



## **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL**

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

**ISSN 2176-9036**

**Vol. 8. n. 2, jul./dez. 2016**

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://ccsa.ufrn.br/ojs/index.php?journal=contabil>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 27.10.2015. Revisado por pares em: 08.03.2016. Reformulado em: 28.03.2016. Avaliado pelo sistema double blind review.

### **UMA DISCUSSÃO SOBRE A NATUREZA CONTINGENTE E O CRITÉRIO DE RECONHECIMENTO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO**

### **A DISCUSSION ABOUT THE CONTINGENT NATURE AND THE CRITERIA OF THE RECOGNITION OF THE FEDERAL ACTIVE DEBT**

### **UNA DISCUSIÓN ACERCA DE LA NATUREZA CONTINGENTE Y CRITEORS DE RECONOCIMIENTO DE LA DEUDA ACTIVA DE LA UNIÓN**

#### **Autores**

##### **Paterson da Rocha Severo**

Especialista em Auditoria Financeira - Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília. Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro - Prédio da FACE - Salas 54/57 B1-02 - Asa Norte, 70910-900 - Brasília, DF. Brasil. Telefone: (61) 3107.0796. E-mail: [patersonrs@gmail.com](mailto:patersonrs@gmail.com)

##### **Diana Vaz de Lima**

Doutora em Ciências Contábeis (UnB) – Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília. Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro - Prédio da FACE - Salas 54/57 B1-02 - Asa Norte, 70910-900 - Brasília, DF. Brasil - Telefone: (61) 3107.0796. E-mail: [diana\\_lima@unb.br](mailto:diana_lima@unb.br)

[Trabalho aprovado no IX Congresso ANPCONT – Curitiba-PR, 31.05 a 03.06.2015]

#### **RESUMO**

A dívida ativa é um crédito decorrente de receitas públicas não recebidas no prazo estabelecido, registrado nas contas públicas após a apuração de sua liquidez e certeza por autoridade administrativa competente. Considerando que dado seu elevado montante o reconhecimento da Dívida Ativa da União (DAU) influencia a análise do Balanço Geral da União (BGU), e que o processo de convergência no Setor Público requer a adoção de padrões contábeis fundamentados na Teoria Contábil, o presente estudo tem como objetivo apresentar uma discussão sobre a natureza contingente e o critério de reconhecimento da DAU. Assim, foram levantados dados do período de 2008 a 2013 no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e no Sistema Integrado da Dívida Ativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (DW Sida), para análise do perfil dos créditos inscritos. Os resultados do estudo mostram que em sua maior parte os valores registrados em DAU apresenta incertezas quanto à sua validade e real possibilidade de recebimento, caracterizando-se, portanto, como ativo contingente. Assim, a DAU deve ser reconhecida no

BGU apenas quando benefícios econômicos ou potenciais futuros forem considerados praticamente certos pelos órgãos responsáveis por sua gestão.

**Palavras-Chave:** Dívida Ativa da União. Ativos Contingentes. Balanço Geral da União.

### ABSTRACT

The outstanding debt is a credit from government revenue foregone in good time, recorded in the public accounts after the calculation of its liquidity and certainty by competent administrative authority. Whereas given its high amount recognition of the Federal Active Debt (DAU) affects the analysis of the Balance General of Government Federal (BGU), and that the convergence process in the public sector requires the adoption of accounting standards based on accounting theory, this study aims to present a discussion of the nature contingent and the criteria for recognition of DAU. In this sense, from 2008 the data were gathered in 2013 in the Integrated System of Financial Administration of the Federal Government (SIAFI) and Integrated Debts System of the Attorney General of the National Treasury (DW Sida), for analysis of the profile of the appropriations entered. The study results show that for the most part the amounts recorded in DAU presents uncertainties as to its validity and the real possibility of receiving, is characterized therefore as contingent asset. It should therefore be recognized in BGU only when future economic benefits or potential are considered virtually certain bodies responsible for its management.

**Keywords:** Federal Active Debt. Contingent Assets. Balance General of Government Federal.

### RESUMEN

La deuda pendiente es un crédito de ingresos fiscales sacrificados en el momento oportuno, registrados en las cuentas públicas después de que el cálculo de su liquidez y certidumbre por la autoridad administrativa competente. Considerando que, dada su alta cantidad reconocimiento de la Deuda Activa de la Unión (SAD) afecta el análisis de la hoja de balance de la Unión (BGU), y que el proceso de convergencia en el sector público exige la adopción de normas de contabilidad basado en la teoría de la contabilidad, este estudio tiene como objetivo presentar un análisis de la naturaleza contingente y los criterios para el reconocimiento de la SAD. En este sentido, desde 2008 se recogieron los datos de 2013 en el Sistema Integrado de Administración Financiera del Gobierno Federal (SIAFI) y el Sistema de Deudas Integrado de la Procuraduría General del Tesoro Nacional (DW Sida), para el análisis del perfil de los créditos consignados. Los resultados del estudio muestran que la mayor parte de los importes registrados en los presentes incertidumbres SAD en cuanto a su validez y la posibilidad real de recibir, se caracteriza, por tanto, como activo contingente. Por lo tanto, debe reconocerse en BGU sólo cuando los beneficios económicos o potencial futuros se consideran virtualmente ciertos órganos responsables de su gestión.

**Palabras clave:** Deuda Fiscal de la Federación. Activos Contingentes. Pivotar Unión General.

## 1 INTRODUÇÃO

A Dívida Ativa da União (DAU) constitui-se de créditos exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento que são inscritos em registro próprio, após apurada sua liquidez e certeza (BRASIL, 1964, art. 39, §1º). No Brasil, o procedimento de inscrição de créditos públicos em DAU é um mecanismo utilizado pelos órgãos responsáveis por sua gestão para recuperar aos cofres públicos os valores relativos a receitas não recebidas nos prazos estabelecidos. Trata-se, portanto, de um cadastro de créditos a serem recebidos pela Fazenda

Nacional que possuem prerrogativas especiais, como a presunção de legitimidade, inclusão de devedores em cadastros oficiais de inadimplentes e a cobrança por meio de execução fiscal (PGFN, 2013, p.3).

No âmbito da contabilidade governamental brasileira, a DAU tem sido registrada como um item integrante do grupamento de Contas a Receber, constituindo-se parcela do Ativo de grande destaque na estrutura patrimonial da União (STN, 2015, p.264). Apesar de sua relevância, o registro contábil desses valores não tem sido efetuado de forma tempestiva em razão dos seus aspectos normativos, sem contar que nos últimos anos há um crescimento acentuado dos créditos inscritos em DAU.

No Balanço Geral da União (BGU) referente ao exercício de 2013, o saldo total desses créditos atingiu o montante de R\$ 1,4 trilhão, representando um aumento nominal de 56% comparativamente aos valores registrados no exercício de 2010. Mesmo com as iniciativas de parcelamento e a constituição de provisões efetuados durante o exercício de 2014, a DAU teve um incremento de quase 10% comparativamente a 2013 (CGU, 2015, p. 202).

Diante desse cenário, o Governo Federal vem periodicamente implantando programas de renegociação da dívida ativa, no intuito de melhorar a recuperação de tais valores. Nesses programas são oferecidos incentivos para a quitação dos débitos, como: parcelamentos de débitos em longo prazo, redução de multas e isenção de encargos. Contudo, apesar da adesão e do seu efeito na arrecadação, o resultado não chega a alterar de forma significativa o quadro de inadimplência, pois ainda persistem valores expressivos a receber, com créditos inscritos e pendentes de pagamento há mais de 20 anos.

Segundo o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da federação constitui-se de requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal (BRASIL, 2000, art. 11). Torna-se, assim, importante que os demonstrativos contábeis evidenciem a real situação dos créditos inscritos em DAU, servindo também como ferramenta de prestação de contas (*accountability*) da gestão das receitas públicas.

Há de se considerar que a partir da edição das Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil (CFC, 2007, p.5), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) determinou que é preciso resgatar o tratamento dos fenômenos do Setor Público em bases teóricas que reflitam a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio, e não meramente cumprir os aspectos legais e formais, iniciando no Brasil o processo de convergência aos padrões contábeis internacionais.

Desde modo, considerando que (1) dado seu elevado montante, o reconhecimento da DAU influencia a análise do BGU pelos usuários; e (2) o processo de convergência no Setor Público requer a adoção de padrões contábeis fundamentados na Teoria Contábil, o presente estudo traz a seguinte questão de pesquisa: **em que medida os valores registrados em Dívida Ativa da União podem ser caracterizados como ativos contingentes e quando devem ser registrados?**

Portanto, o presente estudo tem como objetivo apresentar uma discussão sobre a natureza contingente e o critério de reconhecimento da DAU, buscando contribuir para o tratamento contábil desses valores à luz da Teoria Contábil.

Para tratar a questão de pesquisa, foi realizada revisão bibliográfica e documental sobre o arcabouço legal e procedimentos contábeis adotados, além de levantamento sobre os registros contábeis da DAU no BGU no período de 2008 a 2013. A coleta de dados foi efetuada por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) e pelo banco de dados DW Sida - Sistema Integrado da Dívida Ativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

O estudo também analisou os critérios de reconhecimento de Ativos tendo como base a estrutura conceitual da *International Federation of Accountants* (IFAC) e os fundamentos

presentes na IPSAS 19: *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, em razão do processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões contábeis internacionais.

Além desta introdução, o presente estudo apresenta outras quatro seções. Na Seção 2 é apresentado o referencial teórico e normativo, destacando-se os aspectos conceituais e legais que caracterizam a dívida ativa da União, assim como o embasamento teórico acerca do reconhecimento de ativos. A metodologia da pesquisa é apresentada na Seção 3. Na Seção 4 é analisado o tratamento contábil atual da dívida ativa no âmbito do Governo Federal e apresentada uma proposta de registro de reconhecimento tendo como base os novos padrões contábeis. As considerações finais são apresentadas na Seção 5, seguidas das referências utilizadas no estudo.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

### 2.1 CARACTERIZAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO

Conforme o disposto no art. 39 da Lei nº 4.320/64, a Dívida Ativa é um crédito da Fazenda decorrente de receitas públicas não recebidas no prazo estabelecido, e somente deve ser registrada como tal após a apuração de sua liquidez e certeza por autoridade administrativa competente. Diz respeito à inadimplência de receitas públicas, cujos devedores são contribuintes, contratados e qualquer pessoa física ou jurídica em débito com a Administração Pública.

A nomenclatura “*Dívida Ativa*” não é muito elucidativa, pois há uma mescla entre os termos utilizados e as partes envolvidas no instrumento. O termo *dívida* está relacionado ao sujeito passivo (devedor) do crédito público e o termo *ativa* ao detentor do direito a receber (ente público). Giacomoni (2008, p.312) esclarece que a expressão *dívida* se refere a resíduos ativos ou restos a receber, e que a hipótese para a origem da expressão (que julga inapropriada) seria a busca de um paralelismo entre as expressões resíduo-dívida passiva com resíduo-dívida ativa.

A inscrição da dívida ativa em cadastro próprio ocorre no momento em que o órgão competente verifica a legalidade do crédito vencido, caracterizando-se em 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 (PGFN, 2013, p. 5). Após a sua inscrição, goza da presunção de certeza e liquidez, possuindo equivalência de prova pré-constituída. No entanto, de acordo com o Código Tributário Nacional, art. 204, § único, a presunção de liquidez é relativa, podendo ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite (BRASIL, 1966).

Diante do exposto, é importante frisar que a inscrição do crédito vencido em dívida ativa é passível de contestação por parte do sujeito passivo; entretanto, este ficará com o ônus do contraditório, por meio de prova inequívoca.

De modo que o fisco, para cobrar seus créditos, nada precisa provar: basta que exiba em juízo a certidão da Inscrição da dívida e a prova está feita em seu favor, em virtude daquela presunção da lei, que constitui o principal privilégio processual do fisco. Incumbirá ao contribuinte fazer prova a pretensão do fisco de modo que, da presunção de certeza e liquidez de que goza o crédito fiscal, decorre ainda um segundo privilégio a favor do fisco, o da inversão do ônus da prova. (FABRETTI, 2005, p. 249)

Os créditos públicos passíveis de inscrição em Dívida Ativa podem ser de origem tributária ou de outra natureza. A Dívida Ativa Tributária é o crédito proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas. Já os créditos não tributários

englobam qualquer crédito da Fazenda Pública que não decorra de uma obrigação tributária, podendo originar-se de contratos inadimplidos, multas não tributárias, ressarcimento, dentre outros (BRASIL, 1964, art. 39, §§1º e 2º).

A autoridade pública competente para efetuar a inscrição do crédito tributário vencido em Dívida Ativa é a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), órgão vinculado à Advocacia Geral da União (AGU) que integra a estrutura administrativa do Ministério da Fazenda. É sua atribuição apurar a certeza, liquidez e exigibilidade dos créditos devidos à Fazenda Nacional, sejam eles tributários ou não-tributários (PGFN, 2013, p.2).

Para os créditos de origem não tributária, relativos a autarquias e fundações públicas federais, a inscrição em Dívida Ativa é de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda (PGF), exceto aqueles do Banco Central do Brasil (BCB), que tem a Procuradoria-Geral do Banco Central (PGBC) como autoridade competente para a inscrição (CGU, 2014, p. 229), conforme Quadro 1.

**Quadro 1 - Órgãos responsáveis pela gestão da Dívida Ativa da União**

<b>Órgão responsável</b>	<b>Tipos de créditos administrados</b>
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN	Responsável pela gestão administrativa e judicial de créditos tributários (previdenciários e não previdenciários) e não-tributários.
Procuradoria-Geral Federal – PGF	Responsável pela gestão administrativa e judicial de créditos de natureza não-tributária de titularidade das fundações públicas e autarquias federais.
Procuradoria-Geral do Banco Central – PGBC	Responsável pela gestão administrativa e judicial de créditos de titularidade do Banco Central.

Fonte: Elaboração própria com base em CGU (2014, p.221-229).

Após a inscrição da DAU, sua cobrança pode ser realizada de duas formas: no âmbito administrativo (cobrança amigável) ou por meio do Poder Judiciário, em cobrança judicial (execução fiscal). Pela via *administrativa*, a cobrança é realizada mediante notificações, protesto judicial e recusa na emissão de certidão negativa de débitos (PGFN, 2013, p.3).

Feita a inscrição e esgotadas as oportunidades mediante cobrança amigável para a quitação administrativa do débito, será proposta ação de cobrança judicial, instruída com a Certidão de Dívida Ativa (CDA) extraída do Termo de Inscrição (CGU, 2014, p. 232). Desde modo, essa etapa se processa no âmbito do Poder Judiciário, por meio da execução fiscal.

O encaminhamento dos créditos vencidos aos órgãos responsáveis pela inscrição é realizado pelos órgãos de origem do crédito, que apuram a existência do débito perante a União. Os órgãos de origem têm o prazo de 90 dias, depois de finalizada a apuração dos créditos devidos à União, para encaminhá-los à PGFN, que providenciará a inscrição em Dívida Ativa da União, conforme disposto no Decreto-Lei nº 147/67, art. 22.

Cabe ressaltar que será dispensada a inscrição de débitos quando os valores forem inferiores aos limites estabelecidos na legislação. Dessa forma, os órgãos competentes estabelecerão critério para a dispensa de constituição ou exigência de crédito de valor inferior ao custo dessa medida (Lei 8.212/91, art. 54). A Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012, que dispõe sobre a inscrição de débitos na DAU e o ajuizamento de execuções fiscais pela PGFN, estabelece os seguintes valores cujos débitos poderão ser dispensados da inscrição e do ajuizamento.

I - a não inscrição na Dívida Ativa da União de débito de um mesmo devedor com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais); e

II - o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Além do valor do principal, a receita da Dívida Ativa abrange também a atualização monetária, à multa e juros de mora e encargos. Desde modo, ao valor do principal deverão ser acrescidos a atualização monetária, multa e juros de mora e encargos, sendo a sua baixa realizada apenas quando houver o recebimento, abatimentos, anistias, cancelamento administrativo ou judicial da inscrição.

Apesar de em essência parte da DAU atender aos critérios de reconhecimento de Ativo, ao longo dos anos verifica-se que o seu tratamento contábil ainda decorre do enfoque legal, como acontece com outros elementos das demonstrações contábeis no âmbito da Administração Pública brasileira. Essa condição já havia sido observada por Cruvinel e Lima (2011, p. 82), que relatam que mesmo com a sinalização do governo brasileiro em promover a convergência das práticas contábeis do setor público aos padrões internacionais de Contabilidade, o posicionamento dos órgãos de controle ainda recai sobre o princípio da legalidade.

Segundo os pesquisadores, entre os resultados esperados com a adoção do regime de competência integral na Contabilidade Pública Brasileira está o registro contábil das transações quando da ocorrência do fato gerador e não no momento do seu pagamento ou recebimento, fazendo com que informações que antes não integravam as contas públicas possam ser registradas e reconhecidas contabilmente nas demonstrações do período em que se relacionarem (CRUVINEL; LIMA, 2011, p. 84). Nesse sentido, é preciso compreender a natureza da DAU à luz da Teoria Contábil.

## **2.2 RECONHECIMENTO DE ATIVOS À LUZ DA TEORIA CONTÁBIL**

O reconhecimento de um ativo é o processo que consiste na sua incorporação ao Balanço Patrimonial, desde que o item se enquadre nos requisitos constantes da definição e satisfaça os critérios de reconhecimento. Assim, torna-se relevante, primeiramente, apresentar os requisitos que devem ser observados para o reconhecimento do ativo na estrutura do patrimônio público.

Na doutrina contábil existem diversos conceitos de ativo, o que demonstra o grande interesse que o assunto desperta no meio acadêmico. Niyama e Silva (2013, p.118-121) entendem que a definição de ativo é fundamental para a compreensão dos elementos contábeis, tendo em vista que o passivo e o patrimônio líquido são definidos em termos do conceito de ativo. Para Iudícibus (2009, p.137) o estudo do ativo “é o capítulo fundamental da Contabilidade, porque a sua mensuração e definição está ligada a multiplicidade de relacionamentos contábeis que envolvem receitas e despesas”.

De maneira concisa, Iudícibus (2009, p.139) entende que ativos são recursos controlados pela entidade, capazes de gerar fluxos de caixa. Assim, o ativo sob controle da entidade deve possuir potencial de geração de fluxo de caixa positivo.

A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC T SP 16.2, que trata do patrimônio e sistemas contábeis, conceitua ativo como sendo “recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços”.

É possível, então, identificar três requisitos fundamentais para a definição de ativo: futuro benefício econômico; resultado de eventos passados; e controlado pela entidade. Hendriksen e Breda (2012, p.402) argumentam que o termo “resultado de eventos passados” não é determinante, pois se a entidade possui o controle, depreende-se que foi decorrente de um fato pretérito. Desde modo, os autores não incluem o termo na definição de ativo, considerando-o como potenciais de fluxos de serviço ou direitos a benefícios futuros sob o controle de uma organização (HENDRIKSEN e BREDA, 2012, p.402).

Niyama e Silva (2013, p. 126) afirmam que, além de observar as três características da definição de ativo, é preciso que o item satisfaça aos seguintes aspectos para o seu reconhecimento no Balanço Patrimonial: materialidade, probabilidade de ocorrência e confiabilidade de avaliação (Quadro 2).

**Quadro 2 – Requisitos para o reconhecimento do ativo.**

Materialidade	Representatividade do ativo. No caso de valor inexpressivo, é possível considerar diretamente como despesa do exercício.
Probabilidade de ocorrência	Se o nível de incerteza é grande e não há como avaliar se é possível a obtenção de benefícios econômicos, o mais apropriado é o não reconhecimento do ativo.
Confiabilidade da avaliação	Bases verificáveis, de modo a se atribuir um valor monetário realmente condizente à situação do ativo.

Fonte: Adaptado de Niyama e Silva (2013, p.118-121).

No âmbito do Setor Público, Rua e Carvalho (2006, p. 157) alertam que é preciso considerar ainda que o Ativo é visto pela sua capacidade de prestar serviços, satisfazendo as necessidades dos seus beneficiários e contribuindo, direta ou indiretamente, por si ou conjuntamente com outros ativos, para a concretização dos objetivos da entidade. Assim, os pesquisadores destacam que a inexistência e a contrapartida monetária não devem ser motivos para a não classificação de um elemento como Ativo.

Essa característica também está presente na estrutura conceitual desenvolvida para as entidades do Setor Público pela *International Federation of Accountants* (IFAC), segundo a qual os ativos são um recurso atualmente controlado pela entidade como resultado de um evento passado, e que esse recurso deve ter a capacidade de gerar benefícios econômicos ou potenciais de serviços (IFAC, 2014, p. 51).

Sobre o conceito de potencial de serviços, a IFAC esclarece que representa a capacidade de prestação de serviços que contribuem para a consecução dos objetivos da entidade, que permite que ela atinja os seus objetivos sem necessariamente gerar fluxos de caixa líquidos, e que esses serviços podem ser de consumo individual ou coletivo (IFAC, 2014, p. 51).

Desta forma, pode-se depreender que o controle pela entidade de benefícios econômicos ou potenciais futuros e a geração de benefícios são características fundamentais para o reconhecimento do Ativo. Os benefícios devem resultar de transações ou eventos passados e os recursos devem estar sob o controle da entidade. Com efeito, o conceito de Ativo está vinculado à capacidade de a entidade controlar os benefícios provenientes daquele bem ou direito.

Contudo, em situações nas quais a entidade não detém o total controle do ativo, surgem os ativos contingentes, que, segundo a IFAC, geralmente decorrem de eventos não planejados ou não esperados que não estejam totalmente sob o controle da entidade e que dão origem à possibilidade de um ingresso de recursos sob a forma de benefícios econômicos ou potencial prestação de serviços à entidade (IFAC, IPSAS 19, parágrafo 40).

Na contabilidade, os ativos contingentes não devem ser reconhecidos nos demonstrativos, uma vez que podem referir-se a evento cuja ocorrência é incerta. As contingências ativas não são reconhecidas nas demonstrações contábeis, uma vez que sua realização independe do controle da entidade, podendo tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado. Desta forma, apenas quando a possibilidade de realização do ganho é praticamente certa, o ativo deverá ser reconhecido. Um ativo contingente somente é evidenciado em notas explicativas quando o ingresso de recursos sob a forma de benefícios econômicos ou potencial prestação de serviços for provável (IFAC, IPSAS 19, parágrafos 41 e 42).

A IPSAS 19 também estabelece que os ativos contingentes devem ser avaliados periodicamente para assegurar que o reconhecimento seja refletido adequadamente nas demonstrações contábeis. Quando for praticamente certo que o ingresso de recursos sob a forma de benefícios econômicos ou potencial prestação de serviços surgirá e o valor dos recursos puder ser medido de maneira confiável, o ativo e o correspondente ganho são reconhecidos nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança de estimativa.

Por outro lado, se um ingresso de recursos sob a forma de benefícios econômicos ou potencial prestação de serviços se torna provável, a entidade evidencia o ativo contingente em notas explicativas. Por fim, não sendo provável a ocorrência da entrada de recursos, nenhum ativo é reconhecido, nem há a sua divulgação em notas explicativas (IFAC, IPSAS 19, parágrafo 43), conforme Quadro 3.

**Quadro 3 – Tratamento contábil para ativos**

Quando, em consequência de eventos passados, exista um possível ativo cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou vários eventos futuros incertos que não são totalmente controlados pela entidade.	
Probabilidade de ocorrência da entrada de recursos	Tratamento contábil
Praticamente certa.	O ativo não é contingente. Deve ser reconhecido o ativo.
Provável, mas não praticamente certa.	O ativo não é reconhecido, mas deve existir divulgação em notas explicativas.
Não é provável.	Nenhum ativo é reconhecido, não é necessária a divulgação em notas explicativas.

Fonte: Adaptado de IPSAS 19 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Portanto, o que diferencia o registro de um ativo contingente dos demais ativos é que o primeiro somente deve ser reconhecido quando os benefícios econômicos ou potenciais futuros forem considerados praticamente certos pelos órgãos responsáveis por sua gestão.

### 3 METODOLOGIA

Com o intuito de apresentar uma discussão sobre a natureza contingente e analisar em que medida o critério de reconhecimento da DAU registrada no BGU atende aos fundamentos da Teoria Contábil, foi realizado levantamento de caráter exploratório sobre o saldo contábil e o perfil dos créditos e dos devedores inscritos. Segundo Beuren e Raupp (2008, p.81), “explorar um assunto significa reunir mais conhecimentos e incorporar características inéditas, bem como buscar novas dimensões até então não conhecidas”.

Assim, buscou-se, inicialmente, verificar o comportamento do saldo contábil da DAU ao longo dos exercícios de 2008 a 2013, identificando as possíveis razões da evolução apresentada. Para demonstrá-la, foi considerada adequada a obtenção dos saldos financeiros a partir da realização de consultas no módulo “Consulta Construída” do Siafi Gerencial, ferramenta que permite a extração de dados parametrizados e consolidados, de acordo com os lançamentos contábeis gerados pelos órgãos públicos no Siafi.

As informações contábeis para cada exercício financeiro pesquisado foram obtidas dos Itens de Informação do Siafi Gerencial que refletem a movimentação do saldo da DAU. A relação de contas contábeis de cada Item de Informação e os filtros estabelecidos no módulo “Consulta Construída” do Siafi Gerencial foram: Mês de referência = “Dezembro”; Tipo de saldo = “Saldo Atual”; e Orçamento Fiscal e da Seguridade Social = “Sim”.

Como etapa seguinte, foi realizada análise sobre o perfil dos créditos e devedores da DAU, tendo por base as informações disponíveis no banco de dados DW Sida da PGFN. As



informações obtidas referem-se aos créditos tributários (exceto os previdenciários) e não-tributários dos órgãos da administração pública direta. Os dados foram extraídos na data de 09 de setembro de 2014, aplicando-se o filtro: Ano Mês de Referência = "12/2013" e os seguintes atributos e métricas para apresentação: Ano da Inscrição; Natureza da Receita Principal; Faixa de Valor; Tipo de Pessoa; Situação Falência; Indicador GDE; Grupo da Situação da Inscrição; Quantidade de Inscrições; e Valor Consolidado da Inscrição.

Como limitação de pesquisa, não foi possível ter acesso aos dados constantes do sistema "Informa", utilizado pela PGFN para o armazenamento dos créditos previdenciários inscritos em DAU. Tendo em vista que os créditos tributários (excluídos os previdenciários) representam quase a totalidade da DAU, considerou-se válida a pesquisa restrita a esse grupo.

## **4 UMA DISCUSSÃO SOBRE A NATUREZA CONTINGENTE E O CRITÉRIO DE RECONHECIMENTO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO**

### **4.1 ATUAL TRATAMENTO CONTÁBIL DA DAU**

A partir de 2010, com o avanço do processo de implantação da contabilidade patrimonial no Setor Público, iniciou-se a adoção do regime de competência para o registro das transações governamentais, demandando ações que promovessem o relacionamento do regime orçamentário com o regime contábil.

Na prática, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, atualmente devem ser evidenciados os fatos ligados à administração financeira e patrimonial, de maneira que os fatos que efetivamente alterem a situação líquida patrimonial (modificativos) sejam levados à conta de resultado no momento da ocorrência do fato gerador, fazendo com que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

Em relação aos impostos, por exemplo, além do registro da receita pública no momento da arrecadação, passou a ser registrado um direito a receber no momento do fato gerador (lançamento). Segundo consta na Macrofunção Siafi 02.11.12, que trata da Dívida Ativa da União, é atribuição do órgão responsável pelo crédito, previamente ao encaminhamento para inscrição, reconhecer o valor como direito em seu Ativo. Dessa maneira, somente poderão ser encaminhados para inscrição em Dívida Ativa os créditos vencidos que foram anteriormente reconhecidos e registrados no Ativo do Ente Público.

É importante registrar que nos normativos e orientações expedidas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) não há menção quanto a tratamento contábil diferenciado em função do estágio ou situação de cobrança dos créditos inscritos em DAU. Assim, a totalidade da dívida ativa inscrita é reconhecida no ativo do ente público, independentemente de qualquer análise quanto à sua real possibilidade de recebimento ou regularidade da cobrança, embora já tenha sido incorporado o procedimento de ajuste a valor recuperável.

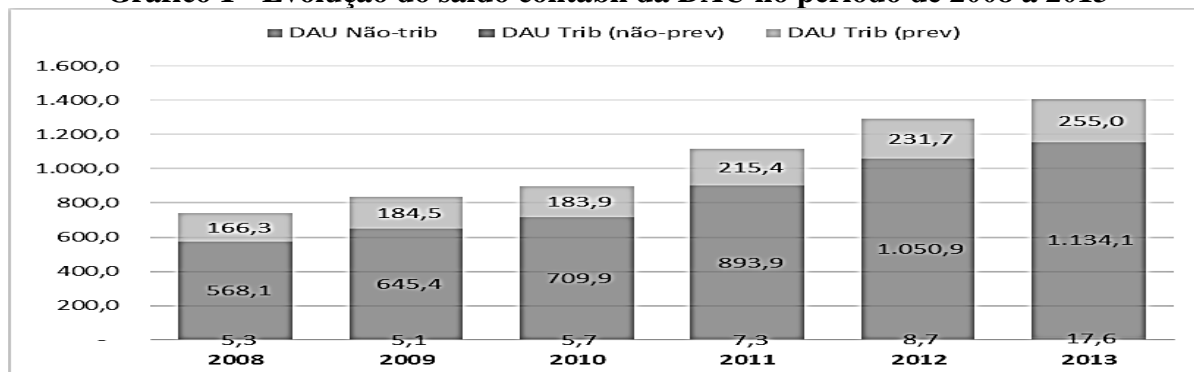
Analisando o saldo contábil dos créditos inscritos em DAU evidenciado no Balanço Geral da União no período de 2008 a 2013, observa-se o crescimento constante do estoque desses valores. Cabe ressaltar, também, o percentual médio de arrecadação no período, que ficou em torno de 1% do saldo contábil da DAU, conforme dados extraídos do Siafi, demonstrados na Tabela 1.

**Tabela 1 - Evolução dos saldos contábeis da DAU no período de 2008 a 2013***(Valores nominais, em R\$ bilhões)*

EXERCÍCIO	2008	2009	2010	2011	2012	2013
DA Não Tributária	5,3	5,1	5,7	7,3	8,7	17,6
DA Tributária (Não Previdenciária)	568,1	645,4	709,2	893,9	1.050,9	1.134,1
DA Tributária Previdenciária	166,3	184,5	183,9	215,4	231,7	255,0
<b>Saldo Total (I)</b>	<b>739,7</b>	<b>835,1</b>	<b>899,5</b>	<b>1.116,6</b>	<b>1.291,3</b>	<b>1.406,8</b>
<b>Arrecadação (II)</b>	<b>6,6</b>	<b>8,8</b>	<b>4,0</b>	<b>6,4</b>	<b>22,4</b>	<b>17,7</b>
% de Arrecadação (II/I)	0,9%	1,0%	0,4%	0,6%	1,7%	1,3%

Fonte: Balanço Geral da União.

Percebe-se que, em média, 79% dos créditos inscritos em DAU se referem a créditos tributários não previdenciários, sendo 20% os previdenciários e apenas 1% os não tributários (Gráfico 1). Conforme já esclarecido, os créditos tributários da Administração Direta estão sob a responsabilidade da PGFN, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda.

**Gráfico 1 - Evolução do saldo contábil da DAU no período de 2008 a 2013**

Fonte: Siafi Gerencial

Em que pese as NBCASP publicadas em 2008 já abordarem sobre o critério de mensuração dos créditos a receber a valor recuperável, nota-se que apenas em 2010 a provisão para ajuste para perdas da dívida ativa passou, de fato, a ser constituída pelos órgãos responsáveis por seu registro contábil. O Ministério da Fazenda é responsável por quase a totalidade da provisão (99,30%), em função dos créditos tributários serem aqueles de maior peso na composição da DAU, conforme Tabela 2.

**Tabela 2 - Provisão para Perdas da Dívida Ativa – Por Órgão no período de 2008 a 2013***(Valores nominais, em R\$ bilhões)*

ÓRGÃO	2008	2009	2010	2011	2012	2013
MF	-	-	559,5	598,1	963,1	1.020,8
CVM	0,2	0,6	0,6	0,6	0,6	1,0
ANS	0,0	0,0	0,0	0,4	0,7	1,2
INSS	-	-	1,2	1,3	1,3	5,0
Demais*	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1
<b>TOTAL</b>	<b>0,3</b>	<b>0,6</b>	<b>561,4</b>	<b>600,3</b>	<b>965,7</b>	<b>1.028,0</b>

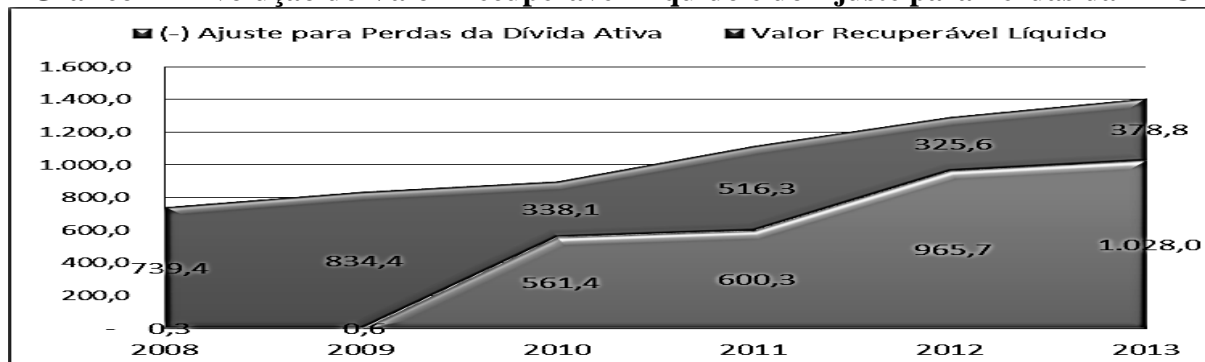
\*ANA, SUFRAMA, IBGE, UFRS, ANTT e ANAC.

Fonte: Siafi Gerencial

Em função da constituição da provisão para perdas, o saldo recuperável da DAU no período de 2010 a 2013 representou em média cerca de 30% do total do estoque, ou seja, para

cada R\$ 1,00 inscrito, a expectativa de recebimento fica em torno de apenas R\$ 0,30. Esse número indica que os órgãos responsáveis pela gestão desses créditos consideram que a dívida ativa apresenta baixa probabilidade de retorno ao caixa da União (Gráfico 2).

**Gráfico 2 – Evolução do Valor Recuperável Líquido e do Ajuste para Perdas da DAU**



Fonte: Siafi Gerencial

No tocante à análise das contas contábeis utilizadas para registro dos fatos que promovem alteração no saldo da DAU, constata-se por meio da Tabela 3 que sua trajetória de crescimento é bastante influenciada pelos acréscimos decorrentes dos encargos e atualização monetária dos créditos. Com relação aos itens que diminuem o saldo contábil, merece destaque o agrupamento de “Cancelamento e Anulação de Créditos”, que, em média, têm maior impacto que o “Recebimento do Principal”.

O cancelamento e anulação de créditos decorrem de determinação de autoridade competente no sentido de baixar o crédito inscrito em Dívida Ativa, tanto em nível administrativo quanto judicial (STN, 2014, p.262). Percebe-se, então, que a DAU também possui um importante grau de incerteza quanto à sua regularidade (existência), como indica a Tabela 3.

**Tabela 3 - Demonstração das Variações do Saldo da DAU no período de 2008 a 2013**

(Valores nominais, em R\$ bilhões)

DESCRIÇÃO	2008	2009	2010	2011	2012	2013
<b>I - Saldo anterior</b>	<b>638,4</b>	<b>739,7</b>	<b>835,1</b>	<b>899,5</b>	<b>1.116,6</b>	<b>1.291,3</b>
(+) Inscrição do Principal	32,2	31,8	41,3	115,6	68,0	37,4
(+) Inscrição dos Juros e Multas	44,1	37,4	42,4	47,6	81,0	27,9
(+) Atualização Monetária	43,6	63,1	53,9	106,7	105,0	71,2
(+) Ajustes de registros*	-1,8	-10,2	-18,5	-30,0	5,8	8,8
(-) Recebimento do Principal	4,3	5,7	3,0	5,0	15,2	11,1
(-) Recebimento dos Juros e Multas	2,3	3,0	1,0	1,4	7,2	6,6
(-) Cancelamento e Anulação de Créditos	8,5	16,6	49,6	15,2	61,1	11,1
(-) Anistia, Perdão, Abatimentos e Descontos	1,0	0,9	0,8	0,8	0,7	0,2
(-) Adjudicação, Prescrição e Desmembramento	0,8	0,6	0,4	0,5	0,8	1,0
<b>II - Saldo Atual</b>	<b>739,7</b>	<b>835,0</b>	<b>899,5</b>	<b>1.116,6</b>	<b>1.291,3</b>	<b>1.406,8</b>
<b>VARIAÇÃO (II-I)</b>	<b>101,3</b>	<b>95,4</b>	<b>64,5</b>	<b>217,1</b>	<b>174,7</b>	<b>115,5</b>

\*Lançamentos de ajustes decorrentes de inconsistências identificadas.

Fonte: Siafi Gerencial

É possível notar que os valores inscritos em dívida ativa apresentam grande percentual de créditos que não se realizarão, apesar das prerrogativas jurídicas de cobrança. Essa constatação pode ser comprovada pela baixa de valores por cancelamento, pela existência de valores inscritos há um longo período e pelo expressivo valor questionado judicialmente, como será visto adiante.

No que se refere aos registros contábeis, vale relatar que o Tribunal de Contas da União (TCU), órgão responsável pela emissão de parecer sobre os demonstrativos contábeis do BGU, vem sistematicamente apontando ressalvas quanto ao saldo da DAU, em função de divergências entre o valor registrado no Siafi e nos sistemas de controle administrados pela PGFN, PGF e PGBC.

No Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República relativo ao exercício de 2013, a diferença atingiu o montante de R\$ 133,9 bilhões na dívida ativa administrada pela PGFN (TCU, 2014). Portanto, é preciso considerar que os saldos evidenciados pela contabilidade apresentam divergências em relação aos saldos dos sistemas de controle administrativo.

Ademais, auditoria realizada pela Controladoria Geral da União (CGU) em 2013 sobre os controles internos da PGFN apontou que a gestão do processo de apuração, inscrição e execução da DAU é ineficiente, e que os dados armazenados em seu sistema de controle não são fidedignos, não representando, assim, o real tamanho da dívida ativa da União (CGU, 2013).

Portanto, segundo os relatórios dos órgãos federais de controle interno e externo, tanto o saldo contábil da DAU no BGU como o seu registro no sistema gerencial do órgão responsável pela gestão apresentam inconsistências.

#### 4.2 PERFIL DOS CRÉDITOS E DOS DEVEDORES INSCRITOS EM DAU

Ao analisar os dados da Dívida Ativa por ano de inscrição e por tipo de crédito (Tabela 4), observa-se que no estoque há créditos inscritos ainda pendentes de pagamento, sendo que 68% foram inscritos há mais de cinco anos e 30% há mais de 10 anos. Isso demonstra que o prazo de recebimento da DAU é longo, chegando a existir valores inscritos há quase cinco décadas.

**Tabela 4 – Dívida Ativa por Ano de Inscrição e Tipo de Crédito**

*(Valores nominais, em R\$ milhões)*

Ano de Inscrição	Créditos Não Tributários	Créditos Tributários	Total	%
1965 -1969	2,1	22,5	24,6	0,0%
1970 -1974	10,4	77,8	88,2	0,0%
1975 – 1979	15,5	333,3	348,7	0,0%
1980 – 1984	34,3	1.566,2	1.600,5	0,2%
1985 – 1989	63,4	1.408,3	1.471,7	0,1%
1990 – 1994	4.586,5	7.547,7	12.134,2	1,2%
1995 – 1999	9.321,6	98.691,1	108.012,7	11,0%
2000 – 2004	14.696,3	160.959,2	175.655,5	17,8%
2005 – 2009	30.289,0	340.912,7	371.201,8	37,7%
2010 – 2013	26.274,4	288.110,6	314.385,0	31,9%
<b>TOTAL</b>	<b>85.293,4</b>	<b>899.629,5</b>	<b>984.923,0</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: DW Sida.

No que tange ao perfil da DAU por faixa de valor e tipo de inscrição, percebe-se que quase metade do estoque, 48,6%, refere-se a débitos acima de R\$ 10 milhões, sendo que 95,2% do total de R\$ 984,9 milhões apresentam-se em cobrança ajuizada. Em termos de quantidade, os débitos de grande valor (acima de R\$ 10 milhões) representam apenas 0,1% do número de créditos inscritos. Portanto, a Tabela 5 demonstra que, em valores, o perfil da DAU é predominantemente de grandes débitos que se encontram em cobrança jurídica.

**Tabela 5 – Dívida Ativa por Faixa de Valor e Tipo de Cobrança**

(Valores nominais, em R\$ milhões)

Faixa de Valor	Inscrições Ajuizadas	Inscrições Não-Ajuizadas	Total Inscrito	Qtde de Inscrições
De 0,00 até 10.000,00	11.205,8	8.057,7	19.263,5	5.171.999
De 10.000,00 até 100.000,00	75.225,7	6.067,0	81.292,7	2.610.789
De 100.000,01 até 1.000.000,00	155.477,6	7.683,7	163.161,3	579.643
De 1.000.000,01 até 5.000.000,00	157.335,2	5.962,3	163.297,6	78.971
De 5.000.000,01 até 10.000.000,00	76.038,5	3.024,1	79.062,7	11.364
Acima de 10.000.000,00	462.589,0	16.256,3	478.845,3	10.297
<b>Total Geral</b>	<b>937.871,9</b>	<b>47.051,1</b>	<b>984.923,0</b>	<b>8.463.063</b>

Fonte: DW Sida.

A Tabela 6 indica que os montantes mais expressivos do saldo da DAU são devidos por grandes devedores (65,3%), caracterizados na forma de pessoa jurídica (91,3%) e cujos débitos estão em cobrança ajuizada (95,2%). Importante frisar que a Portaria PGFN nº 320/2008 caracteriza “grandes devedores” como aqueles devedores inscritos em dívida ativa cujos débitos, unitariamente ou agrupadamente, sejam igual ou superior a R\$ 10 milhões. Em decorrência disso, foi instituído pela Portaria PGFN nº 320, de 30 de abril de 2008, o Projeto Grandes Devedores (Progran), no qual são estabelecidos procedimentos especiais para acompanhamento e cobrança dos débitos.

**Tabela 6 – Dívida Ativa por Tipo de Cobrança e Tipo de Devedor**

(Valores nominais, em R\$ milhões)

Tipo de Cobrança	Pessoa Física	Pessoa Jurídica	NI*	Total	%
<b>INSCRIÇÕES AJUZADAS</b>	<b>79.043,7</b>	<b>858.571,5</b>	<b>256,8</b>	<b>937.871,9</b>	<b>95,2%</b>
Grande Devedor	29.070,0	591.777,8	-	620.847,8	63,0%
Não Grande Devedor	49.973,6	266.793,7	256,8	317.024,1	32,2%
<b>INSCRIÇÕES NÃO AJUZADAS</b>	<b>6.601,4</b>	<b>39.705,3</b>	<b>37,6</b>	<b>46.344,4</b>	<b>4,7%</b>
Grande Devedor	434,1	20.997,9	-	21.432,0	2,2%
Não Grande Devedor	6.167,4	18.707,4	37,6	24.912,4	2,5%
<b>SEM INFORMAÇÃO</b>	<b>40,6</b>	<b>666,1</b>	<b>-</b>	<b>706,7</b>	<b>0,1%</b>
Grande Devedor	-	509,2	-	509,2	0,1%
Não Grande Devedor	40,6	156,8	-	197,4	0,0%
<b>Total Geral</b>	<b>85.685,7</b>	<b>898.942,9</b>	<b>294,4</b>	<b>984.923,0</b>	<b>100,0%</b>

\* Classificação não informada.

Fonte: DW Sida.

Diante do exposto, verifica-se que os créditos inscritos em DAU possuem algumas particularidades que podem descaracterizá-los teoricamente como Ativo na estrutura do patrimônio público contábil:

- i. Baixa probabilidade de geração de benefícios econômicos ou potenciais futuros: média anual de arrecadação em torno de 1% do estoque da dívida contabilizada e provisão para perdas estimada em cerca de 70% pelos órgãos responsáveis pela gestão;
- ii. Débitos em cobrança jurídica: mais de 95% dos créditos tributários inscritos encontra-se em cobrança jurídica, dependendo, portanto, de um evento posterior para que se confirme a sua validade;
- iii. Natureza de créditos inadimplidos: a DAU origina-se de um crédito a receber não pago no prazo estabelecido, ou seja, decorrem de uma inadimplência já constatada;
- iv. Devedores com débitos expressivos: os grandes devedores são empresas responsáveis por mais da metade dos créditos pendentes de pagamento;
- v. Longo prazo de inscrição: 68% dos créditos foram inscritos há mais de cinco anos.

Em vista dessas particularidades, entende-se que a DAU apresenta incertezas quanto à sua validade e sobre a real possibilidade de recebimento, uma vez que mais de 95% dos seus valores encontra-se em cobrança jurídica e correspondem a débitos de grande valor a serem cobrados de empresas, que, em certos casos, já estão em situação de falência.

#### 4.3 PROPOSTA DE RECONHECIMENTO DA DAU EM FACE DOS NOVOS PADRÕES CONTÁBEIS

Este estudo constatou que o reconhecimento da DAU no Balanço Patrimonial é efetuado atualmente quando o órgão responsável pela inscrição apura sua liquidez e certeza para fins de procedimento especial de cobrança. Portanto, o que se verifica é que seu registro no ativo não está condicionado à avaliação sobre a probabilidade de ocorrência de entrada de recursos no caixa. Na prática, o que se observa é a supremacia da forma (ato administrativo de inscrição em dívida ativa), em detrimento da essência econômica do crédito a receber (que apenas entrou num novo estágio do processo de cobrança).

Consequentemente, é preciso rever o reconhecimento da DAU como item do Balanço Patrimonial, haja vista os requisitos que a doutrina contábil considera imprescindíveis para a definição de ativo, notadamente aqueles que versam sobre a capacidade de gerar benefícios econômicos ou potenciais futuros e sobre o controle dos direitos do ativo, conforme se observa no Quadro 4.

**Quadro 4 – Dívida Ativa e os requisitos da definição de ativo**

<b>Requisitos do Ativo</b>	<b>Dívida Ativa</b>
Decorre de um evento passado.	A dívida ativa decorre de um crédito público não recebido, cujo fato gerador ocorreu em um evento passado (tributos, receita de serviços públicos, multas, etc.). Contudo, tais créditos podem ser objeto de contestação judicial a respeito da sua validade/existência. Daí assume característica de ativo contingente, pois dependerá de uma decisão judicial posterior.
Geração de benefícios econômicos futuros. Refere-se ao potencial de contribuição para o fluxo de caixa ou equivalente de caixa da entidade.	A dívida ativa origina-se de créditos cuja data para sua conversão em caixa ou equivalentes de caixa expirou. Torna-se, então, um novo estágio de cobrança do crédito, que em essência não representa na ótica patrimonial um fato econômico novo. Mesmo com a utilização de mecanismos particulares de cobrança, como protesto judicial e recusa na emissão de certidão negativa de débitos, apresenta baixa expectativa de recebimento. Além disso, verifica-se que parcela significativa dos créditos está em cobrança judicial, demonstrando que os valores registrados possuem certo grau de incerteza quanto à sua conversibilidade em caixa.
Controle. O ativo deve ser	Os créditos tributários podem ser contestados judicialmente pelos sujeitos

controlado pela entidade, de forma que esta possa exercer seus direitos.	passivos, desde modo, a sua validade definitiva dependerá de decisão do Poder Judiciário. Assim, a sua realização independe do controle da entidade, podendo tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado.
--------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fonte: Elaboração própria.

Destaca-se que a expectativa por geração de benefícios econômicos ou potenciais futuros é condição necessária para o reconhecimento do ativo nos demonstrativos contábeis. No entanto, é de se notar que, atualmente, a DAU apresenta significativo grau de incerteza em seu recebimento, dado o baixo índice de arrecadação observado ao longo dos últimos anos.

Seguindo essa linha de raciocínio, vale mencionar o posicionamento do Banco Central do Brasil (BCB) quando se manifestou a respeito do questionamento do TCU sobre a falta de registro de créditos inscritos em Dívida Ativa no Balanço Patrimonial daquela autarquia no exercício de 2013. De acordo com o entendimento do BCB, os créditos com baixa expectativa de recebimento não deveriam ser reconhecidos no ativo.

[...]

Esclarecemos ainda que, em função da adoção das normas internacionais de contabilidade (IFRS) pelo Banco Central do Brasil (BCB), os créditos com baixa expectativa de realização não são registrados como ativo na contabilidade. (CGU, 2014, p. 694)

Portanto, a inobservância das características que definem um ativo pode acarretar o registro de valores que não reflitam a real situação dos créditos a receber da União, prejudicando a análise dos demonstrativos contábeis tanto dos usuários internos como dos usuários externos da informação contábil. Sob outro aspecto, ressalta-se o disposto no art. 204 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), que trata da Dívida Ativa Tributária:

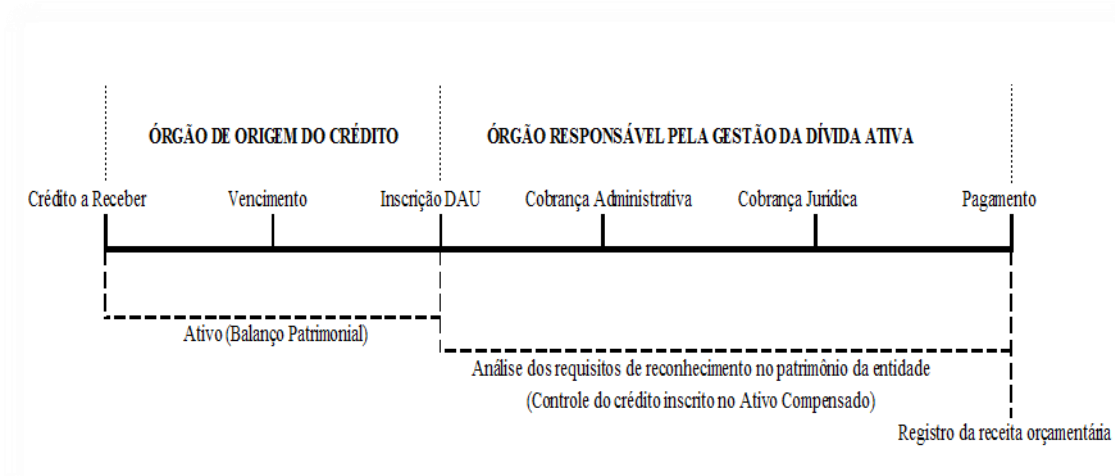
Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. **A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.** (grifos do autor) (BRASIL, 1966).

Neste ponto, o fato de ainda existir a possibilidade de disputa jurídica sobre a legalidade do crédito cobrado, denota por si só que os valores registrados em Dívida Ativa possuem certo grau de incerteza quanto à existência e, conseqüente, conversibilidade em benefícios econômicos ou potenciais futuros. Com isso, a DAU assume características de um ativo contingente, uma vez que poderá estar submetido à decisão judicial para averiguação de sua regularidade.

No âmbito da gestão fiscal, cabe registrar que a própria LRF, com o objetivo de prover maior transparência na apuração dos resultados fiscais, estabelece que na Lei de Diretrizes Orçamentárias Anual (LDO) deve conter o Anexo de Riscos Fiscais. No texto está disposto que, em contraponto aos passivos contingentes, também será efetuada a análise dos ativos contingentes da União, como a DAU, os depósitos judiciais, as ações da Procuradoria Geral da União e os créditos do Banco Central. Segundo a definição trazida no anexo, os ativos contingentes são direitos que estão sendo cobrados, judicialmente ou administrativamente, e sendo recebidos geram receita adicional àquela prevista na Lei Orçamentária (LDO 2014, Anexo V).

Logo, o reconhecimento da DAU como ativo patrimonial requer dos órgãos responsáveis pela gestão a adequada avaliação da probabilidade de geração de benefícios econômicos ou potenciais futuros. Desse modo, este estudo apresenta para discussão uma proposta de tratamento contábil distinto, que leve em consideração a possibilidade de geração de benefícios econômicos ou potenciais futuros dos créditos inscritos em DAU, a partir da análise do seu estágio de cobrança e do perfil dos devedores (Figura 1).

**Figura 1 – Fluxo de registro da DAV**

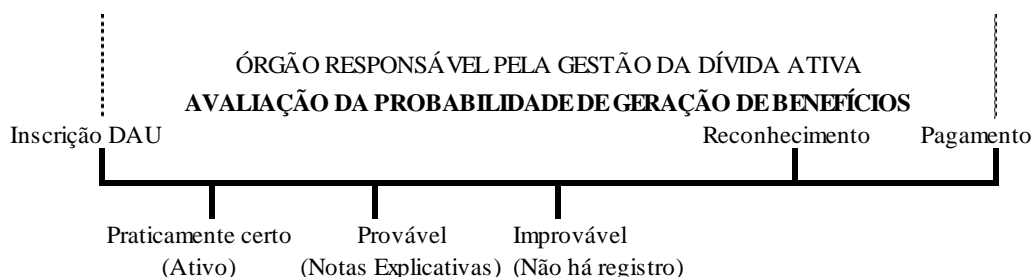
Fonte: Elaboração própria.

Conforme é possível observar no fluxo da Figura 1, o registro da DAV passa ser efetuado de acordo com avaliação da probabilidade de seu recebimento pelos órgãos de gestão: PGFN, PGF e PGBC, sendo que a classificação de ocorrência do benefício econômico em: 1 - *praticamente certa*; 2 - *provável*; ou 3 - *não provável*, determinaria o reconhecimento ou não da DAV como ativo.

No caso da classificação 1 - *praticamente certa*, os créditos serão reconhecidos e divulgados nas demonstrações contábeis, porque a grande possibilidade do recebimento o caracteriza como um ativo. Um exemplo dessa classificação seria os créditos que entram em processo de parcelamento da dívida, no qual o devedor concorda em efetuar o pagamento conforme o cronograma estabelecido pelos órgãos públicos.

No caso da classificação 2 - *provável*, os créditos passam a ser considerados ativos contingentes, devendo a evidenciação ser promovida apenas em notas explicativas, permitindo que os usuários internos e externos da informação contábil conheçam a situação dos valores em cobrança.

Por fim, se a avaliação for 3 - *não provável*, não é realizado o reconhecimento dos créditos como ativo patrimonial, nem é necessária a evidenciação em notas explicativas. Assim, apenas haveria o controle da inscrição no ativo compensado, conforme Figura 2.

**Figura 2 – Reconhecimento da dívida ativa**

Fonte: Elaboração própria

É importante frisar que o não reconhecimento da dívida ativa como ativo patrimonial não representa renúncia de receitas, pois esta se caracteriza pela não arrecadação de um tributo devido em virtude de um benefício tributário concedido. O que se pretende



demonstrar é que apenas os créditos que se enquadram na definição de ativo devem fazer parte do patrimônio do ente público.

Assim, o reconhecimento da DAU deve ficar condicionado à avaliação da probabilidade de geração de benefício econômico do crédito inscrito, não significando, contudo, que o ente público deixará de cobrá-lo, mas apenas demonstra aos usuários que parte da dívida ativa possui baixa expectativa de recebimento, o que impede seu registro no balanço patrimonial.

De todo modo, a recomendação é que seja mantido o registro dos valores inscritos na contabilidade, por meio de contas de controle. A mudança proposta refere-se apenas ao reconhecimento no ativo patrimonial, uma vez que a atual forma de tratamento contábil não se coaduna com os preceitos da Teoria Contábil e com as normas contábeis internacionais, principalmente no que diz respeito ao conceito de ativo, à essência do fato econômico sobre a forma, e ao princípio da prudência.

Portanto, para fins de atendimento ao art. 39 da lei nº 4.320/64, todos os créditos inscritos em dívida ativa deverão ser registrados em contas de natureza de informação de controle. Após o registro inicial, apenas os créditos que forem avaliados pelos órgãos como de probabilidade de ocorrência praticamente certa seriam reconhecidos no ativo patrimonial.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo apresentar uma discussão sobre a natureza contingente e o critério de reconhecimento da Dívida Ativa da União (DAU). Nesse sentido, foi realizada pesquisa bibliográfica e documental sobre o arcabouço legal e procedimentos contábeis adotados, além da coleta de dados no Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi) e no Sistema Integrado da Dívida Ativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (DW Sida) relativos ao período de 2008 a 2013.

A revisão da literatura mostrou que para um item ser considerado ativo deverá ser controlado pela entidade e possuir potencial de geração de benefícios futuros, sejam econômicos ou potenciais. Também foi visto que os ativos contingentes surgem em situações nas quais a entidade não detenha o total controle do ativo e que seja incerta a probabilidade de geração de benefícios, não devendo haver o seu reconhecimento no Balanço Patrimonial. Assim, dado ao grau de incerteza quanto à sua existência e conversibilidade em benefícios econômicos ou potenciais futuros, a DAU assume as características de um ativo contingente.

Na análise do atual tratamento contábil dispensado ao registro da DAU, que tem como base o art. 39 da Lei nº 4.320/64, verificou-se que o argumento considerado é que tal dispositivo legal sugere o reconhecimento dos créditos inscritos no Balanço Patrimonial. Com isso, todos os créditos inscritos são reconhecidos como Ativo sem que haja qualquer avaliação quanto à real possibilidade de recebimento e, também, sobre a regularidade para cobrança.

À luz da Teoria Contábil, contudo, constatou-se que o atual tratamento contábil da DAU não segue os critérios doutrinários nem tampouco as normas contábeis internacionais. Consequentemente, dado ao elevado montante desses valores, a DAU se constitui em um ativo de grande destaque na estrutura patrimonial da União, com tendência de crescimento, podendo induzir aos usuários dos demonstrativos contábeis do BGU a interpretações equivocadas no que diz respeito à análise dos direitos a receber dos entes públicos.

Ao analisar o perfil da dívida ativa tributária não-previdenciária, categoria que representa quase a totalidade do estoque da dívida, os achados do estudo indicam que grande parcela dos créditos inscritos se encontra em cobrança jurídica e são relativos a devedores com débitos de valores significativos. Esse diagnóstico ratifica que os valores inscritos apresentam baixa expectativa de retorno à Fazenda Pública, o que se confirma com a alta provisão para perdas que atualmente é constituída pelos órgãos públicos.

A inovação desse estudo consiste na proposta de reconhecimento da DAU segundo os novos padrões contábeis, fundamentados nos princípios doutrinários e nas normas contábeis aplicadas no setor público. Defende que no momento da inscrição na dívida ativa deve ocorrer o registro em contas contábeis de controle, cabendo, no entanto, aos órgãos responsáveis pela gestão, avaliarem os créditos quanto à sua probabilidade de geração de benefícios econômicos ou potenciais futuros em: 1 - *praticamente certa*, 2 - *provável*, e 3 - *improvável*.

Sendo classificado em 1 - *praticamente certa*, além do registro em contas contábeis de controle, os créditos inscritos passam a ser reconhecidos e evidenciados nos demonstrativos contábeis, uma vez que se enquadrariam na definição de ativo, apresentando possibilidades reais de geração de caixa para os entes públicos.

Caso recebam a classificação 2 - *provável*, os valores devem ser considerados ativos contingentes, não ocorrendo o reconhecimento da DAU no balanço patrimonial, devendo a evidenciação ocorrer em notas explicativas. Por fim, se classificado como 3 - *improvável*, não há reconhecimento e não é obrigatória a evidenciação DAU em notas explicativas.

A implicação prática trazida pela proposta do presente estudo está em reconhecer a DAU no BGU apenas quando benefícios econômicos ou potenciais futuros forem considerados praticamente certos pelos órgãos responsáveis por sua gestão. Com isso, o registro da DAU se dará em bases teóricas que refletirá a essência dessa transação governamental e seu impacto no patrimônio, e não apenas cumprindo meramente os aspectos legais e formais que cercam o registro desses valores.

É importante ressaltar que a mudança de critério para o reconhecimento da DAU dependerá de nova postura dos órgãos responsáveis pela sua gestão (PGFN, PGF e PGBC). Dessa maneira, é condição primordial que esses órgãos tenham ferramentas gerenciais adequadas para avaliação da real probabilidade de recebimento dos créditos inscritos, de forma a permitir uma classificação tempestiva e confiável, que leve em consideração o perfil da dívida inscrita e do devedor. Com essas informações, os contadores públicos poderão efetuar os registros contábeis em bases mais consistentes para o adequado reconhecimento e evidenciação da DAU, fazendo com que os demonstrativos contábeis representem a real situação patrimonial do ente público.

Para as próximas pesquisas, sugere-se expandir a análise dos créditos inscritos, visando englobar os estoques de dívidas tributárias previdenciárias e também os créditos não tributários oriundos de órgãos da Administração Pública Indireta. Outro ponto seria verificar, por meio de dados da arrecadação, o prazo médio de recebimento da dívida ativa, considerando inclusive a data do fato gerador da receita e a data de vencimento do crédito.

A fim de esclarecer a relevância da DAU, seria interessante a realização de pesquisas analisando o estoque e a arrecadação da dívida ativa frente a outros indicadores. Por exemplo: (i) verificar a correlação entre a inscrição de créditos em dívida ativa e a variação da carga tributária para checar a influência da carga tributária na expansão do estoque da dívida ativa; e (ii) estudar a magnitude das receitas públicas inscritas em dívida ativa frente às desonerações tributárias promovidas pelo governo, de modo a esclarecer qual o impacto na arrecadação tributária quando se considera as renúncias e as inscrições de créditos em dívida ativa.

## REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria; RAUPP, Fabiano Maury. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria (org). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. 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**. Brasília – DF.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília – DF.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional - CTN. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília – DF.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil**. 2007. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade\\_governamental](http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental)>. Acesso em 04 de agosto de 2014.

CGU CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO - CGU. Presidência da República. Controladoria-Geral da União. **Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo nº 21: Apuração, Inscrição e Execução da Dívida Ativa da União**. Brasília, 2013. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br>>. Acesso em 2 setembro de 2014.

\_\_\_\_\_. **Prestação de Contas da Presidente da República - Exercício de 2013**. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/arquivos/2013/pcpr-2013.pdf>>

\_\_\_\_\_. **Prestação de Contas da Presidente da República - Exercício de 2014**. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/arquivos/2014/pcpr2014.pdf>>

CRUVINEL, Daniel Pereira, LIMA, Diana Vaz de. Adoção do Regime de Competência no Setor Público Brasileiro sob a Perspectiva das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade. **REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 5, n. 3, art. 4, p. 69-85, set/dez. 2011.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário Comentado**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 14. ed. São Paulo. Atlas. 2008.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. 5ª Ed. São Paulo. Atlas. 2012

IFAC *International Federation of Accountant*. **The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities**. New York: IFAC, 2014. Disponível

em:< <https://www.ifac.org/publications-resources/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-enti-8>>

\_\_\_\_\_. *IPSAS 19: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. New York: IFAC, 2014. Disponível em:< <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-19-provisions-c.pdf>>

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 3. ed. São Paulo. Atlas. 2013

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PGFN. **Dívida Ativa – Cartilha para os órgãos de origem**. Brasília, 2013. Disponível em: < <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/cartilha-aos-orgaos-de-origem> > Acesso em 09 de julho de 2014.

RUA, Susana Catarino, CARVALHO, João Baptista da Costa. **Contabilidade Pública: Estrutura Conceptual**. Lisboa: Publisher Team, 2006.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL - STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos**. 6. ed. Brasília, 2015. Disponível em: < [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU\\_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o\\_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773)>

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República – Exercício de 2013**. Brasília: TCU, 2014.