

Revista de Administração e Contabilidade

Volume 16, Ano 2024

Feira de Santana, ID edição: 10.29327/2402066.15.1

ISSN: 2177-8426

**Precariedade na evidenciação dos créditos tributários no balanço patrimonial
e notas explicativas do estado da Bahia**

Bruno Moura de Oliveira

Universidade de Brasília (UnB)
Email: brunomoura.ufba@gmail.com

Glauber de Castro Barbosa

Universidade de Brasília (UnB)
Email: glaubercb@gmail.com

Abimael de Jesus Barros Costa

Universidade de Brasília (UnB)
Email: professor.abimael@gmail.com

Resumo

Como o crédito tributário é um ativo estatal que afeta o patrimônio da entidade e gera receita ao erário, o objetivo do presente trabalho é analisar, sob a perspectiva da teoria da divulgação, como a ausência de uma adequada evidenciação dos créditos tributários nos Balanços Patrimoniais e/ou Notas Explicativas do estado da Bahia pode afetar o fornecimento de informações que são úteis aos usuários do Relatório Contábil de Propósito Geral (RCPG). Para tanto, foram verificados quais critérios de evidenciação dos créditos tributários estão presentes nas Notas Explicativas e no Balanço Patrimonial do Estado da Bahia de 2019 a 2023. Assim, a metodologia utilizada inclui a análise dos demonstrativos contábeis consolidados da Bahia, de 2019 a 2023, e consulta às páginas eletrônicas do MPBA, PGE/BA e Portal de Transparência da Bahia. Constatou-se, com isso, que, pela ótica da teoria da divulgação baseada na eficiência, a forma como a informação foi divulgada pelo ente público promove a assimetria da informação, visto que uma evidenciação é considerada eficiente quando as formas de divulgação são preferidas incondicionalmente pelos usuários. Dessa forma, os resultados levam a crer que há uma precariedade na evidenciação dos créditos tributários, a qual, possivelmente, afetou o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Palavras-Chave: Evidenciação. Crédito Tributário. Teoria da divulgação. Execução fiscal. Sonegação fiscal.

1 INTRODUÇÃO

A arrecadação tributária ou a coleta ao erário, em pecúnia, referente aos tributos pagos por pessoas físicas e jurídicas, deriva do poder de tributar do Estado no exercício da sua soberania, que se impõe aos contribuintes por meio da obrigação legal. Assim, o tributo constitui a principal fonte de receita do Estado e, por intermédio dele, os gastos públicos são realizados em benefício da população, como na construção e na manutenção de escolas e hospitais, bem como em investimentos na segurança pública.

No estado da Bahia, segundo informações extraídas das Demonstrações Contábeis Consolidadas de 2019 a 2023, a arrecadação tributária superou R\$ 27 bilhões em 2019, cresceu continuamente ano a ano e ultrapassou os R\$ 38 bilhões em 2023. Esses valores incluem tributos como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITD) e as Taxas.

De forma mais específica, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem como objeto de estudo o patrimônio público, já seu objetivo, como ramo da ciência contábil, é fornecer informações de natureza orçamentária, patrimonial, econômica e financeira das entidades do setor público para tomada de decisão, prestação de contas e controle social. Torna-se, portanto, indispensável discutir como as informações contábeis são evidenciadas nos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs), especialmente as relacionadas à arrecadação tributária do estado da Bahia.

Segundo Iudícibus (2015, p. 109), “o *disclosure* está ligado aos objetivos da contabilidade, ao garantir informações diferenciadas para vários tipos de usuários”. Logo, o presente estudo trata o *disclosure* como um elemento indissociável do objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que, em síntese, é o fornecimento de informação por meio dos RCPGs para diversos usuários, como os usuários primários e demais interessados descritos na NBC TSP Estrutura Conceitual.

Neste sentido, este trabalho visa analisar, sob a ótica da teoria da divulgação, como a ausência de uma adequada evidenciação dos créditos tributários nos Balanços Patrimoniais e/ou Notas Explicativas do estado da Bahia pode afetar o fornecimento de informações que são úteis aos usuários do RCPGs. A referida teoria é essencial para uma compreensão crítica da divulgação no setor público, dada a sua importância para explicar a divulgação por meio de várias perspectivas. Assim, esta análise tem o potencial de identificar lacunas na evidenciação dos créditos tributários, promover a melhoria da gestão do patrimônio público, reduzir a assimetria da informação contábil de interesse público, sugerir mudanças na forma de evidenciação dos créditos tributários por parte de todos os entes, de modo que a sociedade possa exercer de forma mais eficaz o controle social, e incentivar a elaboração de outros estudos que aprimorem a Contabilidade Pública.

O presente estudo, dessa maneira, tem como objetivo geral investigar como o crédito tributário constituído é evidenciado nos Balanços Patrimoniais e/ou Notas Explicativas, sobretudo, nos seguintes momentos: *i)* constituição do crédito tributário; *ii)* inscrição em dívida ativa; *iii)* ajuizamento da ação de execução fiscal para cobrança judicial da dívida ativa; e *iv)* ajuizamento da ação penal decorrente de ações de combate à sonegação fiscal. Ademais, o estudo discutirá como essa evidenciação, ou a falta dela, poderá afetar o fornecimento de informações que são úteis aos usuários do RCPGs.

Para tanto, foram delineados como objetivos específicos a leitura e a interpretação dos Balanços Patrimoniais e/ou Notas Explicativas do Estado da Bahia do período de 2019 a 2023, a coleta de informações nos sítios eletrônicos das principais instituições envolvidas, a coleta de informações no portal de transparência do estado da Bahia, a análise dos pareceres e relatórios de auditoria elaborados pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE/BA) e a descrição das informações colhidas combinadas com o referencial teórico, especialmente a teoria da divulgação.

Ao se considerar as exigências decorrentes da Lei nº 4.320/1964 e da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) para que a Administração Pública elabore e divulgue diversos demonstrativos e relatórios contábeis com a finalidade de fornecer informações atinentes ao orçamento, patrimônio e finanças aos usuários da Contabilidade Pública, questiona-se, pois, se as informações contábeis do setor público estão sendo omitidas ou devidamente evidenciadas.

Sendo assim, considerando que o crédito tributário compõe uma parte significativa do ativo do Estado; que a falta de transparência na evidenciação da informação contábil relevante pode afetar a tomada de decisão, prestação de contas e controle social; que a falta de controle adequado expõe o erário ao risco de perda de recursos financeiros; que é possível melhorar a confiança da população em relação à má gestão dos recursos públicos etc., o presente tema torna-se relevante como objeto de pesquisa, pois ele poderá contribuir para a evolução da administração pública, além de colaborar para o estudo no âmbito acadêmico.

Além disso, é importante mencionar que instituições como a Secretaria da Fazenda Estadual, a Procuradoria Geral do Estado, assim como o Ministério Público Estadual, dentro de suas atribuições e limites legais, promovem a recuperação de ativos, o combate à sonegação fiscal e favorecem o aumento da arrecadação tributária, bem como a mitigação das perdas financeiras ao erário.

A atuação dessas duas últimas instituições impacta diretamente na cobrança e recolhimento do crédito tributário, principalmente, por meio do ajuizamento da ação de execução fiscal para cobrança judicial da dívida ativa tributária estadual e do ajuizamento da ação penal para combate ao crime da sonegação fiscal, eventos esses que refletem ou deveriam refletir na forma como se evidencia o crédito tributário no Balanço Patrimonial e/ou Notas Explicativas. Ademais, embora não seja o cerne do tema aqui discutido, a conta de ajuste para perdas da dívida ativa – conta redutora de ativo – também sofre impacto devido à propositura das referidas ações judiciais, as quais afetam a expectativa de recolhimento do crédito tributário que, conseqüentemente, influencia de forma direta na metodologia do cálculo do ajuste para perdas. Em suma, uma possível omissão na evidenciação de informações relacionadas ao crédito tributário no Balanço Patrimonial e/ou Notas Explicativas poderá prejudicar a tomada de decisão, prestação de contas e controle social.

Assim, a presente pesquisa está estruturada da seguinte forma: a Parte 1 apresenta esta Introdução; enquanto a Parte 2 desenvolve o alicerce teórico, em que se trata da evidenciação das informações, inclusive, conforme a perspectiva da teoria da divulgação, há o Crédito Tributário a partir da sua constituição até a sua recuperação por meio das ações de combate à sonegação fiscal, o reconhecimento e contabilização do crédito tributário; a Parte 3 detalha os procedimentos metodológicos; já a Parte 4 descreve e analisa os dados coletados; e, por fim, a Parte 5 oferece as considerações finais da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Evidenciação: Abordagem Geral

A evidenciação da informação contábil é um dos pilares da Ciência Contábil, de forma mais específica, da prática contábil, talvez o mais importante, pois o objetivo da contabilidade só pode ser alcançado por meio da evidenciação. Dessa forma, não existe contabilidade sem a evidenciação e sem ela não é possível fornecer informações de natureza orçamentária, patrimonial, econômica e financeira das entidades para tomada de decisão, prestação de contas e controle social.

É necessário constatar que a palavra “*evidenciação*” deriva de “*evidenciar*”, que significa “*tornar(-se) evidente e claro*” ou “*pôr-se em evidência; distinguir-se, salientar-se*” (Evidenciar, 2024). Sendo assim, infere-se que, a partir da evidenciação, é possível levar as informações contábeis ao conhecimento dos usuários da contabilidade e, para tanto, utiliza-se os demonstrativos contábeis.

Segundo Hendriksen e Van Breda, os contadores geralmente se referem à palavra “*divulgação*” em um sentido mais restrito, pois a tratam como veiculação de informações financeiras da entidade dentro dos demonstrativos contábeis. O termo também é ocasionalmente utilizado para se referir a informações não contidas nas peças contábeis. No mais, quando se trata de informações constantes no balanço patrimonial, nas demonstrações de resultado e no fluxo de caixa, elas são classificadas como questões de mensuração e reconhecimento. Por outro lado, a “*divulgação*” em sentido mais amplo significa veiculação de informação (Hendriksen; Van Breda, 1999, p. 512).

Em outra perspectiva, Ludícibus destaca que, embora a evidenciação abranja todo o conjunto das demonstrações contábeis, várias formas de realizá-la estão disponíveis, tais como a forma e apresentação das demonstrações contábeis, a informação entre parênteses, as notas explicativas, os quadros e os demonstrativos suplementares, além de comentários do auditor e do relatório da administração. No Brasil, a ideia predominante é que a evidenciação é quase sinônimo de notas explicativas. Contudo, o autor ressalta que a evidenciação principal está contida nos próprios relatórios formais (quadros demonstrativos), tornando necessário definir brevemente o conteúdo dessas formas de evidenciação (Ludícibus, 2015, p. 112).

Por sua vez, a NBC TSP Estrutura Conceitual preceitua que:

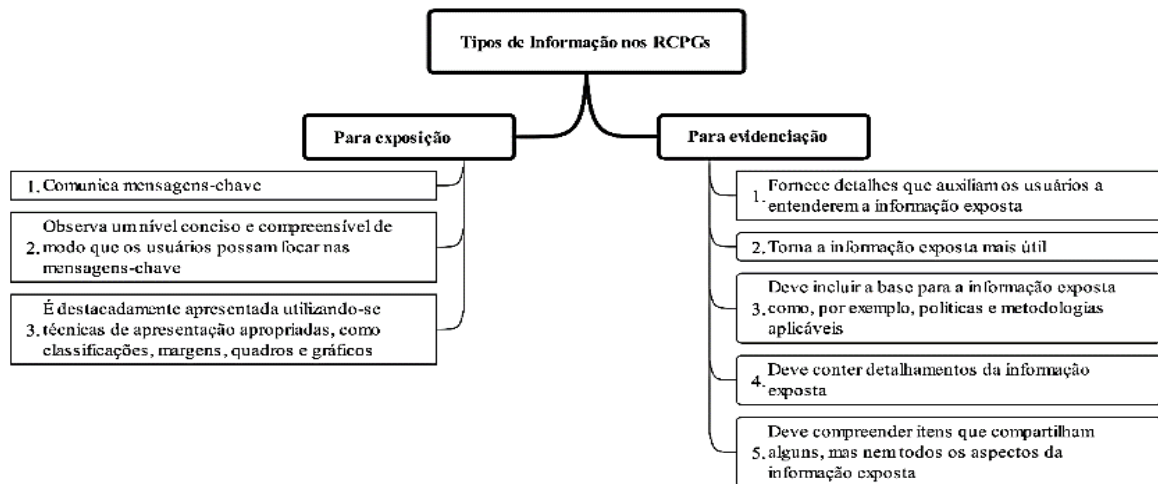
divulgação de informações não financeiras e de informações financeiras das atividades de prestação de serviços, desempenho e/ou os resultados durante o exercício, fornecem insumos para avaliações da economicidade, da eficiência e da eficácia das operações da entidade. A divulgação dessas informações é necessária para que o governo ou outra entidade do setor público cumpra com suas obrigações de prestação de contas e responsabilização (accountability) (Brasil, 2016, p. 16).

Logo, a evidenciação também fornece aos usuários suporte para avaliações da economicidade, da eficiência e da eficácia das operações das entidades do setor público. Além disso, colabora com as obrigações do governo de prestação de contas e responsabilização, demonstrando sua importância para alcançar o objetivo da Ciência Contábil, para o governo na tomada de decisões e accountability, bem como para a sociedade no exercício do controle social.

Ressalta-se que a Estrutura Conceitual (Brasil, 2016, p. 53) faz distinção entre informação selecionada para exposição e para evidenciação, pois a informação exposta comunica mensagens-chave nas Demonstrações Contábeis, suas notas explicativas e outros relatórios, enquanto a informação selecionada para evidenciação torna a informação exposta

mais útil ou mais detalhada para os usuários. Para melhor compreensão e detalhamento, observa-se o esquema a seguir.

Figura 1 - Diferenças entre os tipos de informação selecionada



Fonte: Adaptado da Estrutura Conceitual de 23 de setembro de 2016 do CFC.

Embora ambos os tipos de informação sejam igualmente indispensáveis para nortear a divulgação da informação nos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs), a informação selecionada para evidênciação qualifica a informação selecionada para exposição. Juntas, essas informações representam o sustentáculo dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil. Por sua vez, para Lima (2022, p. 203):

A forma na qual a informação está organizada pode afetar a sua interpretação por parte dos usuários. Dessa forma, as decisões sobre a organização da informação levam em consideração importantes relacionamentos entre a informação; e se a informação é para exposição ou para evidênciação.

Geralmente, os autores entendem que a evidênciação precisa ser "justa, adequada e plena" para possibilitar uma compreensão adequada de todos os aspectos contábeis que possam influenciar as decisões, pois se a Contabilidade for considerada como um fim em si mesma, ou seja, desassociada das necessidades do usuário, torna-se um instrumento inútil, sem utilidade alguma (Dias Filho, 2000, p. 40).

Portanto, observa-se que a evidênciação ou divulgação é um mecanismo imprescindível para alcançar o objetivo da contabilidade como ciência social aplicada, sobretudo, para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), que visa fornecer informações de natureza orçamentária, patrimonial, econômica e financeira das entidades do setor público para tomada de decisão, prestação de contas e controle social.

2.2 Evidênciação sob o Aspecto da Teoria da Divulgação

A Teoria da divulgação ou *theory of disclosure* é um tema que vem sendo explorado desde os anos 80 pela pesquisa positiva internacional em contabilidade. Destaca-se que o principal objetivo dessa linha é explicar a divulgação de informações financeiras a partir de vários ângulos, por exemplo, determinar qual é o efeito da divulgação de demonstrações contábeis no preço das ações, explicar quais as razões econômicas para que determinada informação seja divulgada voluntariamente etc. (Salotti; Yamamoto, 2005, p. 54). Nesse sentido, Silva, Oliveira e Celestino (2023) destacam que os principais precursores da teoria são

os pesquisadores Robert E. Verrecchia e Ronald A. Dye, que explicam fenômenos da divulgação de informações financeiras das empresas por meio da pesquisa contábil positiva.

Para introduzir o conceito de Teoria da Divulgação, Castro (2016, p. 29) afirma que a teoria examina os modelos que investigam a influência da divulgação de informações no mercado e no desempenho econômico das empresas, isso com o objetivo de explicar as razões subjacentes à divulgação da informação contábil. Para Verrecchia (2001), em seu famoso *paper* intitulado de Ensaio sobre Divulgação (*Essays on Disclosure*), não existe uma teoria abrangente ou unificadora da divulgação e afirma que não se sentiu confortável em identificar uma teoria que cumprisse tal objetivo. Ademais, o autor pondera que um levantamento abrangente da literatura existente sobre divulgação, na melhor das hipóteses, substitui precariamente uma leitura de documentos originais e, na pior das hipóteses, é uma regurgitação sem brilho e desanimada da literatura.

Para Dye (2001), em sua crítica aos "Ensaio sobre Divulgação" de Robert Verrecchia e à literatura revisada nesses Ensaio (*An evaluation of "essays on disclosure" and the disclosure literature in accounting*), o que não existe é uma teoria estabelecida sobre a divulgação obrigatória na área da contabilidade, isso ocorre devido à pouca pesquisa analítica publicada nas últimas décadas sobre normas contábeis. Além disso, conforme o autor, diante da grande importância das divulgações obrigatórias na prática contábil, os pesquisadores em contabilidade devem se empenhar para corrigir esse cenário. Nesse viés, compreende-se que, na visão do autor, o que existe é uma teoria das divulgações voluntárias, que é um caso especial da teoria dos jogos. Para ele, essa teoria é interessante para interpretar com clareza a omissão ou, de modo geral, a divulgação incompleta.

Na literatura sobre a divulgação não existe padrão e noção singular que dê início a toda pesquisa subsequente, bem como não existe uma "teoria" bem integrada. A literatura sobre a divulgação é mais bem caracterizada como uma mistura de diversos modelos fortemente específicos e diferentes, os quais são baseados em economia, e cada modelo tenta analisar uma parte do quebra-cabeça geral da divulgação. A diversidade é exagerada devido a divulgação abranger a literatura das áreas da contabilidade, finanças e economia, assim, conseqüentemente, assume características dessas literaturas (Verrecchia, 2001, p. 98–99). Nesse viés, Verrecchia (2001, p. 99) faz a categorização das pesquisas sobre divulgação em três classes: *i*) divulgação baseada na associação, *ii*) divulgação baseada na discricionariedade e *iii*) divulgação baseada na eficiência.

A pesquisa baseada na associação visa analisar a relação entre a divulgação e a mudança ou a interrupção nas atividades dos investidores inseridos no mercado de capitais que competem para maximizar seus benefícios individuais. Sendo assim, essa categoria de pesquisa busca estudar esse problema a partir dos efeitos da divulgação nas ações cumulativas dos investidores no momento de um evento de divulgação (Verrecchia, 2001, p. 101).

Por sua vez, a pesquisa baseada na discricionariedade tem a pretensão de estudar o grau de influência que os gestores exercem em relação à divulgação de informações úteis para avaliar a empresa e o acesso que os usuários podem ter sobre essas informações (Verrecchia, 2001, p. 141). Essa categoria parte da ideia de que, embora algumas informações financeiras sejam divulgadas obrigatoriamente, os gerentes podem reter informações suplementares não obrigatórias, as quais são úteis na avaliação das perspectivas futuras da empresa. Ademais, as informações retidas são interpretadas pelos usuários como desfavoráveis (Verrecchia, 2001, p.

141). Logo, essa categoria propõe averiguar as circunstâncias em que os gestores divulgam ou retêm essas informações dos usuários.

Quanto à pesquisa baseada na eficiência, ela busca analisar as formas de divulgação que são preferidas pelos usuários sem que eles tenham conhecimento prévio das informações. Cabe destacar que os arranjos de divulgação são considerados eficientes quando eles são preferidos incondicionalmente pelos usuários, isto é, sem que saibam previamente sobre as informações (Verrecchia, 2001, p. 160). Nessa direção, a divulgação deve perseguir a eficiência para reduzir a assimetria da informação.

Segundo Silva, Oliveira e Celestino (2023), a Teoria da Divulgação aplicada à Contabilidade Pública pode ser enquadrada na terceira abordagem (Teoria da Divulgação baseada na eficiência). Desse modo, os autores afirmam que deformidades, imprecisões e informações incompletas representam erros que comprometem a credibilidade do demonstrativo. Além disso, recomendam que a integridade das informações contábeis e fiscais do setor público seja verificada, ou seja, analisada quanto à representação completa dos elementos patrimoniais. Assim, é necessário que os demonstrativos apresentem informações completas e sejam acompanhados de esclarecimentos em Notas Explicativas para cumprir seu propósito.

Ainda que a Teoria da Divulgação tenha sido edificada por meio da perspectiva do mercado de capitais e focada na relação entre investidores e empresas, ela pode oferecer a sua contribuição para a Contabilidade Pública. O Estado, sendo um agente econômico, integrante do próprio mercado de capitais e gerador de informações por meio dos demonstrativos contábeis, também se beneficia dessa teoria. Além disso, a sociedade tem interesse nas informações produzidas pelas entidades do setor público, especialmente no exercício do controle social.

Destarte, no setor público brasileiro, algumas pesquisas recentes utilizaram a Teoria da Divulgação como embasamento teórico. Silva e Oliveira (2023) analisaram o balanço patrimonial do Governo Federal nos anos de 2021 e 2022, revelando a existência de inconsistências contábeis. Silva (2023a) avaliou o balanço patrimonial da cidade de São Paulo no mesmo período, identificando inconsistências contábeis na identificação do indicador de superávit financeiro e na verificação das dívidas flutuantes, consolidadas e não integrantes do Passivo. Por sua vez, Silva (2023b) analisou a Demonstração de Fluxo de Caixa do estado de São Paulo e, de forma semelhante, identificou inconsistências.

2.3 Crédito Tributário

De acordo com o art. 139 do Código Tributário Nacional (CTN): “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.” (Brasil, 1966). Segundo Machado (2014, p. 175–176), a referida lei faz a distinção entre o Crédito Tributário e Obrigação Tributária, para o autor, aquele é o vínculo jurídico obrigatório que legitima o Estado, na qualidade de sujeito ativo da relação jurídico tributária, à cobrar do sujeito passivo, ou seja, do contribuinte ou responsável, o pagamento do tributo ou da penalidade em dinheiro. Já esta última decorre do poder do Estado de cobrar, após constituído o Crédito Tributário, o tributo devido pelo contribuinte.

Mazza (2024, p. 222) explica que, sob a perspectiva do Fisco, o crédito tributário representa o cerne da obrigação tributária. Para o devedor, essa obrigação implica uma ordem de pagar, fazer ou abster-se de fazer algo. Para o credor (Fisco), significa o direito de exigir o cumprimento do que é devido. Assim, o crédito tributário é o direito que o Fisco possui de demandar do devedor o cumprimento da obrigação tributária.

Por sua vez, Sabbag (2021, p. 177) pontua que o crédito tributário, previsto no art. 139 do CTN, “torna-se exigível a partir do lançamento tributário, que é o ato administrativo pelo qual se dá exigibilidade à obrigação tributária, (...). Neste momento, a relação jurídico-tributária passa a ser vista pelo contribuinte como obrigação tributária e pelo Fisco como crédito tributário”.

Embora pareça que os autores acima divirjam na definição de Crédito Tributário, o que não é verdade, verifica-se aqui formas diferentes de abordar o assunto. Em suma, o referido crédito só poderá ser exigido pelo fisco após a certeza da sua constituição, a qual é caracterizada pelo procedimento ou ato administrativo denominado de lançamento.

O art. 53 da Lei nº 4.320/1964, define o lançamento como “ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta (Brasil, 1964).”

Com relação ao lançamento, o art. 142 do CTN informa que:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (Brasil, 1966).

Nesse diapasão, o lançamento, que é de competência exclusiva da autoridade administrativa ou autoridade fazendária, deverá ser realizado para que se efetive a constituição do crédito tributário, o qual será tratado aqui também como ativo, pois ele representa um valor a receber que o Estado possui.

Machado (2014, p. 177) interpreta o lançamento como, o procedimento que visa verificar alguns requisitos para constituição do crédito tributário como: verificar a ocorrência do fato gerador do tributo, identificar o contribuinte devedor, determinar a matéria tributável, mensurar o montante do crédito tributário e, por fim, se for o caso, aplicar as penalidades cabíveis.

Existem três modalidades de lançamento: *i)* lançamento de ofício; *ii)* lançamento por declaração; e *iii)* lançamento por homologação. Porém, os detalhes relativos aos tipos de lançamentos do crédito tributário e ao próprio direito tributário não serão abordados com profundidade, a fim de preservar o foco da pesquisa.

Por derradeiro, conforme as Instruções de Pronunciamentos Contábeis 02 de 2013, o crédito tributário resulta do recolhimento dos tributos, os quais representam benefícios econômicos ou serviços potenciais obrigatoriamente devidos às entidades do setor público, definidos por lei para gerar receita para o Estado, com o fito de custear suas despesas (STN, 2013). Logo, o crédito tributário deve ser evidenciado no patrimônio.

Posto isso, observa-se que o crédito tributário é um direito ou ativo do Estado, que afeta o patrimônio da entidade, e decorre do poder-dever do ente em efetuar a cobrança dos tributos devidos compulsoriamente pelos contribuintes, os quais geram receita ao erário e, por consequência, à aplicação dos recursos públicos arrecadados.

2.3.1 Crédito Tributário: Da sua Inscrição em Dívida Ativa

A constituição da dívida ativa tributária é tratada no art. 201 do Código Tributário Nacional como “a 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 (Brasil, 1966).”

O art. 39, parágrafos 1º e 2º, da Lei nº 4.320/1964, reproduzido a seguir, definem bem o que é a inscrição Dívida Ativa e a Dívida Ativa Tributária.

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

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas (...) (Brasil, 1964).

Segundo o §3º do art. 2º, da Lei de Execuções Fiscais, a inscrição em dívida ativa é definida como:

§ 3º - A inscrição, se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo (Brasil, 1980).

De acordo com Mazza (2024, p. 241), após a constituição definitiva do crédito tributário por meio do lançamento, caso o devedor ou contribuinte não efetue o pagamento, o ato subsequente para a cobrança do tributo devido é a inscrição em dívida ativa. Trata-se de um ato que antecede a propositura de ação de execução fiscal para cobrança judicial, sendo um requisito indispensável. De maneira objetiva, a inscrição em dívida ativa, cadastra o nome do contribuinte devedor na lista de inadimplentes perante o Fisco.

No estado da Bahia, o Código Tributário Estadual trata sobre a Dívida Ativa Tributária. Nesse sentido, o seu art. 115 estabelece que “Compete à Secretaria da Fazenda, através do órgão competente, proceder à inscrição e cobrança da dívida ativa tributária (BAHIA, 1981).”

Além disso, o art. 113 do Regulamento do Processo administrativo Fiscal do estado da Bahia define que “Compete à Procuradoria Geral do Estado - PGE proceder ao controle da legalidade e à Secretaria da Fazenda, através da Diretoria de Arrecadação, Crédito Tributário e Controle – DARC, a inscrição dos créditos tributários na Dívida Ativa (BAHIA, 1999).” Ressalta-se que a Procuradoria Geral do Estado, por meio da Procuradoria Fiscal, também tem competência para efetuar a inscrição em dívida ativa, conforme inc. XIII, do art. 20, da Lei Orgânica da PGE-BA (Brasil, Lei Complementar nº 34/2009).

Nesse contexto, Mazza (2024, p. 241) informa que após a inscrição na dívida ativa, o Fisco deve emitir a Certidão da Dívida Ativa (CDA) como um ato administrativo declarativo, realizado para permitir a verificação da legalidade do procedimento de inscrição. A emissão da CDA é acompanhada da presunção de legitimidade e veracidade, conforme estabelecido pelo art. 204 do CTN.

Diante disso, o crédito tributário inscrito em dívida ativa possui presunção de certeza e liquidez, ou seja, a inscrição corrobora a constituição e a existência do crédito tributário quanto a sua legalidade e confirma o montante devido pelo contribuinte (Machado, 2014, p. 263–264). Além disso, a referida inscrição possibilita a emissão da Certidão da Dívida Ativa (CDA), a qual viabiliza a propositura da ação de execução fiscal pelo órgão competente para cobrança judicial do crédito tributário, no caso da Bahia, da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, assunto que será tratado no tópico seguinte.

Em suma, a supramencionada certidão é um título executivo extrajudicial, líquido e certo, que serve de base para a ação judicial de execução fiscal, além de ser imediatamente exigível e possuir efeito de prova pré-constituída (Sabbag, 2021, p. 251). Portanto, a Certidão da Dívida Ativa decorre da inscrição e é um documento indispensável para legitimar a constituição do crédito tributário e favorecer a cobrança judicial.

2.3.2 Crédito Tributário: Da sua Cobrança por meio da Ação de Execução Fiscal

Machado (2014, p. 478) denomina a execução fiscal como “a ação que dispõe a Fazenda Pública para cobrança de seus créditos, sejam tributários ou não, desde que inscritos em Dívida Ativa”. Para tanto, o ente deverá observar o procedimento de execução fiscal disciplinado pela Lei de Execuções Fiscais, a qual deverá ser seguida pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal para cobrança dos créditos tributários pela via judicial.

Destaca-se que no estado da Bahia, a Procuradoria Geral do Estado (PGE), por meio da Procuradoria Fiscal (PROFIS), é o órgão competente para ingressar com a ação de execução fiscal, promover ações de cobrança extrajudicial do crédito tributário e, conseqüentemente, a defesa do erário.

Em linhas gerais, conforme previsto no art. 20 da Lei Complementar nº 34/2009 ou Lei Orgânica da PGE-BA, a PGE/PROFIS pode lançar mão de vários mecanismos para defesa do erário e recuperação do crédito tributário ao patrimônio do estado, como representar ao Ministério Público da Bahia diante da suspeita de crime contra a ordem tributária; realizar o parcelamento do crédito tributário, caso o contribuinte queira quitar sua dívida por meio do pagamento de prestações mensais; efetuar o pedido de protesto da CDA, isto é, solicitar aos cartórios de protestos à intimação do contribuinte para pagamento do crédito tributário etc. No item seguinte, serão abordadas as ações de combate à sonegação fiscal.

2.3.3 Crédito Tributário: Da sua Recuperação por meio das Ações de Combate à Sonegação Fiscal

Diversos são os esforços reunidos pelo Estado para combater à evasão fiscal, portanto, é indispensável mencionar neste tópico a atuação do Ministério Público da Bahia no combate à sonegação fiscal e na recuperação de ativos, sobretudo, do crédito tributário inscrito em dívida ativa ou ajuizados pela PGE/PROFIS, mas que o poder executivo não logrou êxito na cobrança devido às condutas criminosas perpetradas por gestores, contadores e sócios de empresas que as utilizam como instrumento para cometer crime.

Em consonância com a Constituição Federal, o art. 1º da Lei Orgânica do Ministério Público da Bahia (MPBA) dispõe que o órgão “é uma instituição permanente e essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis (Bahia, 1996).”

Dentre os órgãos que compõem sua estrutura, destaca-se o Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal e aos Crimes Contra a Ordem Tributária (GAESF), criado pela Resolução nº 04, de 24 de abril de 2006 – alterada pela Resolução nº 9, de 12 de junho de 2023 – do Colégio de Procuradores de Justiça do Estado da Bahia. Integram, ainda, sua estrutura as Promotorias de Justiça Especializadas em Combate à Sonegação Fiscal, de âmbito regional, criadas pela Lei Estadual nº 11.639, de 18 de janeiro de 2010, cujas atribuições foram definidas pela Resolução nº 06/2011 do Colégio de Procuradores de Justiça do Estado da Bahia.

Por meio do GAESF e das Promotorias de Justiça Especializadas, o MPBA desenvolve uma atuação de identificação, prevenção e repressão à sonegação fiscal, aos crimes contra a ordem tributária e econômica no Estado da Bahia, promove investigações, ações judiciais,

cooperação jurídica interna e internacional, contribui para a recuperação de ativos que propiciem a desarticulação e a repressão eficiente dos referidos crimes e, inclusive, aos crimes conexos, como, por exemplo, o de lavagem de dinheiro.

Sendo assim, conforme o inciso XX do art. 267, o “Promotor de Justiça de Combate à Sonegação Fiscal: com atuação na área específica com oferecimento de denúncia de crime contra a ordem tributária (Bahia, 1996)” tem a competência de denunciar esses crimes, os quais são apurados, por exemplo, no bojo dos inquéritos policiais e também mediante a instauração do Procedimento Investigatório Criminal, nos termos da Resolução nº 181, de 07 de agosto de 2017 do CNMP (Conselho Nacional do Ministério Público).

Salienta-se que a atuação do GAESF e das Promotorias de Justiça Especializadas parte da comunicação da ocorrência de infrações penais pela Secretaria da Fazenda, pela Procuradoria Geral Estado e/ou por qualquer pessoa do povo que formalize a representação (ou notícia-crime) a ser encaminhada ao Ministério Público do estado da Bahia.

No caso da SEFAZ, por exemplo, o art. 120-A, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), dispõe que os setores responsáveis do mencionado órgão, ao identificarem situações que possam configurar infrações penais relacionadas a tributos, como sonegação fiscal ou crimes contra a ordem tributária, irão formalizar uma representação que será enviada ao Ministério Público da Bahia para que seja iniciado o processo judicial correspondente (Bahia, 1999).

Além disso, o Ministério Público da Bahia compõe o Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (CIRA) – criado pelo Decreto Estadual 13.843, de 29 de março de 2012 – com o Tribunal de Justiça, a Secretaria Estadual da Fazenda, a Secretaria Estadual de Segurança Pública, a Secretaria de Administração e a Procuradoria Geral do Estado, que tem por objetivo aprimorar as ações e buscar a efetividade na recuperação de ativos de titularidade do estado da Bahia.

Em resumo, das atividades do referido Comitê, destaca-se a atuação conjunta e coordenada entre Ministério Público da Bahia e esses órgãos que visa a ágil e efetiva investigação e persecução dos crimes contra a ordem tributária, que resultam, por exemplo, na concorrência desleal entre empresas, bem como na lesão ao erário. Logo, o Ministério Público e os demais integrantes do CIRA são de extrema relevância para o combate à sonegação fiscal e a recuperação de ativos como os créditos tributários.

2.3.4 Crédito Tributário: Reconhecimento e Contabilização

A partir do processo de convergência da contabilidade pública brasileira às normas internacionais, iniciado em 2008, o registro contábil do crédito tributário e não tributário com base no regime de competência tornou-se um dos assuntos discutidos. Visto que difere da prática brasileira, a qual, até então, era baseada somente no aspecto orçamentário e, dessa forma, o registro da receita pública ocorria somente no momento da arrecadação, inferindo um regime de caixa, conforme o art. 35 da Lei 4320/1964 (Silva; Lima; Ferreira, 2016).

Nesse contexto, Cruvinel e Lima (2011) destacam os benefícios apontados pela IFAC (*International Federation of Accountants*), instituição internacional responsável por editar padrões de contabilidade pública na aplicação do regime de competência. Esses benefícios incluem: o uso da Contabilidade na tomada de decisão, um maior nível de detalhes das informações, o conhecimento dos totais de ativos e passivos da entidade, a consideração do impacto das transações de caixa que não foram recebidas ou pagas e a importância do regime de competência para o conhecimento dos custos dos serviços públicos e a projeção de fluxos de caixa.

Por sua vez, ao tratar do reconhecimento dos créditos tributários, Silva, Lima e Ferreira (2016) informam que os créditos tributários não arrecadados nos períodos próprios são registrados como direito a receber nas contas públicas em “Dívida Ativa Tributária”, após serem encaminhados para avaliação de sua cobrança e verificação da sua validade.

Segundo as Instruções de Procedimentos Contábeis 02/2013 – semelhante ao MCASP – no caso do ICMS, por exemplo, antes do registro em “Dívida Ativa Tributária”, os créditos tributários devem ser contabilizados da seguinte forma:

Quadro 1 - Contabilização do Crédito Tributário antes da Inscrição em Dívida Ativa

| Evento | Lançamentos Contábeis | Natureza da Informação |
|--|--|------------------------|
| Reconhecimento do Crédito Tributário a Receber | D - 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber - ICMS C - 4.1.1.3.x.xx.xx Impostos sobre a Produção e Circulação - ICMS | Patrimonial |
| Ajuste para perdas prováveis | D - 3.6.1.4.x.xx.xx VPD com ajustes de perdas de créditos - ICMS C - 1.1.2.9.1.xx.xx (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo | Patrimonial |

Fonte: Adaptado das Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC) 02 de 2013.

É importante mencionar que, com relação ao estado da Bahia, o art. 1º do Decreto nº 14.218/2012 dispõe que as entidades da Administração Direta, autarquias, fundações mantidas pelo Poder Público Estadual e empresas estatais dependentes devem adotar os critérios contábeis e de controle patrimonial conforme estabelecido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

Quanto à contabilização do crédito tributário inscrito em dívida ativa, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP (2023) elucida que:

A inscrição do crédito em dívida ativa configura fato contábil permutativo, pois não altera o valor do patrimônio líquido do ente público. No órgão ou entidade de origem é baixado o crédito a receber contra uma variação patrimonial diminutiva (VPD) e no órgão ou entidade competente para inscrição é reconhecido um crédito de dívida ativa contra uma variação patrimonial aumentativa (VPA). Dessa forma, considerando-se o ente como um todo, há apenas a troca do crédito a receber não inscrito pelo crédito inscrito em dívida ativa, sem alteração do valor do patrimônio líquido (STN, 2023, p. 454).

O MCASP também indica que os créditos tributários inscritos em dívida ativa, inicialmente, devem ser contabilizados no ativo não circulante. Contudo, se o ente puder mensurar de forma fidedigna o montante dos créditos inscritos cuja expectativa de recolhimento seja em até 12 meses da data das demonstrações, eles poderão ser reclassificados para o ativo circulante (STN, 2023, p. 459). Em suma, o ente poderá reclassificar a dívida ativa do ativo não circulante para o circulante.

O MCASP ainda prevê dois procedimentos de registro, a critério do ente. O procedimento de registro 1 utiliza as contas de controle e possibilita todo o acompanhamento da inscrição em dívida ativa. O procedimento de registro 2 dispensa essa utilização, deixando os registros mais simples. Esse procedimento deve ser utilizado quando não há integração entre as instituições participante do processo de inscrição (STN, 2023, p. 455).

Ressalta-se que a inscrição em dívida ativa representa uma mudança na expectativa de recolhimento do crédito tributário ao erário, que deveria ter sido recolhido tempestivamente pelo contribuinte, porém, por alguma razão, não foi. Por esse motivo, essa contabilização é realizada como um fato permutativo, pois o que altera é a expectativa de recolhimento e não o patrimônio do ente.

Ademais, ainda de acordo com o MCASP:

há troca do crédito a receber no ativo circulante (registrado no órgão ou entidade de origem do crédito) pelo crédito de dívida ativa no ativo não circulante (registrado no órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa), tendo em vista que o inadimplemento torna incerto o prazo para realização do crédito.

Ainda, junto ao crédito encaminhado, devem acompanhá-lo os ajustes para perdas. Isso devido ao registro da Dívida Ativa ser pelo valor bruto do crédito a receber. No órgão ou entidade de origem, é baixado o ajuste para perdas referente ao crédito a receber contra uma VPA, reversão de perdas, e no órgão ou entidade competente para inscrição é reconhecido o ajuste para perdas referente ao crédito de dívida ativa contra uma VPD (STN, 2023, p. 454–455).

Ocorre que a dívida ativa é evidenciada no grupo das contas a receber e não é sempre possível garantir o recebimento total dos créditos tributários inscritos em dívida ativa. Por essa razão, existe uma incerteza quanto ao seu recebimento. Para lidar com essa incerteza, a contabilidade utiliza uma conta redutora, que viabiliza o montante final da dívida ativa para que corresponda, de forma fidedigna, ao recebimento esperado dos créditos tributários (Sobrinho, 2011, p. 73).

Por fim, para o MCASP (STN, 2023, p. 465), essa conta redutora é denominada de “Ajuste de perdas de créditos a curto prazo” ou “Ajuste de perdas de créditos a longo prazo”. Isso se deve ao fato de que, embora os créditos inscritos em dívida ativa possam ser cobrados judicialmente, há uma grande possibilidade de não realização. Além disso, a contabilização desse ajuste é de responsabilidade do ente, assim como a metodologia utilizada para o cálculo, que deve ser divulgada em notas explicativas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa, no que diz respeito à abordagem do problema, é qualitativa, pois ela “parte do entendimento de que existe uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números” (Silva; Menezes, 2005, p. 20).

Quanto ao objetivo, esta pesquisa pode ser classificada como exploratória, pois pretende analisar os Balanços Patrimoniais e/ou Notas Explicativas do Estado da Bahia, do período de 2019 a 2023, com o fito de investigar como o crédito tributário constituído é evidenciado nos Balanços Patrimoniais e/ou Notas Explicativas. Segundo Severino (2017, p. 115), a pesquisa exploratória “busca apenas levantar informações sobre um determinado objeto, delimitando assim um campo de trabalho, mapeando as condições de manifestação desse objeto.” Ademais, foi utilizado como procedimento técnico o levantamento documental, o qual abrange o exame da legislação, normas e Demonstrativos Contábeis (Severino, 2017).

Portanto, o presente estudo seguiu um método estruturado para a análise dos Demonstrativos Contábeis Consolidados do estado da Bahia, abrangendo os anos de 2019 a 2023, com foco na evidenciação dos créditos tributários. A escolha desse período justifica-se por estabelecer um recorte temporal de cinco anos, suficiente para notar mudanças e adequações ao longo do tempo. Além disso, a seleção alcança os anos mais recentes e com informações completas no momento da elaboração da pesquisa.

Inicialmente, os demonstrativos foram acessados diretamente do sítio eletrônico da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (<https://www.sefaz.ba.gov.br/financas-publicas/balanco-geral-do-estado/>). Posteriormente, realizou-se análise minuciosa dos Balanços Patrimoniais e das Notas Explicativas correspondentes ao período analisado, visando compreender os dados apresentados e identificar as informações relacionadas ao crédito tributário. Além disso, foram consultados o sítio eletrônico da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (<https://www.pge.ba.gov.br/>) e o do Ministério Público da Bahia (<https://www.mpba.mp.br/area/portaltransparencia/biblioteca/904>), bem como foi realizada consulta ao Portal de Transparência do estado da Bahia (<https://www.transparencia.ba.gov.br/>) para obtenção de informações adicionais relevantes.

Adicionalmente, averiguou-se a seção analítica relativa aos relatórios e pareceres prévios de auditoria emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE/BA) com o intuito de observar apontamentos ou recomendações relacionados ao objetivo da pesquisa. Assim, os documentos foram consultados no site do TCE/BA (<https://www.tce.ba.gov.br/controle-externo/contas-de-governo>).

Por fim, as informações obtidas foram descritas e analisadas à luz do referencial teórico, sobretudo, da Teoria da Divulgação, permitindo a contextualização dos resultados dentro do campo de estudo.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Os dados da pesquisa foram coletados ao longo do mês de maio de 2024. Constatou-se, preliminarmente, que, exceto no ano de 2023, todos os demonstrativos, como os exigidos pela Lei nº 4.320/1964 e pela Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), foram agrupados em um único arquivo denominado de “Demonstrações Contábeis Consolidadas (Com Relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal)”.

Quanto ao ano de 2023, as demonstrações exigidas por cada uma das supramencionadas leis foram agrupadas e separadas em anexos da seguinte forma: “Anexo 01 – Demonstrativos exigidos pela Lei nº 4.320/1964” e “Anexo 02 – Demonstrativos exigidos pela Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)”.

Em seguida, procedeu-se a leitura e a análise dos Balanços Patrimoniais e das Notas Explicativas consolidados, isso, com o objetivo de verificar a forma como os créditos tributários foram evidenciados. Nesse sentido, notou-se que *i)* os créditos tributários a receber foram evidenciados no ativo circulante e não circulante; *ii)* os inscritos em dívida ativa foram contabilizados em conta própria no ativo não circulante e *iii)* os ajustes para perdas de créditos foram registrados no longo prazo. Todavia, os ajustes para perdas de créditos no curto prazo não foram constituídos, como demonstrado no MCASP e no IPC 02, vide tabela a seguir.

Tabela 1 - Evidenciação dos créditos tributários, dívida ativa e ajuste para perdas – em milhões (R\$).

| Ativo Circulante | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 |
|----------------------------------|-----------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| (...) | | | | | |
| Créditos Tributários a Receber | 1,89 | 2,58 | 2,51 | 4,50 | 5,20 |
| (...) | | | | | |
| Total do Ativo Circulante | 7.755,01 | 11.560,79 | 16.639,48 | 17.151,42 | 16.759,89 |
| Ativo Não Circulante | | | | | |

(...)

| | | | | | |
|---|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Créditos Tributários a Receber | 449,20 | 480,09 | 503,19 | 533,59 | 716,29 |
| Dívida Ativa Tributária | 18.689,27 | 20.020,07 | 21.560,45 | 24.363,50 | 26.843,47 |
| (-) Ajustes de Perdas de Créditos a Longo Prazo | (18.714,41) | (20.034,00) | (21.575,20) | (24.908,06) | (27.479,19) |

(...)

| | | | | | |
|--------------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| Total eo Ativo Não Circulante | 37.893,35 | 42.963,67 | 65.110,93 | 64.259,95 | 75.757,49 |
|--------------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|

Fonte: Adaptado das Demonstrações Contábeis Consolidadas do estado da Bahia.

Além disso, os balanços patrimoniais não evidenciaram os créditos tributários inscritos em dívida ativa no ativo circulante. Razão pela qual, por inferência, as reclassificações para o ativo circulante não ocorreram, possivelmente, devido à ausência de mensuração do montante de créditos inscritos, cuja expectativa de recolhimento ao erário girou em torno de 12 meses da data das demonstrações.

As reclassificações do ativo e o reconhecimento dos ajustes para perdas ratificam, justamente, a mudança na expectativa na realização desse crédito tributário e, quando ocorrem ou são registrados, aproximam a evidenciação da informação contábil do retrato fidedigno da realidade e do valor semântico da palavra “evidenciar”.

Vale destacar que, conforme as notas explicativas, o estado da Bahia utiliza o procedimento 2 de registro da dívida ativa – previsto no MCASP –, que é aplicado quando não existe integração entre as instituições participante do processo de inscrição. Nesse caso, é possível crer que não há essa integração entre a SEFAZ e PGE/PROFIS. Por essa razão, o registro contábil ocorreu apenas no momento da efetiva inscrição dos créditos tributários em dívida ativa.

No que diz respeito ao montante dos créditos tributários ajuizados pela PGE/PROFIS, ele não foi evidenciado nos balanços patrimoniais nem nas notas explicativas. No mesmo sentido, também não se identificou nenhuma orientação no MCASP ou IPC 02 em relação a essa questão. Nessa perspectiva, foram efetuadas buscas no sítio eletrônico da Procuradoria Geral do Estado e no portal de transparência do estado da Bahia para localizar, pelo menos, as informações relativas à quantidade de ações de execuções fiscais impetradas pelos procuradores do estado ou o montante de créditos tributários que foi ajuizado ano a ano. No entanto, não foi possível lograr êxito, pois nada foi encontrado.

No que se refere ao montante dos créditos tributários constituídos em decorrência das práticas criminosas dos indivíduos que, por exemplo, utilizam as pessoas jurídicas como instrumento de crime de sonegação fiscal e que foi objeto de tentativa de recuperação ao erário por meio do Ministério Público da Bahia através da propositura da ação penal, também não foi evidenciado nos balanços patrimoniais e notas explicativas. Além disso, não se identificou nenhuma orientação no MCASP ou IPC 02 a esse respeito.

A partir de pesquisas realizadas no portal de transparência da instituição, foi possível acessar levantamentos estatísticos (quantitativo) de demandas judicializadas mensalmente por unidade ou promotoria de justiça. Entretanto, os valores relativos aos créditos tributários que os Promotores de Justiça buscaram recuperar ao erário não foram divulgados. Com relação à atuação do Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (CIRA), as informações relativas aos créditos tributários foram mencionadas na introdução da peça

contábil *sui generis* ou arquivo denominado de “Demonstrações Contábeis Consolidadas” ano a ano, conforme detalhado no quadro 2 a seguir.

Quadro 2 - Valores dos créditos tributários recuperados e/ou que o ente teve a expectativa de recuperar por intervenção das ações do Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (CIRA)

| Ano | Descrição |
|------|--|
| 2019 | “Mais de R\$ 560,7 milhões é o montante previsto de recuperação aos cofres estaduais em decorrência das operações realizadas em 2019(...) Com o resultado, foram aproximadamente R\$ 4,1 bilhões em créditos tributários com previsão de recuperação desde 2015, a partir do início dos trabalhos do Comitê.”; |
| 2020 | “Contabilizando mais de R\$ 560 milhões em recursos a serem recuperados para os cofres estaduais em decorrência de ações de combate à sonegação fiscal que incluem operações especiais e oitivas com devedores contumazes (...)” |
| 2021 | “O combate à sonegação fiscal por meio do CIRA-Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos resultou em 2021 no pagamento aos cofres estaduais de um valor de R\$ 57 milhões em créditos tributários de difícil recuperação.” |
| 2022 | “O Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (CIRA-BA) é um dos pioneiros do país na formação de um pool de instituições visando a recuperação de créditos de difícil cobrança e a ampliação da eficácia do setor público na realização de ativos. É responsável pela recuperação de R\$ 450 milhões para o governo baiano entre 2014 e 2022.” |
| 2023 | “As ações desenvolvidas pelo Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos - CIRA resultaram na recuperação direta de R\$ 22,92 milhões aos cofres estaduais em 2023(...) dentre outras ações que envolveram a busca de mais de R\$ 760 milhões em créditos tributários. Em 2024, a força-tarefa passará a realizar operações de busca de recuperação de créditos tributários num total de mais R\$ 138 milhões.” |

Fonte: Adaptado das Demonstrações Contábeis Consolidadas do estado da Bahia.

Nesse sentido, nota-se que não há padronização com relação à apresentação dos montantes. Além disso, não é possível localizar no balanço patrimonial, nem nas notas explicativas, alguma informação contábil que indique esses valores recuperados ou que o ente teve expectativa de recuperação.

Observa-se, inclusive, que esse tipo de informação divulgada na introdução, ou seja, fora dos demonstrativos contábeis, poderia ser classificada, segundo a NBC TSP - Estrutura Conceitual, como uma informação do tipo “selecionada para exposição”, caso, por exemplo, ela fosse destacadamente apresentada em local mais adequado, utilizando-se, para tanto, as técnicas de apresentação apropriadas, como classificações, margens, quadros e gráficos.

Ademais, foram analisados os relatórios e pareceres de auditoria emitidos pelo TCE/BA referentes aos anos de 2019 a 2022, dado que, no momento da pesquisa, os documentos de 2023 não estavam disponíveis. Na sequência detalha-se os achados das auditorias quanto à análise das Demonstrações Contábeis e/ou Auditoria Financeira de cada exercício.

Em 2019, apesar do aprimoramento dos dados apresentados – observado pelos auditores –, identificou-se ainda a falta de elementos informativos sobre rubricas contábeis significativas, o que, segundo a equipe de auditoria do TCE/BA, pode comprometer o entendimento da composição da dívida ativa e outros créditos a receber.

Por sua vez, em 2020, os auditores observaram uma melhoria nos dados dos demonstrativos em relação aos anos anteriores, mas persistiram deficiências na mensuração,

classificação e ausência de informações em determinadas rubricas contábeis. Entretanto, não houve menção específica à dívida ativa ou aos créditos tributários.

Já no ano de 2021, a auditoria identificou um aumento nas divergências de saldos da Dívida Ativa Tributária entre o Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária (SIGAT) e o Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças do Estado da Bahia (FIPLAN). Essas discrepâncias requerem ajustes manuais por meio das Notas de Lançamento Contábil (NLC), aumentando o risco de erros na contabilização. Além disso, foram observadas inconsistências nos cálculos do valor recuperável da Dívida Ativa Tributária, levando a auditoria a recomendar a revisão desses cálculos e a publicação de nota explicativa complementar, além de melhorias na integração automática dos sistemas para reduzir a necessidade de ajustes manuais. Cumpre informar que em 2022 a auditoria não mencionou informações sobre a dívida ativa ou créditos tributários.

Portanto, as auditorias dos anos de 2019 a 2022 revelaram aprimoramentos nos dados contábeis, contudo, destacaram persistentes deficiências informativas e inconsistências nos cálculos da dívida ativa tributária, sugerindo necessidade de revisões e melhorias nos sistemas integrados. Desse modo, tais achados, corroboram os resultados encontrados na pesquisa.

Por fim, sob a perspectiva da teoria da divulgação baseada na eficiência – adaptada à contabilidade pública brasileira –, a forma como a informação foi divulgada pelo ente público promove a assimetria da informação, visto que uma evidenciação é considerada eficiente quando as formas de divulgação são preferidas incondicionalmente pelos usuários (sem que eles tenham conhecimento prévio da informação), a propósito, aquela que retrate com fidedignidade a realidade patrimonial do ente, sem lacunas.

Os resultados encontrados estão em linha com outros estudos realizados que avaliaram a evidenciação no setor público brasileiro tendo como suporte a Teoria da Divulgação, os quais identificaram inconsistências contábeis em entes como a União, estado de São Paulo e Município de São Paulo (Silva; Oliveira, 2023; Silva, 2023a; Silva, 2023b).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou analisar os Demonstrativos Contábeis Consolidados do Estado da Bahia, do período de 2019 a 2023, com o fito de investigar como o crédito tributário constituído é evidenciado nos Balanços Patrimoniais e/ou Notas Explicativas nos principais momentos em que a expectativa de sua arrecadação é alterada. Para tanto, verificou-se quais foram os critérios adotados pelo estado da Bahia na evidenciação dos créditos tributários.

Os resultados sugerem uma precariedade na evidenciação dos créditos tributários nos Balanços Patrimoniais e Notas Explicativas do estado da Bahia no período de 2019 a 2023, fato corroborado pelas auditorias realizada pelo TCE/BA. Em razão disso, destaca-se a seguir os principais achados da pesquisa, conforme os resultados obtidos.

Primeiramente, os créditos tributários inscritos em dívida ativa não foram evidenciados no curto prazo, devido à não reclassificação de ativo por ausência de mensuração do montante de créditos inscritos, cuja expectativa de recolhimento ao erário girou em torno de 12 meses da data das demonstrações. Os ajustes para perdas de créditos no curto prazo não foram constituídos conforme preconizado no MCASP e na IPC 02. Além disso, o estado da Bahia utilizou o procedimento de registro 2 para contabilizar a inscrição em dívida ativa, ao dispensar o uso das contas de controle, que permitem acompanhar todo o processo de inscrição em dívida ativa, desde a inadimplência do contribuinte até a efetiva inscrição.

Ademais, os créditos tributários ajuizados pela PGE/PROFIS não foram evidenciados. No mesmo viés, os créditos tributários que estão sob tentativa de recuperação ao erário pelo Ministério Público da Bahia, por meio de ações penais, também não foram evidenciados. Por fim, os créditos tributários efetivamente recuperados ou que o ente teve expectativa de recuperação, por meio do CIRA, não são evidenciados de forma destacada nos balanços ou notas explicativas. Em vez disso, essas informações são apenas mencionadas na introdução das peças contábeis *sui generis* ou em arquivos denominados “Demonstrações Contábeis Consolidadas”.

Assim, a suposta precariedade identificada poderá acarretar para o estado da Bahia: i) risco de perda de recursos financeiros devido à falta de controle adequado; ii) impacto na capacidade de pagamento, pois a liquidez do crédito tributário é alterada a depender da fase que ele se encontre; iii) aumento fictício do ativo não circulante estatal, devido à ausência de mensuração e registro no curto prazo dos créditos inscritos em dívida ativa; iv) baixa confiança da população em relação à gestão dos recursos públicos; e v) falta de transparência na evidenciação de ativo.

Além disso, e não menos importante, as decisões governamentais também poderão ser impactadas, visto que o gestor público, ao desconhecer informações relevantes sobre o patrimônio do ente, não terá condições de aplicar, eficientemente, os recursos públicos na administração pública e obter respostas, por exemplo, para as seguintes perguntas: diante da escassez de recursos, onde é melhor investir? Na SEFAZ para incrementar a arrecadação direta do crédito tributário? Na PGE para aumentar a arrecadação por meio de via judicial? De que forma o estado arrecada mais? Qual o volume da arrecadação gerado pelas ações de combate à sonegação fiscal? Entre outras.

Nesse viés, a ausência de uma adequada evidenciação dos créditos tributários possivelmente afetou diretamente o fornecimento de informações úteis aos usuários dos RCPGs, que são essenciais para a tomada de decisão, prestação de contas e controle social. Dessa maneira, isso ocorre porque a evidenciação é indissociável do fornecimento de informações úteis aos usuários, as quais devem ser “justas”, “adequadas” e “plenas”.

Sem dúvidas, o estado da Bahia necessita aperfeiçoar a evidenciação das informações contábeis no Balanço Patrimonial e Notas Explicativas. Recomenda-se, desse modo, que todas as instituições envolvidas na arrecadação do crédito tributário estejam alinhadas com os profissionais da contabilidade para implementar as melhores práticas contábeis na administração pública. Também é de suma importância a criação da Controladoria Geral do Estado da Bahia para apoiar o ente no cumprimento das recomendações expedidas pelo Tribunal de Contas, principalmente, as relativas ao crédito tributário. Além disso, essa proposta poderia aprimorar a avaliação dos resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial do estado.

Cumprir informar que a pesquisa lidou apenas com dados públicos, razão pela qual permite fazer inferências sem afirmar categoricamente tais fatos, os quais poderiam ser confirmados com entrevistas aos envolvidos no processo. Por isso, essa é uma limitação da pesquisa.

Em razão de todo o exposto, conclui-se que a presente pesquisa tem o potencial de incentivar outros pesquisadores a identificar lacunas na evidenciação de elementos das demonstrações contábeis do setor público, além de alertar para o aperfeiçoamento e acompanhamento mais eficaz da gestão do patrimônio público e estimular a redução da

assimetria da informação contábil de interesse público, uma vez que a Contabilidade, como ciência social aplicada, deverá propugnar pela forma de evidenciação mais eficiente, mais completa e mais útil para o maior número de usuários interessados possíveis.

REFERÊNCIAS

BAHIA. Governo do Estado da Bahia. Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999. **Aprova o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF)**. Diário Oficial do Estado da Bahia: Salvador, BA, 10 jul.

BAHIA. Governo do Estado da Bahia. Lei Complementar nº 11/1996. **Institui a Lei Orgânica do Ministério Público do Estado da Bahia e dá outras providências**. Diário Oficial do Estado da Bahia: Salvador, BA, 19 jan. 1996.

BAHIA. Governo do Estado da Bahia. Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981. **Institui o Código Tributário do Estado da Bahia**. Diário Oficial do Estado da Bahia: Salvador, Ba, 15 dez. 1981.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Estrutura Conceitual. **Aprova a NBC TSP Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**. Diário Oficial da União: Brasília, DF, p. 232–242, 4 out. 2016.

BRASIL. Presidência da República. 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**. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 5.172, de 25 de outubro 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Diário Oficial da União: Brasília, DF, out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm.

BRASIL. Presidência da República. 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**. Diário Oficial da União: Brasília, DF, p. 19051, 24 set. 1980. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm.

CASTRO, M. C. C. S. **Convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público aos padrões internacionais**: análise da evidenciação pelos estados brasileiros e pelo Distrito Federal. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Minas Gerais, 2016.

CRUVINEL, D. P.; LIMA, D. V. Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 5, n. 3, 2011.

DIAS FILHO, J. M. A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. **Caderno de Estudos - FIECAFI**, São Paulo, v. 13, n. 24, p. 38–49, dez. 2000.

DYE, R. A. An evaluation of “essays on disclosure” and the disclosure literature in accounting. **Journal of Accounting and Economics**, [S. l.], v. 32, n. 1–3, p. 181–235, dez. 2001.

EVIDENCIAR. **Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. In: Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. [S. l.: s. n.], 2024. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/evidenciar/>. Acesso em: 17 abr. 2024.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. 11ª Edição. São Paulo, SP: Atlas, 2015.

- LIMA, D. V. **Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público**. 2. ed. SÃO PAULO, SP: Editora Atlas Ltda, 2022.
- MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2014.
- MAZZA, A. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.
- SABBAG, E. **Direito Tributário Essencial**. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2021.
- SALOTTI, B. M.; YAMAMOTO, M. M. Ensaio Sobre a Teoria da Divulgação. **BBR - Brazilian Business Review**, Vitória, v. 2, n. 1, p. 53–70, jun. 2005.
- SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 2. ed. São Paulo: Cortez Editora, 2017.
- SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. UFSC, Florianópolis, 4a. edição, v. 123, n. 4, p. 138, 2005.
- SILVA, M. A.; LIMA, D. V.; FERREIRA, L. O. G. Tratamento contábil da dívida ativa tributária: um estudo de caso no GDF à luz da teoria contábil. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 21, n. 1, p. 12-27, 2016.
- SILVA, M. C. Análises do Balanço Patrimonial da cidade de São Paulo (2021-2022) com suporte da Teoria da Divulgação. **Revista de Gestão e Secretariado**, v. 14, n. 8, p. 13181-13201, 2023a.
- SILVA, M. C. Demonstração de fluxo de caixa do Estado de São Paulo: análises com suporte da Teoria da Divulgação. **Revista de Gestão e Secretariado**, v. 14, n. 9, p. 15838-15857, 2023b.
- SILVA, M. C.; OLIVEIRA, E. J. Balanço patrimonial (2022/2021) do Governo Federal: análises com suporte da teoria da divulgação. **Revista de Gestão e Secretariado**, v. 14, n. 10, p. 17103-17124, 2023.
- SILVA, M. C.; OLIVEIRA, E. J.; CELESTINO, M. S. Ensaio teórico sobre a teoria da divulgação aplicada ao setor público brasileiro. **Revista Gestão e Secretariado**, v. 14, n. 10, p. 18889-18906, 2023.
- SOBRINHO, W. B. R. A Evidenciação do Ajuste ao Valor Recuperável dos Créditos de Dívida Ativa Pelos Estados Brasileiros e Distrito Federal. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 5, n. 1, p. 72–86, abr. 2011.
- STN. **Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC)**. IPC 02 – Reconhecimento dos Créditos Tributários pelo Regime de Competência. 2013. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:8636.
- STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 10ª Edição, 2023.
- VERRECCHIA, R. E. **Essays on Disclosure**. [S. l.], Rochester, NY, jun. 2001.