



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

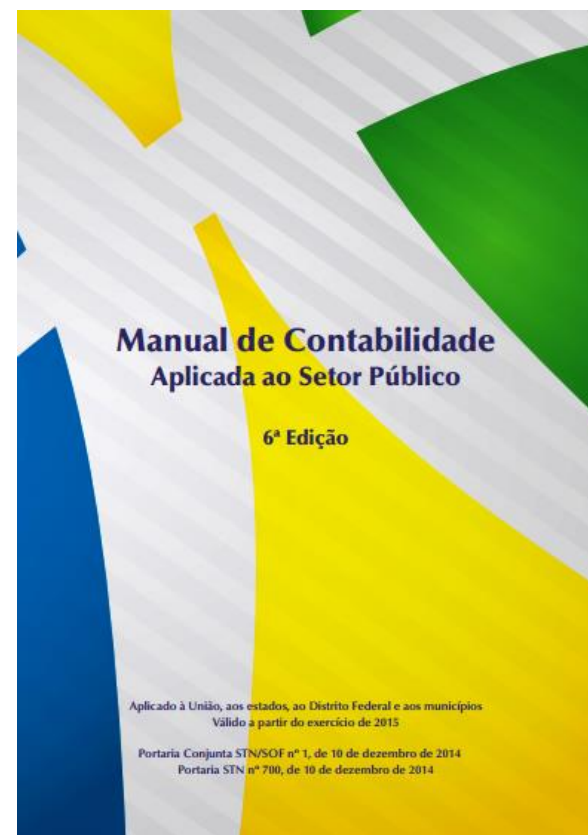


Créditos Tributários com repartição

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO – MCASP 6ª EDIÇÃO

(Válido a partir do exercício de 2015)

Disponível em www.tesouro.gov.br/mcasp



Conteúdo



Reconhecimento de Créditos Tributários por Competência



Ajuste para perdas de créditos



Créditos Tributários com repartição

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).

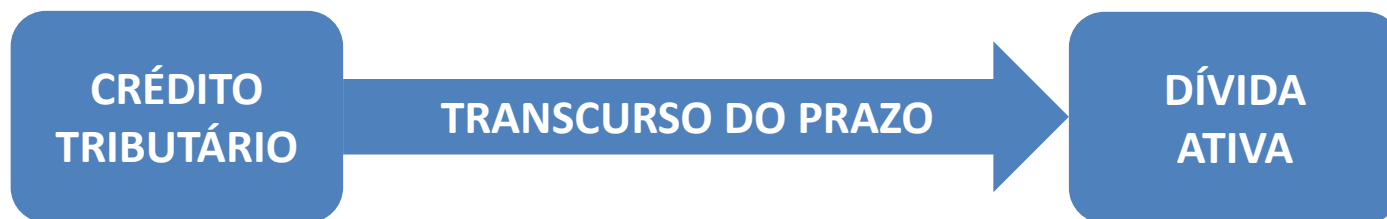


Crédito por competência

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;

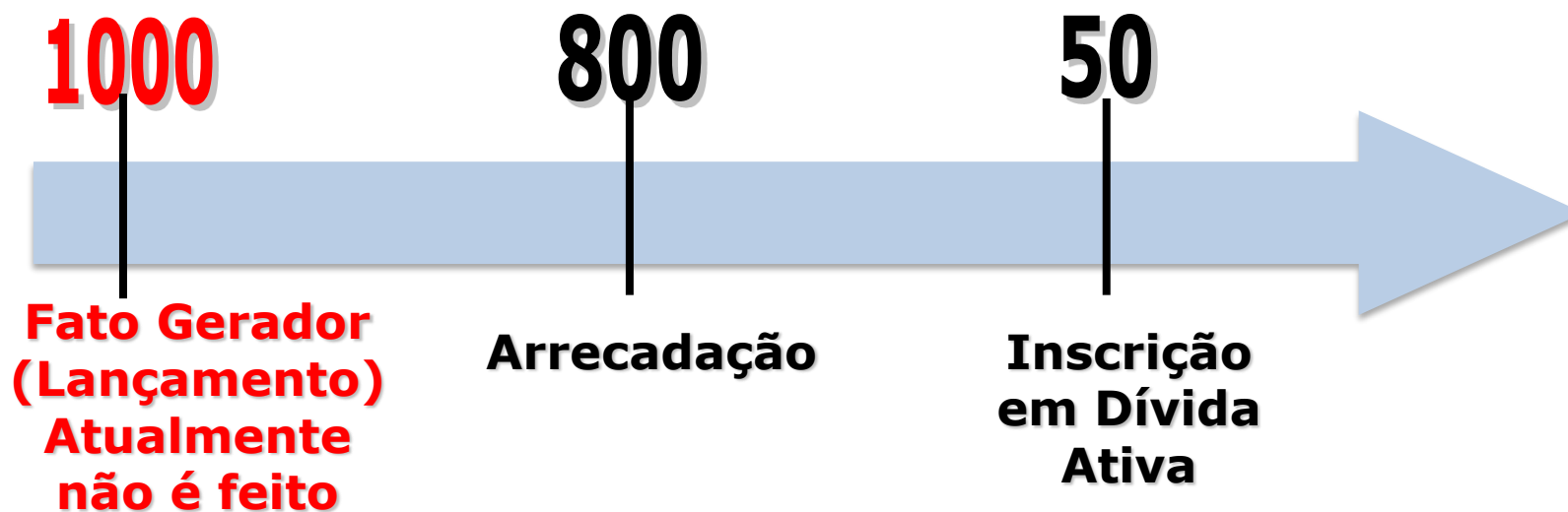
CRÉDITOS POR COMPETÊNCIA:

- 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?*



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	
DECLARAÇÃO	Lançamento com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro , quando, na forma da legislação, é prestada à autoridade administrativa informação sobre a matéria de fato. Ex: ITCD e ITBI.
OFÍCIO (DIRETO)	Quando é efetuado diretamente pela autoridade administrativa . Ex.: IPVA e IPTU.
HOMOLOGAÇÃO	O sujeito passivo antecipa o pagamento 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

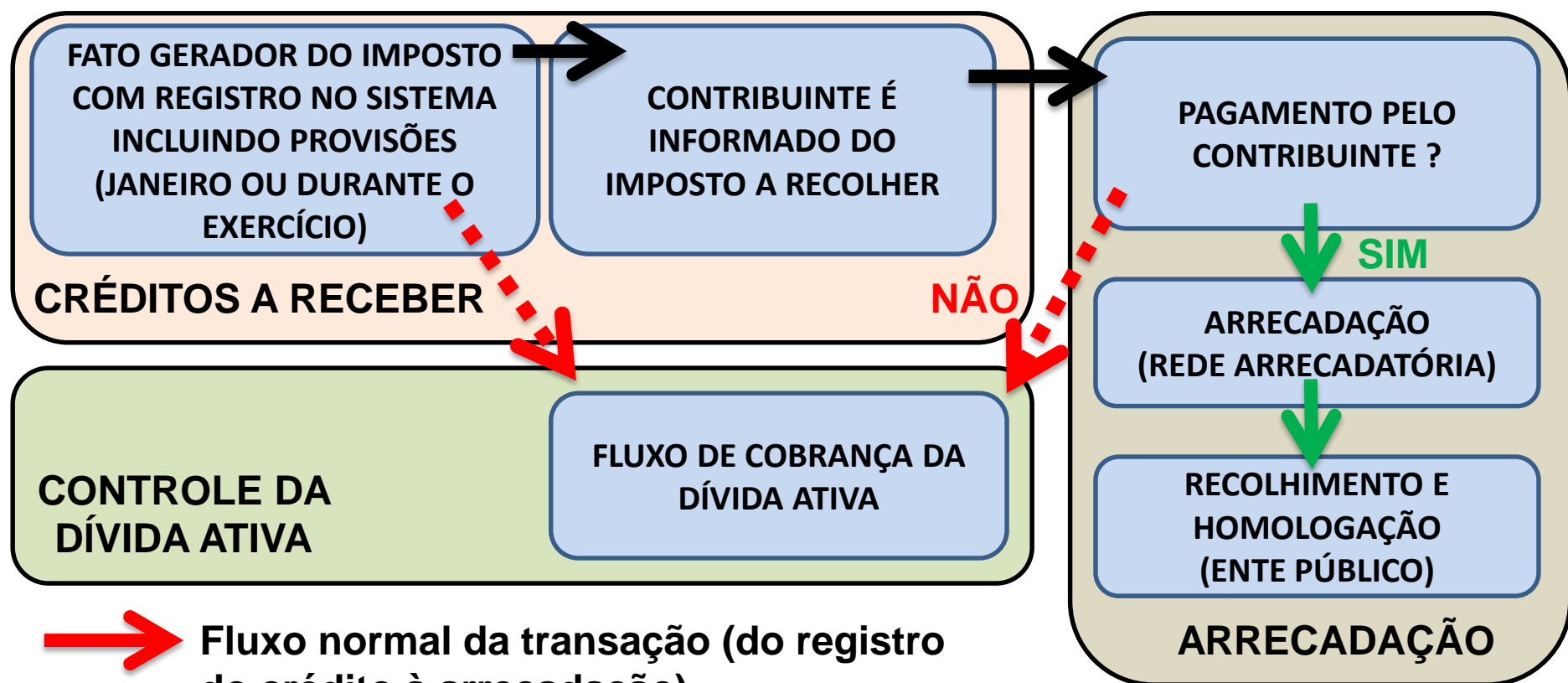
FATO GERADOR CONTÁBIL

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 no lançamento tributário . Ex. IPVA e IPTU.
DECLARAÇÃO	Fato gerador contábil reconhecido após a obrigação acessória (falta de informação confiável para reconhecimento anterior do crédito a receber). Ex. ITCD e ITBI.
HOMOLOGAÇÃO	Fato gerador contábil reconhecido na arrecadação , 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



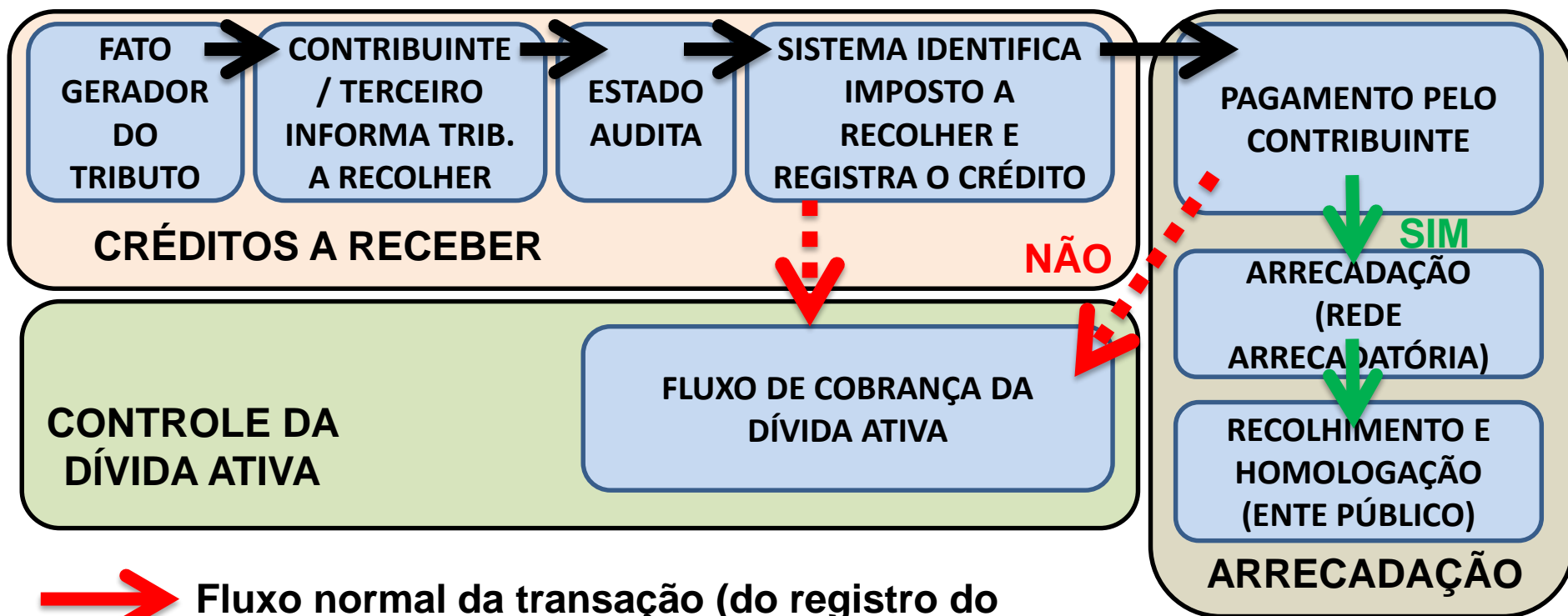
→ Fluxo normal da transação (do registro do crédito à arrecadação).

...→ Fluxo quando o contribuinte não paga.

Reconhecimento dos Créditos Tributários pelo Regime de Competência

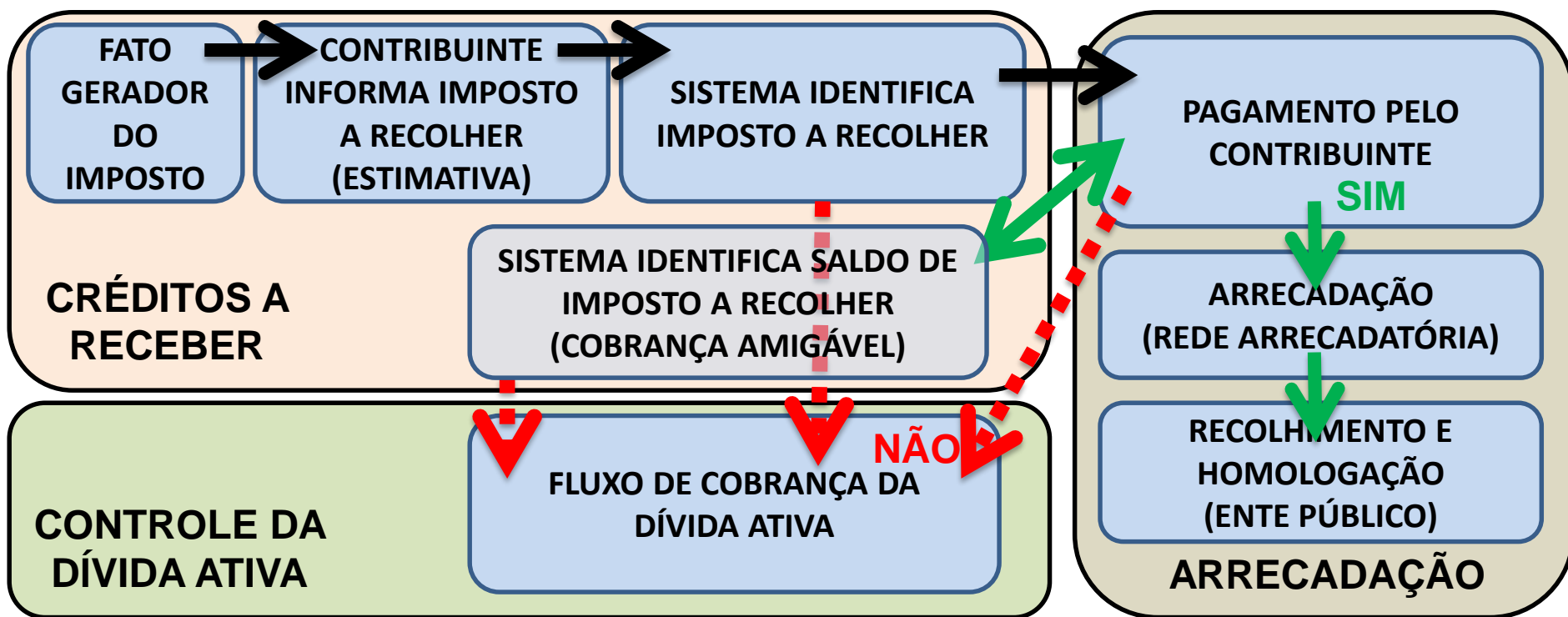
Crédito tributário – Lançamento por declaração

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



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

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. ¹	
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 ²	
C	2.1.7.5.x.xx.xx	Provisão p/ Repart. de Créditos a CP (P)	20

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

² 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 ³	
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

³ 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

cconf.df.stn@fazenda.gov.br

Twitter: @_tesouro

Acesse o Fórum da Contabilidade:

www.tesouro.gov.br/forum

Acesse o Siconfi:

www.siconfi.tesouro.gov.br

