

A Evidenciação do Ajuste ao Valor Recuperável dos Créditos de Dívida Ativa pelos Estados Brasileiros e Distrito Federal

The Disclosure of the Adjustment of the Amount of the Recoverable Active Credit Debt Issued by States And Brazilian Federal District

William Brasil Rodrigues Sobrinho
IFTO - Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Tocantins

Resumo

Este trabalho tem como objetivo analisar se a evidenciação contábil do Ajuste ao Valor Recuperável dos créditos de Dívida Ativa pelos Estados Brasileiros e o Distrito Federal, quando da divulgação das informações contábeis pelo setor público, é realizada em conformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e normativo vigente. Trata-se de uma pesquisa bibliográfica e descritiva, de natureza documental. A fundamentação teórica compreende os conceitos de Dívida Ativa, Princípio da Prudência e Ajuste ao Valor Recuperável. São analisadas as informações contábeis dos vinte e seis estados-membros e o Distrito Federal. Para isso, as informações contábeis foram extraídas do aplicativo web SISTN - Sistema de Coleta de Dados Contábeis de Estados e Municípios disponibilizados no site da Secretaria do Tesouro Nacional. Constatou-se que a maioria das unidades federativas não evidencia a provisão para perdas de dívida ativa nas suas demonstrações contábeis, acarretando dessa forma um prejuízo na qualidade das informações, contábeis do setor público brasileiro, destinadas aos seus usuários.

Palavras-chave: Ajuste ao Valor Recuperável; Dívida Ativa; Evidenciação.

Abstract.

This paper aims to examine whether the accounting disclosure of Adjustment to the recoverable value of credits by the State Debt and the Brazilian Federal District, when the disclosure of accounting information by the public sector is carried out in accordance with the Fundamental Principles of Accounting and existing regulatory. It is a bibliographic and descriptive in nature documentary. The theoretical framework includes the concepts of Debt, Prudence and Principle of Impairment. It analyzes the financial information of the twenty-six states and the Federal States. To this end, the accounting information were extracted from the web application SISTN - Collection System Accounting Data for States and Municipalities available on the website of National Treasury. It was found that most federal states does not show the provision for losses on outstanding debt on its financial statements, thereby causing a loss in quality of information, statements of the Brazilian public sector, for its users.

Keywords: Impairment; Debt; Disclosure.

1. INTRODUÇÃO

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (2010), Dívida Ativa “constitui uma parcela do Ativo de grande destaque na estrutura patrimonial de qualquer órgão ou entidade pública”, pois se tratam de valores que não foram pagos até o prazo definido na legislação, em razão disso, estes créditos (direitos), são inscritos em Dívida Ativa, por meio da Certidão de Dívida Ativa.

Acontece que a Dívida Ativa integra o grupamento das Contas a Receber, e é evidente que nem sempre é possível assegurar que os valores registrados serão recebidos em sua totalidade. Dessa forma existe uma incerteza sobre a realização dos créditos constituídos como Dívida Ativa.

Para demonstrar essa incerteza a contabilidade utiliza-se de contas específicas, denominadas contas redutoras, para registrar o valor de incerteza dos créditos. Permitindo dessa forma, que o valor final evidenciado como Dívida Ativa seja o mais próximo do esperado quando da realização os créditos.

Na prática tal registro consiste basicamente na constituição de uma provisão conhecida como “provisão para créditos de liquidação duvidosa”, o qual é um exemplo de aplicação do Princípio da Prudência que determina a adoção do menor valor para os componentes do Ativo e o maior para os do Passivo.

Dessa forma, este trabalho tem como objetivo analisar se a evidenciação contábil do Ajuste ao Valor Recuperável dos créditos da Dívida Ativa pelos Estados Brasileiros e o Distrito Federal, quando da divulgação das informações contábeis, é realizada em conformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e normativos do setor público, em especial a NBC T 16, que trata das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Para consecução do objetivo proposto, foram coletados os dados informados pelos Estados Brasileiros e Distrito Federal no aplicativo SISTN - Sistema de Coleta de Dados Contábeis de Estados e Municípios, disponibilizado no endereço eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. Dívida Ativa

A Dívida Ativa, não confunde-se com Dívida Pública, esta por sua vez corresponde a obrigações contraídas pelo ente, e divide-se em fundada e flutuante, enquanto a Dívida Ativa é dividida em Tributária e Não Tributária, conforme o disposto no art. 30, §2º, Lei nº 4.320/64 “Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública (...)”.

Dessa forma a Dívida Ativa é um conjunto de direitos ou ainda créditos de diversas naturezas, a favor da Fazenda Pública, que não foram pagos, pelos devedores, nos prazos previstos na legislação vigente. Abrange os créditos a favor da Fazenda Pública, cuja certeza e liquidez foram apuradas, entretanto não foram recebidos.

Um dos melhores exemplos é a Dívida Ativa Tributária, que está prevista no artigo 201, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, que tem como comando legal o seguinte “Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular”.

Exemplificando, quando um contribuinte deixa de recolher aos cofres públicos o Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU, de competência dos municípios, referente a um exercício financeiro qualquer, no prazo estipulado pela lei instituidora do tributo naquele município a Fazenda Pública, irá realizar a inscrição em Dívida Ativa do contribuinte devedor, gerando dessa forma, um crédito (direito) em favor do Município.

Logo, dessa forma, a contabilidade aplicada ao setor público deverá registrar a existência desse direito em favor da fazenda pública, na forma de Dívida Ativa. Em

conformidade com Fabretti (2009, pg. 157) “A conta *Dívida Ativa*, na contabilidade pública, refere-se aos créditos da Fazenda Pública, em posição à conta *Dívida Passiva*, que se refere a seus débitos (Lei nº 4.320/64). É nomenclatura antiquada, mas costumeira em Finanças Públicas.” (grifo do autor).

Na ciência contábil, ativos são os aspectos positivos do patrimônio (bens e direitos), enquanto passivos são os aspectos negativos do patrimônio (obrigações). Assim toda dívida seria essencialmente passiva, lembra Alexandre (2010, p. 532-533).

Quando da inscrição da dívida ativa, realizada por autoridade competente, goza da presunção de certeza e liquidez, e possui equivalência de prova pré-constituída, ressalta-se que esta “presunção de liquidez” é relativa, conforme o disposto no § único, art. 204 do Código Tributário Nacional “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”.

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 contra 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. (SOUSA, R. G. Compêndio de legislação tributária. Apud Fabretti, 2009, p. 159).

Nos ensinamentos de Alexandre (2010, p. 533). “inscrever em dívida ativa é incluir um devedor num cadastro em que estão aqueles que não adimpliram suas obrigações no prazo”, embora conste que na prática as inscrições são feitas de maneira eletrônica.

O registro contábil da Dívida Ativa, como crédito integrante do Ativo do ente público encontra respaldo na tradição patrimonialista, entretanto conforme a Secretaria do Tesouro Nacional (2010) as normas públicas brasileiras de contabilidade, bem como a literatura acadêmica, não tratam do tema em suas particularidades, todavia o assunto está sujeito a aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Portanto, os créditos a favor do Ente Público devem ser reconhecidos no exercício a que pertencem, como uma geração de ativo com a correspondente contrapartida de resultado. O crédito inadimplente que será inscrito em Dívida Ativa é derivado de um crédito anterior que, pelo transcurso do prazo esperado de recebimento, ficou em atraso. A inscrição em Dívida Ativa configura uma transferência de responsabilidade de cobrança de ativos dentro do mesmo Ente Público, entre o órgão ou unidade de origem do crédito e o órgão ou unidade competente para inscrição. A Dívida Ativa é um estágio do crédito a receber de valores já imbuídos de incerteza de recebimento, que já deve ter seus reflexos como variação patrimonial reconhecidos na dedutibilidade dos créditos a receber. (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2010, p. 190).

Desta feita o registro contábil da Dívida Ativa, na contabilidade pública, decorre da aplicação do Princípio da Competência, o qual determina que as alterações no ativo ou passivo que resultem em aumento ou diminuição no patrimônio líquido devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente de recebimento ou pagamento.

2.2. Princípio Da Prudência

O princípio da Prudência estabelecido pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 750/1993, conforme transcrito a seguir, em linhas gerais determina a

adoção, quando se apresentem alternativas igualmente válidas, do menor valor para os componentes do Ativo e o maior para os do Passivo, ou seja, o resultado deve ser um menor Patrimônio Líquido.

Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 15).

Destacamos dois pontos relevantes do Princípio da Prudência evidenciados pelo Conselho Federal de Contabilidade (2008): deve ser aplicado posteriormente às transações originais e a sua aplicação não deve levar a excessos e a situações que possam ser classificadas como manipulação de resultados.

Conforme será abordado a seguir verifica-se que a constituição de provisões em razão da incerteza de recebimento de um crédito, constitui-se a aplicação do princípio da prudência, ou seja, procura-se demonstrar a real situação do patrimônio da entidade.

2.3. Ajuste Ao Valor Recuperável

No Brasil, em referência a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, aplica-se precipuamente a Lei nº 4.320/1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, bem como a Lei nº 101/2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal e demais normatizações aplicáveis.

No que tange a normatização aplicável ao Setor Público em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC T 16 que trata das NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público com o intuito de torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade.

Há de se ressaltar que o atendimento às NBCASP, é obrigatório a partir do exercício de 2010, sendo facultativa a utilização desde 2008, conforme as resoluções específicas.

A NBC T 16.10 do Conselho Federal de Contabilidade, que trata da avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do Setor Público, trás alguns conceitos relevantes para o prosseguimento deste trabalho conforme descritos a seguir:

Mensuração: a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.

Redução ao valor recuperável (*impairment*): o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil.

Valor da reavaliação ou valor da redução do ativo a valor recuperável: a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado ou de consenso, com base em laudo técnico.

Valor de mercado ou valor justo (*fair value*): o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.

No caso específico da redução ao valor recuperável o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, emitiu o pronunciamento técnico CPC 01 R1, que trata justamente da Redução ao Valor Recuperável de ativos em correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 36.

O pronunciamento IAS 36 – *Impairment of Assets*, trata dos procedimentos a serem adotados no caso de um ativo perder a sua capacidade de recuperação. “O objetivo do IAS 36 é determinar procedimentos que assegurem que os ativos das empresas, ou grupos de ativos, conhecidos como unidades geradoras de caixa, não sejam registrados por valores acima dos montantes recuperáveis.” (BORBA; ZANDONAI, 2008, p. 4). Conforme o IAS 36, se o valor contábil exceder o valor recuperável, a empresa deve deduzir o valor contábil do ativo ao seu valor recuperável e reconhecer uma perda por *impairment*. Portanto, a perda por *impairment* representa o excesso do valor contábil de um ativo ou da unidade geradora de caixa sobre o valor recuperável deste mesmo ativo. (LUCENA, 2009, p. 50-51).

Iudícibus (2010) afirma que a constituição de provisão em razão da incerteza do recebimento de créditos ou direitos se trata de uma das regras fundamentais da contabilidade a de que nenhum ativo pode ficar registrado contabilmente por um valor superior do que ele vale, pois de acordo com o mesmo autor “a gestão da empresa, os credores, os investidores e outros usuários têm muito maior segurança de que os ativos são capazes de produzir caixa igual ou maior do que os valores contábeis, nunca menor”. (Iudícibus, 2010, p. 244)

Sendo assim a constituição de uma provisão para possíveis perdas no recebimento da dívida ativa, é justamente a aplicação do teste de *impairment*. A respeito da provisão o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 39), discorre:

A provisão para créditos de liquidação duvidosa constitui exemplo da aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA, pois sua constituição determina o ajuste, para menos, de valor decorrente de transações com o mundo exterior, das duplicatas ou de contas a receber. A escolha não está no reconhecimento ou não da provisão, **indispensável sempre que houver risco de não-recebimento** de alguma parcela, mas, sim, no cálculo do seu montante” (grifo nosso).

Assim conforme citado por Iudícibus (2010, p. 235) “essa regra é muito antiga, apenas vinha, aparentemente, sendo ‘esquecida’ em certas circunstâncias. Por exemplo, a regra de redução das contas a receber a seu valor provável de realização (...) é fruto da figura do teste de recuperabilidade”.

Em razão do avanço na normatização da contabilidade aplicada ao setor público o Ministério da Fazenda por intermédio da Secretaria do Tesouro Nacional, em conformidade com o Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, publicou em 2010 o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público o qual possui um capítulo dedicado aos procedimentos contábeis específicos a Dívida Ativa.

O Decreto nº 6.976/2009, o qual dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal, determina que a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, como órgão central de contabilidade federal, estabeleça normas e procedimentos contábeis para o adequado registro dos atos e dos fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos

órgãos e entidades da administração pública, promovendo o acompanhamento, a sistematização e a padronização da execução contábil.

Este manual é aplicado de forma obrigatória à União em 2011, Estados e Distrito Federal em 2012 e Municípios apenas no exercício de 2013, no que tange ao ajuste da Dívida Ativa a valor recuperável o comando é o seguinte:

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

O procedimento de ajuste vai ao encontro das Normas Internacionais de Contabilidade, encontrando-se embasado pelo Conselho Federal de Contabilidade, que incluiu o procedimento nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. (SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL, 2010, p. 212).

Ressaltamos que na Administração Pública, a Secretaria do Tesouro Nacional ainda em 2004, publicou a portaria nº. 564, de 27 de outubro de 2004, que criou o Manual de Procedimentos da Dívida Ativa, o qual é aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. No presente manual da Secretaria do Tesouro Nacional (2004, p. 34) já era previsto a instituição da “provisão para perdas de dívida ativa”, tendo como conceito “uma reserva de valores, com finalidade específica ou não” e como objetivo “prevenir possíveis perdas financeiras derivadas da falta de pagamento dos valores devidos à Fazenda Pública”.

(...) Assim, o estabelecimento da provisão de créditos de recebimento duvidoso em relação aos créditos da Dívida Ativa, no sentido de demonstrar o real valor dos créditos provenientes de receitas tributárias e não-tributárias, contribui para o processo de fortalecimento da visão patrimonial, além de maior qualidade e transparência na informação contábil, observando o disposto nos artigos 83 a 89 da referida Lei. (SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL, 2004, p. 35).

Então dessa forma, na prática, o registro da provisão para perdas de dívida ativa, é feito por meio de uma conta redutora do ativo, obtendo dessa forma a seguinte apresentação no Balanço Patrimonial.

Tabela 1 – Evidenciação dos Créditos de Dívida Ativa	
Dívida Ativa	497.610,00
Valores inscritos em Dívida Ativa	726.800,00
(-) Provisão para perdas da dívida ativa	(229.190,00)

Conforme o entendimento da Secretaria do Tesouro Nacional (2010), embora as NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, não tratam especificamente o tema Dívida Ativa em suas peculiaridades, no âmbito das Normas Internacionais de Contabilidade: NIC 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, constam os procedimentos adequados a verificação do valor recuperável de um ativo financeiro (contas a receber), que por analogia estende-se aos créditos que se enquadram como Dívida Ativa, sujeitando-se então à aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O procedimento adequado, em termos contábeis, para melhor evidenciação desse ativo é constituição de um ajuste sobre os valores inscritos em Dívida Ativa. Esse ajuste permitirá

que o saldo da Dívida Ativa apresentado represente o justo valor do ativo, o qual é, resultante do valor inscrito subtraído da conta redutora denominada Ajuste a Valor Recuperável. Esse procedimento converge as Normas Nacionais às Normas Internacionais. (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2010, p. 191).

Dessa forma, é relevante transcrever os itens 59 e 63 do Pronunciamento Técnico CPC-38 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2011, p. 937-938) que trata dos Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração em correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS – 39.

59 Um ativo financeiro ou um grupo de ativos financeiros tem **perda no valor recuperável e incorre-se em perda no valor recuperável se**, e apenas se, existir evidência objetiva de perda no valor recuperável como resultado de um ou mais eventos que ocorreram após o reconhecimento inicial do ativo (evento de perda) e se esse evento (ou eventos) de perda tiver impacto nos fluxos de caixa futuros estimados do ativo financeiro ou do grupo de ativos financeiros que possa ser confiavelmente estimado. (grifo nosso).

(...)

63 Se existir evidência objetiva de que se tenha incorrido em perda no valor recuperável em empréstimos e contas a receber ou investimentos mantidos até o vencimento contabilizado pelo custo amortizado, a quantia da perda é medida como a diferença entre a quantia contabilizada do ativo e o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados (excluindo as perdas de crédito futuras em que não se tenha incorrido), descontado pela taxa efetiva de juros original do ativo financeiro (i.e., a taxa efetiva de juros calculada no reconhecimento inicial). **A quantia escriturada do ativo deve ser baixada diretamente ou por meio do uso de conta redutora.** A quantia da perda deve ser reconhecida no resultado. (grifo nosso).

No entanto verifica-se que essa prática não é respeitada pela maioria das unidades federativas, quando do registro da Dívida Ativa, e conseqüentemente na divulgação das demonstrações contábeis conforme apontado a seguir.

3. METODOLOGIA

Considerando que esse estudo objetiva caracterizar a divulgação das informações contábeis acerca da Dívida Ativa no setor público, sua classificação, quanto aos objetivos, enquadra-se como uma pesquisa descritiva, bibliográfica e documental, conforme definição de Gil (2010). Em conformidade com o autor as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população, a pesquisa bibliográfica é elaborada com base em material já publicado, enquanto a pesquisa documental utiliza-se dados já existentes, elaborados com finalidades diversas.

Para o levantamento da pesquisa em questão, a coleta dos dados deu-se através de consulta on-line, do Balanço Patrimonial de cada Unidade Federativa, realizada no site da Secretaria do Tesouro Nacional, através do Sistema de Coleta de Dados Contábeis de Estados e Municípios – SISTN.

O objetivo desse sistema é de coletar dados contábeis dos entes da Federação de modo a apresentar as informações necessárias à transparência dos recursos públicos, especificamente aquelas relativas à implementação dos controles estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e legislação complementar, possibilitando a população e aos usuários da informação contábil a consulta às demonstrações contábeis do setor público, de forma padronizada.

Esse sistema consiste em um aplicativo, no qual é fornecido um plano de contas padrão, o qual cada Estado incluindo o Distrito Federal, deve preencher adequadamente e encaminhar via internet à Secretaria do Tesouro Nacional, até o dia 31 de maio do exercício subsequente.

Para consulta os dados são disponibilizados no site da Secretaria do Tesouro Nacional, por meio do seguinte link: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/sistn.asp.

A divulgação das informações contábeis realizada de forma concentrada acaba por facilitar o acesso para a população, tendo em vista as divergências entre os entes, por exemplo, o Estado de São Paulo divulga suas demonstrações contábeis no site da Secretaria da Fazenda <www.fazenda.sp.gov.br>, enquanto no Estado do Acre suas demonstrações contábeis são divulgadas no site oficial do estado <www.ac.gov.br>.

4. SÍNTESE DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta os resultados do estudo, com as informações coletadas a partir do aplicativo web SISTN disponibilizado pela Secretaria do Tesouro Nacional.

4.1. Dívida Ativa dos Estados Brasileiros e Distrito Federal

A seguir apresentamos a tabela com os valores registrados na dívida ativa, bem como a provisão para perdas de dívida ativa, referente ao exercício de 2010, após extração dos dados do aplicativo web SISTN:

Tabela 2 – Dívida Ativa e Provisão para Perdas de Dívida Ativa por Estado e o Distrito Federal		
Ano	2010	
Estado	Dívida Ativa	Provisão
Acre	229.035.999,78	
Alagoas	2.515.090.549,09	(2.497.767.134,61)
Amapá	39.613.242,29	
Amazonas	1.519.191.525,89	
Bahia	43.615.061,75	
Ceará	4.594.570.757,00	
Distrito Federal	8.400.393.432,72	
Espírito Santo	6.785.196.831,20	
Goiás	17.634.065.754,05	
Maranhão	1.329.158.324,49	
Mato Grosso	9.755.660.473,62	(93.896.671,43)
Mato Grosso do Sul	3.462.501.791,83	
Minas Gerais	34.368.363.614,87	(24.880.019.608,01)
Pará	2.272.791.274,07	
Paraíba	3.352.994.376,97	
Paraná	13.563.765.110,37	(12.903.209.749,49)
Pernambuco	10.479.547.140,24	
Piauí	750.197.289,55	

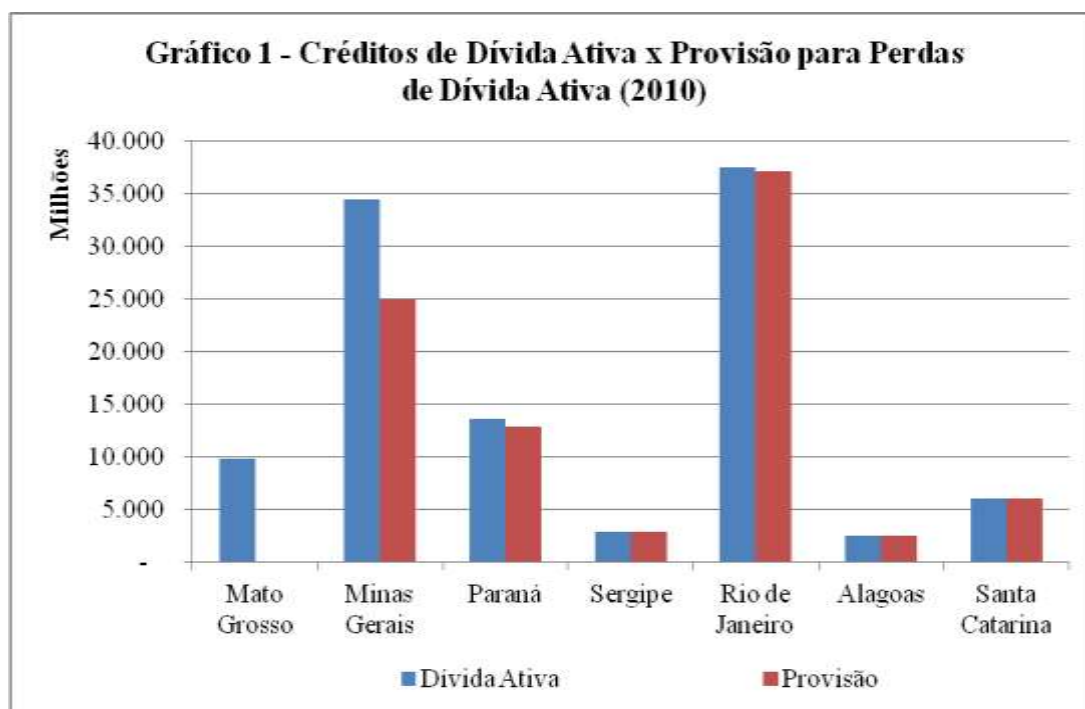
Rio de Janeiro	37.449.654.950,72	(37.075.449.500,15)
Rio Grande do Norte	5.514.585.188,54	
Rio Grande do Sul	26.910.103.250,10	
Rondônia	3.267.556.211,67	
Roraima		
Santa Catarina	5.989.029.685,50	(5.976.667.884,96)
São Paulo	198.383.766.724,48	
Sergipe	2.925.476.572,70	(2.878.828.672,89)
Tocantins	1.116.053.772,89	
TOTAL	402.651.978.906,38	(86.305.839.221,54)

Fonte: SISTN - Sistema de Coleta de Dados Contábeis de Estados e Municípios

Com isso constata-se que dos vinte e sete entes federativos pesquisados, apenas sete constituíram a provisão para perdas de dívida ativa no exercício de 2010, são estes: Alagoas, Mato Grosso, Minas Gerais; Paraná, Rio de Janeiro, Santa Catarina e Sergipe.

Salientamos o fato do estado de Roraima não possuir valor registrado como Dívida Ativa, no exercício 2010, em consulta aos dados do exercício de 2007 registramos que exista um saldo de R\$ 183 milhões, no entanto sem a existência da provisão para perdas de dívida ativa.

Com relação aos entes federativos que constituíram a provisão destacamos o percentual a qual ela se refere ao montante da dívida ativa: Alagoas possui uma provisão para perdas de aproximadamente 99,31% do total registrado como dívida ativa, Mato Grosso 0,96%; Minas Gerais 72,39%; Paraná 95,13%; Rio de Janeiro 99%; Santa Catarina 99,79% e Sergipe 98,41%. Para melhor elucidação, tal comentário é ilustrado conforme o gráfico a seguir:



Fonte: SISTN - Sistema de Coleta de Dados Contábeis de Estados e Municípios

Evidencia-se dessa forma, o alto grau de incerteza do recebimento da dívida ativa, em razão ao elevado valor da provisão realizada, pois na maioria dos estados que a registram, essa mesma ultrapassa os 90% do ativo contabilizado, exceção apenas para os estados de Mato Grosso e Minas Gerais, pois a provisão para perdas de dívida ativa representam 0,96% e 72,39%, do ativo total, respectivamente.

De fato observa-se a negligência das unidades federativas no registro da “provisão para perdas de dívida ativa”, ou seja, a não aplicação do Princípio da Prudência que deveria ser de observância obrigatória, conforme o artigo 1º, da Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, transcrita a seguir:

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

Ressaltamos ainda o art. 2º da mesma resolução, a qual expressa o seguinte: “Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a **essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade**, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País”. (grifo nosso).

Entretanto no que tange as demonstrações contábeis divulgadas pelos Estados Brasileiros e o Distrito Federal constata-se a inobservância do Princípio da Prudência, na evidenciação Dívida Ativa, em razão da inexistência da Provisão para Perdas de Dívida Ativa na maioria das Unidades Federativas.

A seguir apresentamos uma tabela que apresenta os valores registrados como Dívida Ativa em comparação com o Ativo Total de cada unidade federativa.

Tabela 3 – Comparação entre a Dívida Ativa e o Ativo Total por Estado e DF			
Ano	2010		
Estado	Dívida Ativa	Ativo Total	VH%
Acre	229.035.999,78	3.106.589.628,82	7,37%
Alagoas	2.515.090.549,09	4.760.475.151,06	52,83%
Amapá	39.613.242,29	4.460.625.643,09	0,89%
Amazonas	1.519.191.525,89	7.569.402.682,48	20,07%
Bahia	43.615.061,75	19.621.292.484,90	0,22%
Ceará	4.594.570.757,00	15.800.504.505,01	29,08%
Distrito Federal	8.400.393.432,72	38.839.411.499,86	21,63%
Espírito Santo	6.785.196.831,20	22.475.590.923,15	30,19%
Goiás	17.634.065.754,05	33.200.899.119,30	53,11%
Maranhão	1.329.158.324,49	412.607.982.960,33	0,32%
Mato Grosso	9.755.660.473,62	18.537.396.423,69	52,63%
Mato Grosso do Sul	3.462.501.791,83	9.234.063.784,56	37,50%
Minas Gerais	34.368.363.614,87	82.718.928.791,87	41,55%
Pará	2.272.791.274,07	11.953.772.144,32	19,01%
Paraíba	3.352.994.376,97	7.715.441.056,23	43,46%
Paraná	13.563.765.110,37	29.531.987.109,09	45,93%

Pernambuco	10.479.547.140,24	22.230.200.080,12	47,14%
Piauí	750.197.289,55	3.661.229.488,11	20,49%
Rio de Janeiro	37.449.654.950,72	148.585.306.918,40	25,20%
Rio Grande do Norte	5.514.585.188,54	81.131.991.467,46	6,80%
Rio Grande do Sul	26.910.103.250,10	59.309.332.796,03	45,37%
Rondônia	3.267.556.211,67	9.151.750.683,89	35,70%
Roraima	-	4.607.990.122,73	0,00%
Santa Catarina	5.989.029.685,50	29.090.226.759,05	20,59%
São Paulo	198.383.766.724,48	640.912.393.318,01	30,95%
Sergipe	2.925.476.572,70	52.440.999.456,66	5,58%
Tocantins	1.116.053.772,89	7.707.224.048,54	14,48%
TOTAL	402.651.978.906,38	784.201.832.149,39	51,35%

Fonte: SISTN - Sistema de Coleta de Dados Contábeis de Estados e Municípios

Com base na tabela apresentada, é evidente a relevância dos valores contabilizados como Dívida Ativa, nos diversos entes federativos, principalmente com relação aos estados de: Goiás (53,11%); Alagoas (52,83%); Mato Grosso (52,63%); Pernambuco (47,14%); Paraná (45,93%); Rio Grande do Sul (45,37%); Paraíba (43,46); Minas Gerais (41,55%); Mato Grosso do Sul (37,50%); Rondônia (35,70%); São Paulo (30,95%) e Espírito Santo (30,19%), logo os valores registrados como Dívida Ativa representam mais de 30% de todo o ativo do Estado.

A seguir apresentamos uma tabela que demonstra a evolução dos créditos de Dívida Ativa dos estados brasileiros e do Distrito Federal do exercício de 2007 a 2010, já deduzidos os valores referentes a Provisão para Perdas de Dívida Ativa, como forma de demonstrar a relevância e o crescimento do saldo deste relevante ativo do Setor Público.

Tabela 4 - Evolução dos Créditos de Dívida Ativa dos Estados Brasileiros e Distrito Federal de 2007 a 2010

Estado	2007	2008	AH%	2009	AH%	2010	AH%
Acre	166.312.322	174.029.344	5	210.363.978	20,88	229.036.000	8,88
Alagoas	2.160.835.631	2.575.140.404	19	3.218.975.921	25,00	17.323.414	(99,46)
Amapá	38.201.699	38.201.699	-	39.613.242	3,69	39.613.242	-
Amazonas	1.239.125.838	1.117.749.283	(10)	1.409.352.659	26,09	1.519.191.526	7,79
Bahia	33.964.416	39.013.425	15	45.063.857	15,51	43.615.062	(3,21)
Ceará	5.106.975.596	5.502.074.397	8	4.063.398.671	(26,15)	4.594.570.757	13,07
Distrito Federal	5.536.609.362	7.528.469.519	36	7.705.332.511	2,35	8.400.393.433	9,02
Espírito Santo	4.637.113.468	5.468.885.228	18	6.154.453.744	12,54	6.785.196.831	10,25
Goiás	12.388.952.205	12.245.411.112	(1)	15.092.756.624	23,25	17.634.065.754	16,84
Maranhão	968.238.396	1.077.515.145	11	1.239.944.629	15,07	1.329.158.324	7,19
Mato Grosso	-	-	-	7.376.414.588	-	9.661.763.802	30,98
Mato Grosso do Sul	1.956.916.436	2.564.010.144	31	2.953.880.585	15,21	3.462.501.792	17,22
Minas Gerais	23.777.688.569	29.374.904.659	24	9.533.928.662	(67,54)	9.488.344.007	(0,48)
Pará	1.606.088.196	1.698.184.542	6	1.894.245.624	11,55	2.272.791.274	19,98
Paraíba	2.764.716.455	3.001.583.876	9	3.150.760.942	4,97	3.352.994.377	6,42

Paraná	227.870.028	323.474.272	42	532.358.025	64,58	660.555.361	24,08
Pernambuco	8.939.654.338	9.423.399.436	5	10.229.155.160	8,55	10.479.547.140	2,45
Piauí	469.314.854	525.096.565	12	567.258.565	8,03	750.197.290	32,25
Rio de Janeiro	3.172.508.701	5.205.489.045	64	1.035.215.490	(80,11)	374.205.451	(63,85)
Rio Grande do Norte	2.086.627.069	2.416.429.594	16	4.602.631.736	90,47	5.514.585.189	19,81
Rio Grande do Sul	18.359.593.140	21.256.213.756	16	24.758.472.324	16,48	26.910.103.250	8,69
Rondônia	2.020.991.266	2.481.422.981	23	2.711.451.383	9,27	3.267.556.212	20,51
Roraima	183.165.770	-	(100)	-	-	-	-
Santa Catarina	2.918.433	4.323.533	48	1.623.259	(62,46)	12.361.801	661,54
São Paulo	76.298.875.855	92.796.846.941	22	121.379.034.061	30,80	198.383.766.724	63,44
Sergipe	3.859.012.403	45.213.258	(99)	20.988.704	(53,58)	46.647.900	122,25
Tocantins	610.386.769	801.253.535	31	935.485.374	16,75	1.116.053.773	19,30
TOTAL	178.612.657.214	207.684.335.693	16	230.862.160.318	11,16	316.346.139.685	37,03

Fonte: SISTN - Sistema de Coleta de Dados Contábeis de Estados e Municípios

Não cabe a este trabalho discutir sobre os mecanismos de cobrança ou recebimento destes valores, mas é evidente a necessidade de averiguação por parte dos Estados da relevância deste ativo como importante forma de obtenção de recursos.

4.2. Consequências do Não Registro da Provisão para Perdas da Dívida Ativa

A contabilidade de acordo com Franco (1997) tem como finalidade o fornecimento de informações e orientações, necessárias à tomada de decisões, sobre a composição e as variações patrimoniais, bem como sobre o resultado das atividades econômicas. Para isso em conformidade com Hendriksen (1999), as informações contábeis devem possuir algumas características qualitativas, para se tornarem úteis a seus usuários, a exemplo de: relevância (oportunidade), confiabilidade (verificabilidade, fidelidade e neutralidade).

A seguir apresentamos os principais usuários da informação contábil do setor público de acordo com Silva (2004, p. 202):

Grupo de Usuários	Tipo de Usuários	
Cidadãos	<ul style="list-style-type: none"> - contribuintes - eleitores - usuários dos serviços - mídia (rádio, televisão, jornal) - associações e grupos de defesa do cidadão - estudiosos de finanças públicas 	
Membros do Legislativo	Federal	<ul style="list-style-type: none"> - Câmara Federal e Senado - Tribunal de Contas da União
	Estadual	<ul style="list-style-type: none"> - Assembleias Legislativas - Tribunais de Contas
	Municipal	<ul style="list-style-type: none"> - Câmara dos Vereadores - Tribunais de Contas/Conselho de Contas
Investidores e credores	<ul style="list-style-type: none"> - investidores institucionais - fornecedores e prestadores de serviços - agências de classificação de risco - instituições financeiras 	

Quadro 1. Usuários da Informação Contábil do Setor Público.

Fonte: Silva (2004, p. 202).

Conforme já apresentando a regra de constituição de provisão encontra-se embasamento legal e normativo, inclusive com metodologia de cálculo da provisão elaborada pela Secretaria do Tesouro Nacional ainda em 2004.

A inexistência de registro da Provisão para Perdas de Dívida Ativa acarreta no prejuízo da transparência e fidedignidade das demonstrações contábeis.

O não registro da provisão em comento altera substancialmente a composição do ativo, em razão da mesma ser uma conta redutora do ativo.

No que tange as demonstrações contábeis, a exemplo do Balanço Patrimonial, afeta principalmente a evidenciação do resultado do exercício, pois a contabilização da provisão para perdas da dívida ativa é realizada em contrapartida de uma Variação Patrimonial Diminutiva, que causa uma redução no Patrimônio Líquido.

Cabe ressaltar, portanto, que a constituição da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, é necessária para evitar que os recebíveis (Duplicatas a Receber, Clientes etc.) figurem no Balanço por valores superiores aos de provável realização e que o Lucro do Exercício seja superavaliado. (IUDÍCIBUS, 2010, p. 201).

Pondera-se que a inexistência de registros da provisão para perdas de dívida ativa, tem como principal objetivo apresentar uma situação patrimonial positiva inexistente.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Embora a existência de normativos legais e principiológicos da necessidade de aplicação de algumas práticas contábeis, no caso específico desse trabalho, a realização de provisões em razão da incerteza do recebimento do crédito de Dívida Ativa, verifica-se que tal prática em algumas unidades federativas não são observadas.

Em razão da convergência do setor público às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, a Secretaria do Tesouro Nacional publicou o MCASP –Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, com vistas a padronização contábil.

Este Manual apresenta de forma detalhada a conceituação e procedimentos contábeis do tratamento da Dívida Ativa, inclusive com apresentação de metodologia de cálculo para constituição da provisão para perdas de dívida ativa.

Entretanto é importante salientar que desde 2004 a Secretaria do Tesouro Nacional já havia publicado o Manual de Procedimentos – Dívida Ativa o qual continha embasamento contábil para registro da provisão para o recebimento de créditos inscrito em Dívida Ativa.

Há de se ressaltar ainda que de acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (2010) as NICSP - Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público – NICSP não possuem uma norma específica para ajuste de ativos financeiros a valor recuperável, ou seja, não possuem normas específicas para o tratamento da realização de provisões para créditos de Dívida Ativa, contudo nas NIC – Normas Internacionais de Contabilidade, por meio da NIC 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, tratam do valor recuperável de um ativo financeiro.

Ademais o registro de provisão em razão da incerteza do recebimento de créditos ou direito possui respaldo na aplicação de Princípios Contábeis. Em resumo, o procedimento de ajuste desse ativo, possui embasamento nas Normas Internacionais de Contabilidade bem como nos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O não registro contábil da Provisão para Perdas de Dívida Ativa, acarreta em notório prejuízo a divulgação das informações contábeis, pois os usuários da informação contábil

Em razão disso Iudícibus (2011) ressalta a importância de se fazer essa estimativa, pois vai ao encontro do que é previsto no processo de harmonização internacional da contabilidade.

Por último espera-se que, em razão da obrigatoriedade de observância ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público pelos Estados, Municípios e Distrito Federal em 2012, o registro e evidenciação da Provisão para Perdas de Dívida Ativa, seja efetivamente contemplada em todos os entes federativos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em 17 de janeiro de 2011.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 17 de janeiro de 2011.

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. **Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em 17 de janeiro de 2011.

_____. Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. **Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em 18 de janeiro de 2011.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamentos técnicos contábeis 2010**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Brasília, 2008. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1137.doc>. Acesso em 20 de janeiro de 2011.

_____. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade**. 3 ed. Brasília, 2008.

FABRETTI, Lúdio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito Tributário para os cursos de Administração e Ciências Contábeis**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; et al. **Contabilidade Introdutória-Equipe de professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; et. al. **Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as sociedades**. São Paulo: Atlas, 2010.

LUCENA, Wenner Glaucio Lopes; et all.. **Estudo do Nível de Evidenciação do Impairment pelos Bancos Brasileiros: Uma Aplicação da Análise do Conteúdo com Base nas Notas Explicativas**. Revista Contabilidade e Controladoria - RC&C. Disponível em: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/rcc/article/view/14744>>. Acesso em 20 de janeiro de 2011.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Dívida Ativa: Manual de Procedimentos**. Brasília, 2004. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/gf_m/manuais/Manual_Divida1.pdf

_____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos**. 3. ed. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Volume_III_Procedimentos_Contabeis_Especificos.pdf>. Acesso em 10 de janeiro de 2011.

_____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais**. 3. ed. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteII_PCP2011.pdf>. Acesso em 10 de janeiro de 2011.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição póstuma. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. Apud FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito Tributário para os cursos de Administração e Ciências Contábeis**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2009.