE** – Pode ser imposta por determinações legais.

**MONTANTE RECONHECIDO** – Pode ser levantado com base na melhor **estimativa** na data de apresentação das demonstrações.

**ESTIMATIVA** – Leva em consideração os **riscos e as incertezas**.

## RECONHECIMENTO DE PROVISÕES

### RECONHECIMENTO DA PROVISÃO

- (a) a entidade tem uma obrigação presente como resultado de evento passado;
- (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para liquidar a obrigação; e;
- (c) uma estimativa confiável possa ser feita do montante da obrigação.

Quando for **mais provável que sim do que não** que existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade **deve** reconhecer a **provisão**;

Quando for mais provável que **não existe** uma obrigação presente na data do balanço, a entidade divulga um **passivo contingente**, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços.

# Créditos tributários com repartição

## REGISTROS NO ENTE TRANSFERIDOR

### Reconhecimento do Crédito Tributário por Competência

D	1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)	
C	4.x.x.x.x.xx.xx	VPA	105
D	3.6.1.4.x.xx.xx	VPD – Ajuste de Perdas de Créd.	<sup>1</sup>
C	1.1.2.9.x.xx.xx	(–) Ajustes p/ perdas de créditos a CP	5
D	3.x.x.x.x.xx.xx	VPD – Transferências	<sup>2</sup>
C	2.1.7.5.x.xx.xx	Provisão p/ Repart. de Créditos a CP (P)	20

<sup>1</sup> Os créditos devem sofrer ajuste para perdas, devido à improbabilidade de recuperação de uma parte.

<sup>2</sup> Obs. A existência de créditos líquidos de ajustes para perdas gera, ainda, a necessidade da constituição de provisão no passivo relativo a parcela a transferir a outro ente, caso haja repartição tributária definida pela legislação (Ex.: IR, IPI, ICMS, IPVA, etc.). Também é preciso informar se a transferência é intra, inter ou consolidação conforme padrão PCASP.

# Créditos tributários com repartição

## Arrecadação

D	1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	
C	1.1.2.2.x.xx.xx Créditos tributários a receber (P)	100
D	6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar	
C	6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada	100
D	7.2.1.1.x.xx.xx Controle das Disp. de Recursos	
C	8.2.1.1.1.xx.xx Disp. por Dest. de Recursos	100
D	2.1.7.5.x.xx.xx Provisão p/ Repart. de Créditos a CP (P)	
C	2.1.5.6.x.xx.xx Obrig. de Repartição a Outros Entes (P)	20

# Créditos tributários com repartição

## OPÇÃO 1: Transferência por dedução da receita

D	6.2.1.3.x.xx.xx (-) Deduções da receita realizada <sup>3</sup>	
C	6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar	20
D	2.1.5.6.x.xx.xx Obrig. de Repartição a Outros Entes (P)	
C	2.1.5.6.x.xx.xx Obrig. de Repartição a Outros Entes (F)	20
D	8.2.1.1.1.xx.xx Disp. por Dest. de Recursos	
C	8.2.1.1.3.xx.xx DDR comp. por liq. e entr. compensat.	20
D	2.1.5.6.x.xx.xx Obrig. de Repartição a Outros Entes (F)	
C	1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa (F)	20
D	8.2.1.1.3.xx.xx DDR comp. por liq. e entr. compensat.	
C	8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada	20

<sup>3</sup> Transferências, em regra, são realizadas por meio de dedução de receita. Contudo, alguns entes, a exemplo da União, o fazem por meio de execução de despesas.

# Créditos tributários com repartição

## OPÇÃO 2: Transferência por execução da despesa (1/2)

- |   |   |    |
|---|---|----|
| D | 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível                      |    |
| C | 6.2.2.1.3.xx.xx Crédito Empenhado a Liquidar            | 20 |
| D | 2.1.5.6.x.xx.xx Obrig. de Repartição a Outros Entes (P) |    |
| C | 2.1.5.6.x.xx.xx Obrig. de Repartição a Outros Entes (F) | 20 |
| D | 8.2.1.1.1.xx.xx Disp. por Dest. de Recursos             |    |
| C | 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho            | 20 |
| D | 6.2.2.1.3.xx.xx Crédito Empenhado a Liquidar            |    |
| C | 6.2.2.1.3.xx.xx Crédito Empenhado Liq. a Pagar          | 20 |
| D | 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho            |    |
| C | 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprom. por Liq. e Ent. Comp.      | 20 |

# Créditos tributários com repartição

## OPÇÃO 2: Transferência por execução da despesa (2/2)

- |   |   |    |
|---|---|----|
| D | 2.1.5.6.x.xx.xx Obrig. de Repartição a Outros Entes (F) |    |
| C | 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa (F)       | 20 |
| D | 6.2.2.1.3.xx.xx Crédito Empenhado Liq. a Pagar          |    |
| C | 6.2.2.1.3.xx.xx Crédito Empenhado Liq. Pago             | 20 |
| D | 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprom. por Liq. e Ent. Comp.      |    |
| C | 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada                           | 20 |

# Créditos tributários com repartição

## Lançamentos no ente Beneficiário da Repartição Tributária

### Pela arrecadação no ente transferidor

- |   |   |    |
|---|---|----|
| D | 1.1.2.5.x.xx.xx Créditos de transf. a receber (P) |    |
| C | 4.5.2.x.x.xx.xx Transferências                    | 20 |

### Pela transferência

- |   |   |    |
|---|---|----|
| D | 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e equivalentes (F)          |    |
| C | 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos de transf. a receber (P) | 20 |

- |   |                                    |  |
|---|------------------------------------|--|
| D | 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a realizar |  |
|---|------------------------------------|--|

- |   |                                   |    |
|---|-----------------------------------|----|
| C | 6.2.1.2.x.xx.xx Receita realizada | 20 |
|---|-----------------------------------|----|

- |   |  |  |
|---|--|--|
| D | 7.2.1.1.x.xx.xx Controle das Disp. de Recursos |  |
|---|--|--|

- |   |   |    |
|---|---|----|
| C | 8.2.1.1.x.xx.xx Disp. por Dest. de Recursos | 20 |
|---|---|----|



Os recursos das transferências nem sempre podem ser reconhecidos por competência, conforme apresentado acima.

# Desafios

Desafios para a adoção do regime de competência no reconhecimento das variações patrimoniais pelo setor público:

- a) **Revisão dos fluxos de informações e processos** visando criar canais de informações para a contabilidade;
- b) **Adequação ou aquisição de sistemas informatizados**, tendo em vista as novas demandas de informações e procedimentos contábeis;
- c) **Capacitação dos servidores da contabilidade e das áreas de interface contábil** (patrimônio, arrecadação, almoxarifados, recursos humanos, procuradorias, controles, tesouraria, etc.), com o objetivo de prepará-los para o atendimento dos procedimentos contábeis, visando à integração das áreas gerenciais com a contabilidade, pois as informações necessárias para o tratamento sob o enfoque patrimonial são determinadas pelo fato gerador.

# Obrigado!

**Joaquim Vieira Ferreira Levy**

Ministro de Estado da Fazenda

**Tarcísio José Massote de Godoy**

Secretário Executivo

**Marcelo Barbosa Saintive**

Secretário do Tesouro Nacional

**Gilvan da Silva Dantas**

Subsecretário de Contabilidade Pública

**Leonardo Silveira do Nascimento**

Coordenador-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação

**Bruno Ramos Mangualde**

Gerente de Normas e Procedimentos Contábeis

**Ana Karolina de Almeida Dias**

**Diego Rodrigues Boente**

**Fernanda Silva Nicoli**

**Gabriela Leopoldina Abreu**

Equipe Técnica



[www.stn.fazenda.gov.br](http://www.stn.fazenda.gov.br)

[cconf.df.stn@fazenda.gov.br](mailto:cconf.df.stn@fazenda.gov.br)

Twitter: @\_tesouro

Acesse o Fórum da Contabilidade:

[www.tesouro.gov.br/forum](http://www.tesouro.gov.br/forum)

Acesse o Siconfi:

[www.siconfi.tesouro.gov.br](http://www.siconfi.tesouro.gov.br)

