

# CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação  
STN/CCONF

**Reconhecimento do crédito tributário – Reconhecimento do direito pelo fato gerador**

D	1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)	R\$ 100,00
C	4.x.x.x.x.xx.xx	VPA	R\$ 100,00

D	3.9.x.x.x.xx.xx	Constituição de provisão <u>(1)</u>	R\$ 100,00
C	2.1.8.5.x.xx.xx	Provisão para repartição de créditos (P)	R\$ 100,00

(1) Proposição: Retirar este registro de provisão

## Registro das transferências de repartição tributária

### IPSAS 23 – Receitas sem Contraprestação

61. A receita tributária surge somente para o governo que impõe o tributo e não para outras entidades. Por exemplo, quando o governo nacional impõe um tributo que é arrecadado pela sua agência tributária, os ativos e a receita são reconhecidos como do governo e não como da agência tributária. **Mais especificamente, quando um governo nacional impõe tributos sobre as vendas, cuja arrecadação total é repassada para os governos estaduais, baseada em dotações contínuas, são reconhecidos pelo governo nacional ativos e receita pela tributação e decréscimo em ativos e despesa pela respectiva transferência aos governos estaduais. Os governos estaduais reconhecerão ativos e receita pela transferência.** Quando uma única entidade arrecada tributos em nome de diversas outras entidades, está atuando como um agente de todas. Por exemplo, quando uma agência tributária estadual arrecada tributos sobre a renda para o governo estadual e diversos governos municipais, ela não reconhece a receita relativa aos tributos arrecadados, ou seja, são os governos individuais que impõem o tributo que reconhecem os respectivos ativos e a receita.

## Registro das transferências de repartição tributária

### Constituição Federal

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento na seguinte forma:

(...)

§ 3º - Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.

## Registro das transferências de repartição tributária

### Hipóteses de Registro Contábil

**Hipótese 1: O decréscimo no ativo se dá pela transferência financeira propriamente dita. A entidade registra um passivo (provisão) pela estimativa da probabilidade de pagamento da transferência.**

Entidade Transferidora		Entidade Reecedora	
D. Crédito tributário	100		
C. VPA	100		
D. Caixa	60		
C. Crédito Tributário	60		
D. VPD - transferência	15	D. Caixa	15
C. Caixa	15	C. VPA - transferência	15
D. VPD	10		
C. Passivo Provisão	10		

## Registro das transferências de repartição tributária

### Hipóteses de Registro Contábil

Hipótese 2: O decréscimo no ativo se dá no registro do crédito sujeito à transferência.

Entidade Transferidora		Entidade Reecedora	
D. Crédito tributário	100		
C. VPA	100		
D. VPD - transferências	25	D. Crédito de Transferências	25
C. Crédito Tributário	25	C. VPA – transferências	25
D. Caixa	15	D. Caixa	15
C. Crédito Tributário	15	C. Crédito de Transferências	15

**Problema: Dificuldade de estimar o crédito líquido pode levar a registro de créditos pela entidade reecedora e transferências em ambas a entidade inadequados.**

**IPSAS 23**  
 31. Uma entrada de recursos de uma transação sem contraprestação, à exceção dos serviços em espécie, que se enquadre na definição de um ativo deve ser reconhecida como um ativo quando, e somente quando:

(a) seja provável que os benefícios econômicos futuros e o potencial de serviços associados com o ativo fluam para a entidade;

(b) o valor justo do ativo pode ser mensurado de maneira confiável.

## Registro das transferências de repartição tributária

### Hipóteses de Registro Contábil

**Hipótese 3: O decréscimo no ativo se dá apenas na arrecadação por parte do ente transferidor. Não há registro de provisão por parte da entidade transferidora.**

Entidade Transferidora		Entidade Receptora	
D. Crédito tributário	100		
C. VPA	100		
D. Caixa	60		
C. Crédito Tributário	60		
D. VPD - transferência	15	D. Caixa	15
C. Caixa	15	C. VPA - transferência	15
<del>D. VPD</del>	<del>10</del>		
<del>C. Passivo Provisão</del>	<del>10</del>		

## Arrecadação

D	1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes em moeda nacional (F)	R\$ 80,00
C	1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)	R\$ 80,00

D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 80,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 80,00

D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 80,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 80,00

## Transferência (caso seja feita por despesa orçamentária)

D	6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito disponível	R\$ 20,00
C	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 20,00

D	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito empenhado a liquidar	R\$ 20,00
C	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 20,00

D	8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 20,00
C	8.2.1.1.2.xx.xx	DDR compromet. por empenho	R\$ 20,00

D	8.2.1.1.2.xx.xx	DDR compromet. por empenho	R\$ 20,00
C	8.2.1.1.3.xx.xx	DDR compromet. por liquidação	R\$ 20,00

D	<b>3.x.x.x.x.xx.xx</b>	<b>Despesa de Transferências (2)</b>	<b>R\$ 20,00</b>
C	<b>2.1.5.6.xx.xx</b>	<b>Obrigações de repartição a outros entes</b>	<b>R\$ 20,00</b>

(2) Proposição: Estava como dedução de VPA

D	<b>2.1.5.6.x.xx.xx</b>	<b>Obrigações de repartição a outros entes</b>	<b>R\$ 20,00</b>
C	<b>1.1.1.1.x.xx.xx</b>	<b>Caixa e equivalentes em moeda nacional (F)</b>	<b>R\$ 20,00</b>

## Continuação:

D	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito empenhado liquidado a pagar	R\$ 20,00
C	6.2.2.1.3.04.xx	Crédito empenhado pago	R\$ 20,00

D	8.2.1.1.3.xx.xx	Disponib. Dest. rec. comprom. por liquidação	R\$ 20,00
C	8.2.1.1.4.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos utilizada	R\$ 20,00



## LANÇAMENTOS NO ENTE BENEFICIÁRIO

Pela arrecadação no ente transferidor

D	1.1.2.5.x.xx.xx	Créditos de transferências a receber (P)	R\$ 20,00
C	4.5.2.x.x.xx.xx	Transferências	R\$ 20,00

Pela transferência

D	1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e equivalentes em moeda nacional (F)	R\$ 20,00
C	1.1.2.2.x.xx.xx	Créditos de transferências a receber (P)	R\$ 20,00

D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	R\$ 20,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita realizada	R\$ 20,00

D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da disponibilidade de recursos	R\$ 20,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por destinação de recursos	R\$ 20,00

## AJUSTE PARA PERDAS PROVÁVEIS

**Pela média de recebimentos/inscrições de períodos anteriores**

D	3.6.1.4.x.xx.xx	Créditos tributários a receber (P)	R\$ 15,00
C	1.2.1.1.x.xx.xx	Ajuste para Perdas Prováveis	R\$ 15,00

### AJUSTE PARA PERDAS PROVÁVEIS (PARA CRÉDITOS ADMINISTRATIVOS E DE DÍVIDA ATIVA)

#### Nova Metodologia baseada em histórico de recebimentos anuais sucessivos

- A metodologia baseada em histórico de recebimentos anuais sucessivos é baseada na metodologia da série histórica apresentada pelo MCASP, foi pensada como uma tentativa de melhorá-la superando o fato de que ela não considera no cálculo da estimativa os recebimentos ocorridos nos períodos posteriores ao primeiro exercício subsequente ao da inscrição.
- A metodologia da série histórica calcula a estimativa de ajuste considerando apenas os recebimentos de um exercício financeiro, utilizando como parâmetro a média percentual obtida em três exercícios subsequentes. O que se deseja propor nesta nova metodologia é que se utilizem os recebimentos realizados em vários períodos subsequentes ao exercício em que tenham sido inscritos os créditos.

**AJUSTE PARA PERDAS PROVÁVEIS (PARA CRÉDITOS ADMINISTRATIVOS E DE DÍVIDA ATIVA)**

**Metodologia da série histórica**

Soma dos saldos mensais de valores inscritos em Dívida Ativa no exercício X1: 75.000

Média anual de saldos mensais:  $75.000 \div 12 = 6.250$

Soma dos recebimentos mensais no exercício: 3.150

Média mensal de recebimentos:  $3.150 \div 12 = 262,50$

Média ponderada de recebimentos para o exercício X1:  $(262,50 \div 6.250) \times 100 = 4,20\%$

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

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

Média % de recebimentos =  $(4,20\% + 12,75\% + 9,00\%) \div 3 = 8,65\%$

Valor da Provisão:  $10.000 - (8,65\% \times 10.000) = 10.000 - 865 = 9.135$

<b>Dívida Ativa</b>	<b>865,00</b>
Valores Inscritos em Dívida Ativa	10.000,00
( - ) Provisão para perdas da Dívida Ativa	(9.135,00)

## AJUSTE PARA PERDAS PROVÁVEIS (PARA CRÉDITOS ADMINISTRATIVOS E DE DÍVIDA ATIVA)

### Nova Metodologia baseada em histórico de recebimentos anuais sucessivos

- Ao desenvolver o cálculo são considerados como base cinco exercícios financeiros, durante os quais são analisados:
  - os valores inscritos em dívida ativa em cada exercício,
  - os valores recebidos ano a ano durante cinco exercícios a partir do exercício seguinte ao da inscrição,
  - os valores não recebidos e baixados durante os cinco exercícios posteriores ao da inscrição, sempre identificando a qual exercício de inscrição se refere cada valor recebido ou baixado.

## AJUSTE PARA PERDAS PROVÁVEIS (PARA CRÉDITOS ADMINISTRATIVOS E DE DÍVIDA ATIVA)

### Nova Metodologia baseada em histórico de recebimentos anuais sucessivos

1) Vamos considerar como exercícios em que houve inscrição em dívida ativa os anos de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010, sendo inscritos os seguintes valores em reais, respectivamente: R\$ 10.000,00; R\$ 15.000,00; R\$ 20.000,00; R\$ 25.000,00; R\$ 30.000,00; Para fins didáticos vamos supor que no ano de 2011 foram inscritos R\$ 35.000,00 em dívida ativa.

Ano de Inscrição em Dívida Ativa	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Total
Valores Inscritos	10.000,00	15.000,00	20.000,00	25.000,00	30.000,00	35.000,00	135.000,00

## AJUSTE PARA PERDAS PROVÁVEIS (PARA CRÉDITOS ADMINISTRATIVOS E DE DÍVIDA ATIVA)

### Nova Metodologia baseada em histórico de recebimentos anuais sucessivos

2) Vamos agora considerar os seguintes fatos hipotéticos:

- a) que em relação aos créditos inscritos em 2006 foram recebidos os seguintes valores nos cinco exercícios seguintes (2007, 2008, 2009, 2010 e 2011), respectivamente: R\$ 1.100,00; R\$ 1.000,00; R\$ 900,00; R\$ 500,00; R\$ 200,00;
- b) que em relação aos créditos inscritos em 2007 foram recebidos os seguintes valores nos quatro exercícios subsequentes (2008, 2009, 2010 e 2011): R\$ 2.200,00; R\$ 1.300,00; R\$ 1.100,00; R\$ 600,00;
- c) que em relação aos créditos inscritos em 2008 foram recebidos os seguintes valores nos três exercícios subsequentes (2009, 2010 e 2011), respectivamente: R\$ 2.000,00; R\$ 1.400,00; R\$ 800,00;
- d) que em relação aos créditos inscritos em 2009 foram recebidos os seguintes valores nos dois exercícios subsequentes (2010 e 2011), respectivamente: R\$ 1.800,00; R\$ 1.200,00;
- e) que em relação aos créditos inscritos em 2010 foram recebidos em 2011 o valor de R\$ 4.500,00;

## AJUSTE PARA PERDAS PROVÁVEIS (PARA CRÉDITOS ADMINISTRATIVOS E DE DÍVIDA ATIVA)

Nova Metodologia baseada em histórico de recebimentos anuais sucessivos

Cálculo das Médias Percentuais de Recebimento

Ano de Inscrição em Dívida Ativa	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Total
<b>Valores Inscritos</b>	10.000	15.000	20.000	25.000	30.000	35.000	135.000
<b>Valores Recebidos por Exercício <sup>2</sup></b>							
No 1º Exercício:	1.100	2.200	2.000	1.800	4.500		
No 2º Exercício:	1.000	1.300	1.400	1.200			
No 3º Exercício:	900	1.100	800				
No 4º Exercício:	500	600					
No 5º Exercício:	200						

## AJUSTE PARA PERDAS PROVÁVEIS (PARA CRÉDITOS ADMINISTRATIVOS E DE DÍVIDA ATIVA)

### Nova Metodologia baseada em histórico de recebimentos anuais sucessivos

3) Na seqüência, vamos calcular os percentuais de recebimentos anuais a partir da divisão dos valores recebidos pelos valores inscritos. Como exemplo, vamos calcular o primeiro índice de recebimento em relação aos valores inscritos em 2006 (R\$ 1.100,00 / R\$ 10.000,00) chegando a um percentual de 11%. Feitos os cálculos relativos a todos os valores recebidos em cinco exercícios vamos chegar aos seguintes percentuais:

Ano de Inscrição em Dívida Ativa	2006	2007	2008	2009	2010	2011
<b>Valores Inscritos</b>	<b>10.000,00</b>	<b>15.000,00</b>	<b>20.000,00</b>	<b>25.000,00</b>	<b>30.000,00</b>	<b>35.000,00</b>
<b>Valores Recebidos por Exercício <sup>2</sup></b>						
No 1º Exercício:	1.100,00	2.200,00	2.000,00	1.800,00	4.500,00	
No 2º Exercício:	1.000,00	1.300,00	1.400,00	1.200,00		
No 3º Exercício:	900,00	1.100,00	800,00			
No 4º Exercício:	500,00	600,00				
No 5º Exercício:	200,00					
<b>Valores Recebidos por Exercício (%)</b>						
No 1º Exercício:	11%	15%	10%	7%	15%	
No 2º Exercício:	10%	9%	7%	5%		
No 3º Exercício:	9%	7%	4%			
No 4º Exercício:	5%	4%				
No 5º Exercício:	2%					

4) Em seguida vamos calcular as médias percentuais de recebimentos, da seguinte forma: A primeira média é obtida a partir da soma dos percentuais de recebimento de primeiros exercícios, dividindo-se o valor pelo número de exercícios considerados, no primeiro caso, cinco exercícios. Considerando os exercícios em análise e os valores inscritos, a média de valores recebidos no exercício imediatamente posterior ao de inscrição será 11,57%  $(11\% + 15\% + 10\% + 7\% + 15\%)/5$ . Ao calcularmos as médias em relação ao total de exercícios considerados chegaremos ao seguinte resultado:

Ano de Inscrição em Dívida Ativa	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Total
<b>Valores Inscritos</b>	10.000	15.000	20.000	25.000	30.000	35.000	135.000
<b>Valores Recebidos por Exercício <sup>2</sup></b>							
No 1º Exercício:	1.100	2.200	2.000	1.800	4.500		
No 2º Exercício:	1.000	1.300	1.400	1.200			
No 3º Exercício:	900	1.100	800				
No 4º Exercício:	500	600					
No 5º Exercício:	200						
<b>Valores Recebidos por Exercício (%)</b>							<b>Média</b>
No 1º Exercício:	11%	15%	10%	7%	15%		11,57%
No 2º Exercício:	10%	9%	7%	5%			7,62%
No 3º Exercício:	9%	7%	4%				6,78%
No 4º Exercício:	5%	4%					4,50%
No 5º Exercício:	2%						2,00%

### AJUSTE PARA PERDAS PROVÁVEIS (PARA CRÉDITOS ADMINISTRATIVOS E DE DÍVIDA ATIVA)

#### Nova Metodologia baseada em histórico de recebimentos anuais sucessivos

- O próximo passo é utilizar as médias percentuais de recebimento aplicando-as sobre os saldos de créditos para obter o valor do ajuste. Cabe aqui explicar que a ideia desse modelo de cálculo é aplicar médias quinquenais calculadas de maneira individual da seguinte maneira: cada uma das cinco médias obtidas e demonstradas acima foi calculada considerando os valores recebidos em determinada fase de cobrança.
- Exemplificando: Sobre o valor inscrito em 2011, aplica-se percentual de 32,47% (soma de  $11,57\% + 7,62\% + 6,78\% + 4,50\% + 2,00 = 32,47\%$ ). Isso porque os créditos de 2011 estão ainda sujeitos aos cinco exercícios de recebimentos; Sobre o valor inscrito em 2010, aplica-se percentual de 20,89% (soma de  $7,62\% + 6,78\% + 4,50\% + 2,00 = 20,89\%$ ), visto que os valores inscritos em 2010 estão sujeitos a quatro exercícios de recebimento, pois o primeiro já ocorreu em 2010 e o segundo em 2011.
- Sobre o valor inscrito em 2009, aplica-se percentual de 13,28% (soma de  $6,78\% + 4,50\% + 2,00 = 13,28\%$ ). Os créditos de 2008 estão sujeitos a três exercícios de recebimento, eis que o primeiro já ocorreu em 2009, o segundo em 2010 e o terceiro em 2011. Seguindo essa linha, aplicaremos sobre os valores de créditos inscritos em 2007 o percentual de 6,50%, equivalente à soma de  $4,50\% + 2,00\%$ .
- Finalmente, sobre os valores de créditos inscritos em 2006 será aplicado o percentual de 2%, que corresponde à média de recebimentos do quinto exercício subsequente ao de inscrição.
- O resultado está demonstrado na tabela abaixo:

## Cálculo das Médias Percentuais Recebimento

Ano de Inscrição em Dívida Ativa	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Total
<b>Valores Insritos</b>	<b>10.000</b>	<b>15.000</b>	<b>20.000</b>	<b>25.000</b>	<b>30.000</b>	<b>35.000</b>	<b>135.000</b>
<b>Valores Recebidos por Exercício <sup>2</sup></b>							
No 1º Exercício:	1.100	2.200	2.000	1.800	4.500		
No 2º Exercício:	1.000	1.300	1.400	1.200			
No 3º Exercício:	900	1.100	800				
No 4º Exercício:	500	600					
No 5º Exercício:	200						
<b>Valores Recebidos por Exercício (%)</b>							<b>Média</b>
No 1º Exercício:	11%	15%	10%	7%	15%		11,57%
No 2º Exercício:	10%	9%	7%	5%			7,62%
No 3º Exercício:	9%	7%	4%				6,78%
No 4º Exercício:	5%	4%					4,50%
No 5º Exercício:	2%						2,00%
<b>Demais Valores Baixados <sup>3</sup></b>							
Valores Recebidos nos Exercícios Seguintes	-	-	-	-	-		
Créditos Não Recebidos Baixados	6.300	-	-	-	-		

## Cálculo do Ajuste e do Valor Líquido dos Créditos

Ano de Inscrição da Dívida Ativa	2.006	2.007	2.008	2.009	2.010	2.011	TOTAIS
<b>Saldo Bruto da Dívida Ativa</b>	-	9.800	15.800	22.000	25.500	35.000	<b>108.100</b>
<b>Médias Percentuais de Recebimento</b>	0,00%	2,00%	6,50%	13,28%	20,89%	32,47%	
<b>Saldo Líquido da Dívida Ativa</b>	-	196	1.027	2.921	5.328	11.364	<b>20.836</b>
<b>(-) Saldo do ajuste para Perdas</b>	-	9.604	14.773	19.079	20.172	23.636	<b>87.264</b>

## **Secretaria do Tesouro Nacional**

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

## **Coordenador-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação**

Paulo Henrique Feijó da Silva

## **Gerente de Normas e Procedimentos Contábeis**

Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

## **Equipe Técnica**

Antônio Firmino da Silva Neto

Bruno Ramos Mangualde

Caio César Sales Nogueira

Derli Antunes Pintos

Flávia Ferreira de Moura

Henrique Ferreira Souza