

Perfil e natureza contingente da dívida ativa previdenciária brasileira entre 2012 e 2020

Grazielle Almeida dos Santos , Diana Vaz de Lima , Marcelo Driemeyer Wilbert 

Universidade de Brasília, Brasília-DF, Brasil.



¹grazi.almeidafernandes@gmail.com

²diana_lima@unb.br

³marcelodw@unb.br

Editado por:
Claudia Cruz

Resumo

Objetivo: analisar a capacidade do Governo brasileiro na recuperação de recebíveis oriundos da dívida ativa previdenciária (DAP).

Método: é apresentado o fluxo do processo de registro e classificação de probabilidade de pagamento da DAP, abrangendo saldos, pagamentos, tempo de inscrição e demais detalhamentos de saldos. Na sequência é analisada a recuperabilidade da DAP com o uso de estatística descritiva dos dados da DAP disponíveis na Prestação de Contas do Presidente da República no Balanço Geral da União (BGU) e no sítio da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), contemplando o período de 2012 a 2020, a partir da classificação do rating estabelecida pela Portaria nº 293/2017

Resultados: os achados da pesquisa mostram que (i) houve crescimento do montante de valores inscritos a título de DAP no período; (ii) enquanto o estoque da DAP cresceu de forma exponencial em relação ao produto interno bruto (PIB), a recuperação desses valores permaneceu relativamente constante; (iii) 64,8% dos valores registrados no período eram correspondentes a créditos irrecuperáveis ou com baixa probabilidade de recuperação. Portanto, é baixa a capacidade de recuperação dos recebíveis oriundos da dívida ativa previdenciária brasileira, evidenciando a natureza contingente desses valores.

Contribuições: o estudo ratifica os achados da literatura sobre o baixo nível de recuperação de recebíveis e seu acúmulo duvidoso nas demonstrações contábeis do setor público, e alerta sobre as discrepâncias observadas nas bases de dados oficiais que tratam da dívida ativa previdenciária brasileira.

Palavras-chave: receita pública; evasão fiscal; previdência social; dívidas; economia pública.

Como citar:

Almeida dos Santos, G. ., Lima, D. V. de, & Driemeyer Wilbert, M. PERFIL E NATUREZA CONTINGENTE DA DÍVIDA ATIVA PREVIDENCIÁRIA BRASILEIRA ENTRE 2012 E 2020. Advances in Scientific and Applied Accounting. <https://doi.org/10.14392/asaa.2022150306>

Recebido: Outubro 19, 2021
Revisões requeridas: Março, 22, 2022
Aceito: Dezembro 10, 2022

Introdução

A cobrança de recebíveis e sua recuperabilidade têm sido projetadas nos controles internos das entidades públicas (Decker, 2012). Queiroz (2020) argumenta que no Brasil a baixa eficiência da recuperação de recebíveis oriunda da dívida ativa faz com que os créditos tributários percam a sua função social de atender ao interesse público, e que a forma como a cobrança dos tributos atualmente é realizada e o modo como se dá a sua execução fiscal geram incentivos para que os contribuintes optem pela inadimplência.

Estimativas oficiais apontam que o aproveitamento de recebíveis, ou seja, sua realização, é muito aquém do esperado, girando próximo a 1% ao ano do total de recebíveis apurados (Castro & Afonso, 2018). De acordo com Goebel (2017), a questão dos recebíveis é, de certo modo, irradiante, pois, se o governo espera receber menos em tributos e contribuições, ocasionando, conseqüentemente, o aumento no estoque de recebíveis, é provável que passará por dificuldades em arcar com compromissos decorrentes do serviço da dívida.

Para Rocha e Pinho (2013), somente a partir dos registros contábeis que espelhem fidedignamente o montante de recursos recebíveis de impostos é que se poderá controlar o índice de efetiva arrecadação de determinada exação em cotejo aos respectivos lançamentos fiscais, bem como possíveis desonerações tributárias concedidas pelo Poder Executivo, devendo esses valores serem adequadamente gerenciados. Outra questão a ser observada diz respeito à incerteza relacionada ao recebimento desses valores, ou seja, as chances de os mesmos serem recuperados (Hendriksen & Van Breda, 1999; Castro & Afonso, 2018). Para Arbatskaya (2019), a lista de critérios para reconhecimento de créditos de liquidação duvidosa deve ser ampliada em razão da ausência de garantia de recebíveis previstas em lei ou contrato.

No Brasil, contudo, a cobrança dos ativos públicos que representam tributos e outros créditos devidos por contribuintes e pela sociedade tem sido insuficientes (Castro & Afonso, 2018). No entendimento dos pesquisadores, os estoques acumulados nos ativos são cada vez maiores e a efetiva transformação desses recebíveis em caixa segue respondendo por proporções ínfimas da arrecadação dos governos. Na prática, faltam diagnósticos atualizados e consistentes sobre a situação da dívida ativa no Brasil, tanto sobre o volume de estoque acumulado, quanto (e sobretudo) de sua recuperação (Fattorelli & Gomes, 2018).

Durante as discussões dos projetos para a reforma do sistema brasileiro de previdência ocorrida entre os anos de 2016 e 2019 (PEC nº 287/2016 e PEC nº 6/2019), foi apresentado que entre os principais problemas para a sustentabilidade das contas previdenciárias brasileiras estavam as falhas na arrecadação das contribuições previdenciárias por parte das empresas, que em 2018 havia resultado em uma dívida ativa previdenciária acumulada de mais de 490 bilhões de reais (Tribunal de Contas da União [TCU], 2019). Contudo, relatórios oficiais mostraram que grande parte desses valores era devida por empresas que faliram ou que foram extintas (Instituição Fiscal Independente [IFI], 2019).

Parecer técnico (Nota SEI nº 58/2018) apresentado em 2018 pelo Ministério Fazenda do Brasil, que analisou os efeitos dos parcelamentos especiais deferidos em 2017 sobre a recuperação de créditos em 2018, mostrou que, além do prazo excessivamente dilatado para o recebimento dos valores devidos a título de parcelamentos de débitos previdenciários e do expressivo montante de renúncia fiscal, mais de 80% dos valores devidos eram devidos por devedores com alta ou média capacidade de pagamento, o que significa que os maiores favorecidos por esse tipo de benefício fiscal eram indivíduos e empresas financeiramente equilibrados (Brasil, 2018). Entre as explicações para essa inadimplência pode ser o fato de que o custo do parcelamento de tributos federais é menor do que o custo de captação de recursos no sistema bancário, o que faz com que o parcelamento de tributos, incluindo os tributos previdenciários, seja uma estratégia economicamente viável para as empresas (Lima et al., 2017).

Diante desse cenário, considerando que no Brasil não há consenso sobre o montante de créditos a receber pelos governos (Castro & Afonso, 2018), e que para Borsio (2016) há falta de gestão na arrecadação dos recebíveis e pouco se faz para trazer efetivamente o valor devido para as contas previdenciárias, o presente estudo traz a seguinte questão de pesquisa: **qual a capacidade de recuperação dos recebíveis oriundos da DAP?**

Desta forma, o presente estudo tem como objetivo analisar a capacidade do Governo brasileiro na recuperação de recebíveis oriundos da DAP.

2. Estudos Anteriores

2.1 Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação de Recebíveis

do Setor Público

Segundo o disposto na NBC T SP – Estrutura Conceitual, elaborada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de evento passado, entendendo-se por recurso um item com potencial de serviços ou capacidade de gerar benefícios econômicos (CFC, 2016; Lima, 2022). Em relação ao processo de mensuração, um ativo pode ser mensurado tanto com base em valores de entrada (custo histórico, valor de mercado e custo de reposição) como em valores de saída (valor de mercado, preço líquido de venda e valor em uso) (CFC, 2016, item 7.6).

Segundo a norma, havendo incertezas no reconhecimento dos ativos, deve ser atribuída uma base de mensuração apropriada, que seja suficientemente relevante e fidedignamente representativa (CFC, 2016, item 6.7). Os ativos presentes na estrutura patrimonial dos relatórios contábeis do setor público devem ser classificados, após seu reconhecimento e mensuração, como Ativo Circulante (AC) ou Ativo Não Circulante (ANC) a depender da observação de pelo menos um dos critérios apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 – Critérios de reconhecimento de ativos

Classificação	Conversibilidade	Realização imediata?	Expectativa de realização após divulgação das demonstrações contábeis
Ativo Circulante	Alta	Sim	até 12 meses
Ativo Não Circulante	Baixa	Não	depois de 12 meses

Fonte: Elaboração própria com base em Secretaria do Tesouro Nacional (2021)

Portanto, um recurso é classificado como AC se estiver disponível para realização imediata ou, se a sua expectativa de realização for até 12 meses após a divulgação das demonstrações contábeis. Os demais itens que não se enquadrarem em nenhuma das possibilidades descritas devem ser classificados como ANC (Secretaria do Tesouro Nacional, 2021).

Apesar da aparente clareza dos critérios de reconhecimento dos ativos do setor público em AC e ANC, ainda pairam dúvidas sobre a adequada classificação dessas contas (Severo & Lima, 2016; Silva et al., 2016). Um desses questionamentos diz respeito ao tratamento contábil dos créditos de curto e longo prazo, também conhecidos como recebíveis (*receivables*), e os ajustes relativos aos créditos considerados incobráveis (*uncollectible receivables*).

Segundo Loza (2019), a definição do que sejam recebíveis varia de autor para autor dependendo do ponto de vista em que se está analisando o crédito, e se a referência é o setor público ou o setor privado. Para Queiroz (2020), os recebíveis podem ser definidos como benefícios que, no futuro, possuem probabilidade de gerar caixa.

No Brasil, parte da dificuldade da recuperação desses valores pode ser o fato de até recentemente o reconhecimento da receita pública ser efetuado a partir de critérios orçamentários, ou seja, apenas no

momento do efetivo ingresso do recurso (art. 35, Lei nº 4.320/1964), ficando para um segundo momento a contabilização dos valores pendentes de recebimento, ainda que cumprido seu fato gerador (Lima, 2022). Com o advento do processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, o registro do direito a receber relativo a esses valores passou a ser efetuado por competência, com base no fato gerador, o que fez com que os recebíveis pudessem ser melhor observados.

De acordo com o disposto na legislação brasileira, os recebíveis podem ser classificados em recebíveis de origem tributária (valores a receber originados do poder extroverso do Estado de cobrar tributos e contribuições) e de origem não tributária (são direitos de cobrança não originados da apuração ou arrecadação de tributos e contribuições) (Loza, 2019). Contudo, segundo o pesquisador, existe a possibilidade de parte desses recebíveis não ser recuperada ou de possuir baixa probabilidade de recuperação, ou seja, de tornar-se irrecuperável (*uncollectible receivables*). Neste caso, a recomendação é que seja estabelecida uma estimativa de perda correspondente aos montantes irrecuperáveis, para refletir a real situação dos créditos a receber. Para Al-Mahmoud e Nobanee (2020), os recebíveis não faturados (em processo de cobrança) são os mais prováveis de representarem perdas futuras.

Leitch e Lamminmaki (2011) esclarecem que as políticas de gerenciamento de recebíveis tem dois principais objetivos: (i) o recolhimento dos valores classificados como recebíveis deve ser efetuado observando-se o devido processo legal; e (ii) os recebíveis devem ser reduzidos ao valor que se espera recuperar, devendo os créditos podres (*bad debts*) serem controlados de forma separada às demonstrações contábeis. Os pesquisadores consideram que o gerenciamento desses valores contribui para o estabelecimento de indicadores de mensuração dos créditos a receber e, para indicar a performance e o

sucesso das políticas em recuperar tais valores.

No caso do crédito previdenciário, Lim (2020) entende que a forma como o mesmo é contabilizado pode até influenciar o nível da dívida pública previdenciária. Para Rossi e Santos (2016), é fundamental o ajuste do estoque de dívida previdenciária de acordo com a expectativa de recebimento, daí a importância desse gerenciamento. Relatório intitulado *Análise dos Créditos Ativos – 2020* (Receita Federal do Brasil, 2020) mostra que, o crédito previdenciário pode ser classificado em quatro grupos a partir da situação da inscrição do crédito: (i) devedor; (ii) exigibilidade suspensa por processo administrativo; (iii) exigibilidade suspensa por processo judicial; e (iv) parcelamento (Tabela 2).

Tabela 2 – Natureza e situação do crédito previdenciário

Grupo	Situação do Crédito	Descrição
Devedor	Irregular	Crédito exigível e sujeito a inscrição em dívida ativa
Exigibilidade suspensa por processo administrativo	Regular	Crédito suspenso até decisão administrativa responsável pelo crédito e revisão do lançamento efetuado
Exigibilidade suspensa por processo judicial	Regular	Crédito em discussão pela esfera judicial
Parcelamento	Regular	Crédito consolidado e amortizado em cotas para pagamento

Fonte: Elaboração própria com base na Receita Federal do Brasil (2020).

Como se pode observar, como qualquer outro recebível, a dívida previdenciária a receber é uma fonte potencial de fluxos de caixa, devendo serem consideradas as condições fiscais em que foram apuradas (Lim, 2020). Os créditos de natureza previdenciária, assim como os demais créditos que compõem os recebíveis, devem ser reconhecidos nos RCPG do exercício a que pertencerem quando forem atendidas as características definidoras de ativo, quando for verificado o não recebimento do crédito pelo transcurso do prazo e quando os benefícios econômicos ou potenciais futuros forem considerados praticamente certos pelos órgãos responsáveis por sua gestão (Severo & Lima, 2016).

Para Marice et al. (2018), o reconhecimento de recebíveis deve ser feito com base na qualidade dos créditos, determinada pela maturidade e os esforços de coleta dos respectivos créditos pelo governo. De acordo com Delgado e Vizhco (2020), esses valores devem ser recuperados em um período máximo de três meses, pois, segundo os pesquisadores, períodos maiores poderiam minimizar o rendimento do investimento feito em créditos recebíveis.

Ao regulamentar o grau de recuperabilidade dos créditos inscritos em dívida ativa, o Governo Brasileiro estabeleceu

um *rating* tendo como base a suficiência e a liquidez das garantias, os parcelamentos ativos, a capacidade de pagamento, o endividamento total e o histórico de adimplência (Art. 3º, Portaria MF nº 293/2017). Segundo a norma, a capacidade de pagamento dos devedores inscritos em Dívida Ativa da União será avaliada a partir da análise das informações econômico-fiscais prestadas pelo devedor ou terceiros à Receita Federal do Brasil (Art. 6º, Portaria Ministério da Fazenda do Brasil nº 293/2017).

Uma preocupação apresentada por Castro e Afonso (2018) diz respeito ao crescimento exponencial observado nos estoques de recebíveis, cuja realização em receitas segue diminuindo com o passar do tempo. Estimativas apresentadas pelos pesquisadores mostram que há um aproveitamento muito baixo na recuperação desses valores, em torno de 1% dos recebíveis ao ano, com a consequente reclassificação dos mesmos do curto para o longo prazo, e, também, uma elevação das estimativas com a perda dos respectivos créditos.

Sobre os ajustes relativos aos créditos considerados incobráveis (*uncollectible receivables*) e aos créditos podres (*bad debts*), pode ser conceituado como a parte dos créditos que não podem ser recuperados (Castro & Afonso, 2018). Para Zhadan (2017), a perda com recebíveis pode ser caracterizada como aquela que contém baixo nível de recebimento, com um crescente acúmulo de valores duvidosos nas demonstrações contábeis e com baixo nível de recuperação futura, o que se verifica quando não há o recebimento desses valores pela entidade.

O próprio órgão central de contabilidade reconhece a necessidade de contabilização das perdas com créditos podres, orientando que a mesma seja feita por meio de uma conta redutora do respectivo recebível tendo como contrapartida uma conta diminutiva de resultado (Secretaria do Tesouro Nacional, 2021). Além disso, a orientação é que o cálculo e o registro contábil do ajuste devem ser feitos pelo órgão responsável pela gestão do crédito classificado como recebível nas demonstrações contábeis.

Todavia, existem circunstâncias em que determinado recurso provém de eventos não planejados ou que não estejam totalmente sob o controle da entidade, e que não podem ser confiavelmente reconhecidos ou mensurados. Tais recursos são denominados ativos contingentes (CFC, 2016). No caso desses valores, a recomendação é que os mesmos não sejam reconhecidos em contas patrimoniais

e nem evidenciados nas demonstrações contábeis, uma vez que podem resultar no reconhecimento de ativos que poderão nunca se realizar ou cuja realização seja de extrema probabilidade de não ocorrência (CFC, 2016). A regra estabelecida é que havendo mudança sobre a probabilidade de realização dos ativos contingentes, com a consequente entrada de recursos na entidade, esses valores passam a ser evidenciados em notas explicativas (CFC, 2016).

A avaliação da probabilidade de ingressos de recursos dos valores classificados como ativos contingentes – provável, possível e remota – define a forma como os mesmos devem ser tratados no ambiente contábil (Tabela 3).

Tabela 3 – Probabilidade de ingressos de recursos

Há probabilidade de ingresso de ativo derivado de recurso incerto?	É ativo contingente?	Há reconhecimento e evidenciação?
É praticamente certo	Não	É feito reconhecimento no ativo e a evidenciação nas demonstrações contábeis. Não deve ser feito o reconhecimento, mas deve ser evidenciado em notas explicativas.
É provável, mas não há certeza	Sim	

Fonte: Elaborado a partir da NBC T SP – Estrutura Conceitual (CFC, 2016).

Como se pode observar a partir das informações apresentadas na Tabela 3, as principais diferenças entre os ativos contingentes e os demais ativos dizem respeito ao seu controle e liquidez, já que algum ou todos os requisitos que compõem o controle estão fora da alçada da entidade, pairando incertezas sobre as suas possibilidades. No caso do setor público brasileiro, quando um débito vencido não é pago, ele é cadastrado para controle e cobrança em dívida ativa (§ 3º do art. 2º, Lei nº 6.830/1980 (Brasil, 1980).

De acordo com a Lei nº 4.320 (1964), a dívida ativa cuja titularidade do crédito seja da Fazenda Pública Nacional pode ser de natureza tributária (aquela de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas) ou não tributária (demais créditos da Fazenda Pública). Para Rossi e Santos (2016), a Dívida Ativa de Natureza Tributária é originada de obrigações legais decorrentes do não pagamento de tributo e das multas dele decorrentes, sendo que a DAP, foco do presente estudo, está inserida nesse grande grupo.

2.2 Caminhos da Dívida Ativa Previdenciária

A DAP tem origem na identificação do contribuinte que não efetuou o pagamento da parcela de contribuição previdenciária no tempo devido (art. 3º, Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional [PGFN] nº 33/2018). Neste momento, o devedor é notificado via administrativa. Caso faça o pagamento dentro do prazo de 90 dias, a cobrança é arquivada. Caso contrário, e atentando às exigências normativas, o valor devido é então processado pela Receita Federal do Brasil ou pelo órgão responsável pelo crédito e encaminhado para controle de legalidade e inscrição junto ao órgão competente.

No âmbito do Governo Federal, a PGFN é o órgão responsável pela inscrição e execução da cobrança da dívida ativa, em consonância com § 4º do art. 2º da Lei nº 6.830 (1980). A PGFN tem o dever, após a inscrição, de efetuar o exame da regularidade, certeza e liquidez da dívida (Art. 3º, Lei nº 6.830/1980) e estabelecer os encargos e adicionais incidentes sobre o montante devido (Art. 1º, Decreto-Lei nº 1.025/1969) (Brasil, 1969), que pode incluir, ou não, a atualização monetária, multa e juros de mora sobre o montante inscrito, que deixam de ser computados quando do recebimento, abatimento, anistia ou cancelamento da inscrição.

Posteriormente à inscrição pela PGFN e do cálculo dos demais encargos sobre a dívida, quando for o caso, há a notificação do inadimplente sobre sua situação, que pode regularizá-la voluntariamente ou não. Caso regularize, por intermédio de uma cobrança amigável, é feito o encerramento do processo de cobrança e a baixa da inscrição do devedor em dívida ativa. Caso não seja efetivado o pagamento dos valores devidos, proceder-se-á a cobrança judicial, como disposto no art. 22 do Decreto-Lei nº 147 (1967) (Brasil, 1967). Neste último caso – cobrança judicial, o contribuinte passa a ter seus dados cadastrados no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (CADIN), impossibilitando este, dentre várias outras consequências decorrentes dessa ação, a contratação empréstimos bancários (inciso I e § 4 do art. 1º, Lei nº 10.522/2002).

Os caminhos envolvidos, desde o registro até o arquivamento da inscrição da dívida ativa previdenciária, a exemplo das demais Dívidas Ativas da União, estão sintetizados na Figura 1.

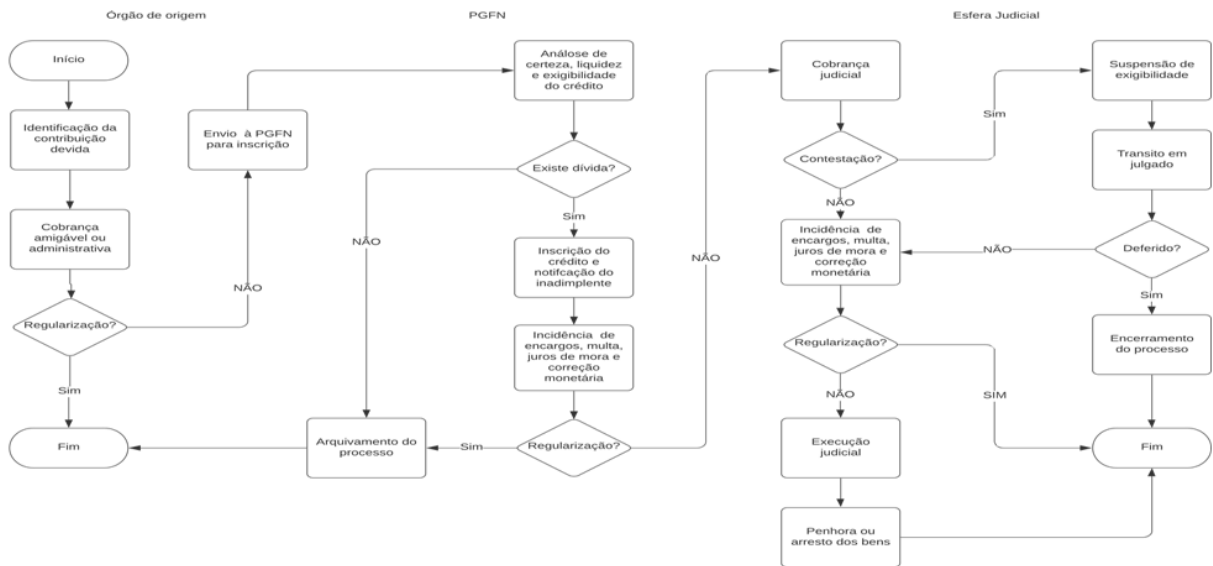


Figura 1 – Caminhos da Dívida Ativa Previdenciária

Fonte: Elaboração própria com base no fluxo de informações percorridos no âmbito da PGFN.

Salienta-se que os valores inscritos em dívida ativa são passíveis de contestação pelo devedor, como exposto no parágrafo único do art. 204 da Lei nº 5.172/1966 (Brasil, 1966), ficando a cargo do mesmo o ônus da prova. Caso a contestação seja deferida em favor do contribuinte, o respectivo processo de cobrança será ajuizado pelo órgão judiciário responsável pelo litígio e será realizada a baixa da inscrição em dívida ativa. Caso contrário, realizar-se-á a atualização dos valores devidos cujo pagamento poderá ser feito diretamente ou por intermédio de execução judicial, materializada pela penhora ou arresto dos bens do inadimplente. É importante ressaltar que quando o montante de arrecadação da dívida ativa for inferior ao custo para obtê-lo (Art. 54, Lei nº 8.212/1991), ou se os valores a serem arrecadados forem inferiores a mil reais, a legislação brasileira dispensa a inscrição em dívida ativa (inciso I do art. 1º da Portaria MF nº 75/2012) (Ministério da Fazenda, 2012)

De acordo com o estabelecido no § 2º do art. 39 da Lei nº 4.320 (1964) e no art. 204 do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172 (1966), a dívida ativa previdenciária pode ser classificada como de natureza tributária e de titularidade da Fazenda Nacional, enquadrando-se às mesmas sujeições, desde a inscrição até a execução, previstas para qualquer dívida ativa do setor público, destacando que o prazo prescricional da dívida ativa relativa às contribuições previdenciárias, de acordo com o art. 144 da Lei nº 3.807/1960 (Brasil, 1960), é de 30 anos.

2.3 Classificação dos Créditos da Dívida Ativa da União

Objetivando segregar os créditos previdenciários da

União e estabelecer uma base confiável para seu reconhecimento e classificação, foi publicada pelo Ministério da Fazenda (atual Ministério da Economia) a Portaria nº 293 (2017), estabelecendo os critérios para classificação (*rating*) dos créditos inscritos em dívida ativa da União, sendo também instituído na ocasião um Grupo Permanente de Classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União (GPCLAS). Segundo a norma, o *rating* da dívida ativa pode ser discriminado em quatro classes: (i) alta perspectiva de recuperação; (ii) média perspectiva de recuperação; (iii) baixa perspectiva de recuperação e (iv) irrecuperáveis (art. 10, Portaria nº 293/2017) (Tabela 4).

Tabela 4 – Rating da dívida ativa da União

Classe	Probabilidade de Recuperação	Descrição
A	Alta	Créditos cuja a liquidez é quase certa
B	Média	Créditos cuja liquidez é provável, mas incerta
C	Baixa	Crédito com liquidez provável de não realização
D	Irrecuperável	Créditos sem perspectivas de realização

Fonte: Elaborado a partir da Portaria nº 293/2017.

Os créditos classificados na classe A devem ser reconhecidos nos RCPG em contas de ativo, complementado por notas explicativas. Os créditos classificados na classe B, por sua vez, devem ser reconhecidos apenas em notas explicativas às demonstrações contábeis, já que não é possível a aferição de estimativas sobre sua recuperabilidade. No caso dos créditos classificados nas classes C e D, a orientação é que os mesmos sejam classificados como ativos contingentes, em razão da perda da sua capacidade de gerar benefícios econômicos futuros (Secretaria do Tesouro Nacional, 2021). Deve ser considerado que ativos contingentes não devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis, muito menos

passíveis de evidenciação em notas explicativas, já que seus créditos são praticamente iliquidáveis (Severo & Lima, 2016).

Em relação à mensuração desses recebíveis, a dívida ativa deve ter como base de mensuração seu valor de realização após apuração de certeza e liquidez do crédito, ou seja, esses valores devem ser mensurados pelo montante final em dinheiro ou pelo valor equivalente que se espera obter, incluindo atualização monetária, juros, multas e outros encargos, de forma a assegurar a fiel demonstração dos fatos contábeis. Também deve ser considerado que os créditos analisados apresentam diferentes níveis de probabilidade de não realização em função de diversas variáveis, como, por exemplo, o cancelamento da dívida.

Por essa razão, a DAP, de acordo com o disposto pela Secretaria do Tesouro Nacional (2021), deve vir acompanhada em seu registro de um ajuste para perdas cuja mensuração, metodologia e memória de cálculo devem ser evidenciadas em notas explicativas. O controle do estoque de dívida ativa, por sua vez, deve ser feito por meio do ajuste para perdas com créditos em dívida ativa, sendo demonstrado nos relatórios como uma conta de natureza redutora, retratando os saldos líquidos da dívida ativa (Rossi & Santos, 2016). Quando houver o efetivo recebimento dos valores inscritos, quando for concedido benefício fiscal concedido aos inadimplentes ou quando houver o cancelamento da dívida ou sua compensação com outros créditos, a DAP não deve ser mais exposta e evidenciada nas demonstrações contábeis.

Destaca-se que nos relatórios contábeis que explicitam a situação dos créditos previdenciários inscritos em dívida ativa há a segregação de tais valores em *Dívida Ativa Previdenciária parcelada* (créditos inscritos que passaram por algum programa de financiamento do governo federal) e *Dívida Ativa Previdenciária não parcelada* (créditos inscritos que estão em processo de cobrança, exigibilidade suspensa e negociação).

Além disso, em relação ao tipo de situação em que os créditos previdenciários possam estar inscritos, de acordo com informações disponíveis sobre as 500 maiores empresas em débito com a previdência social no site da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, 2020), estes podem ser classificados como em *situação irregular* (créditos inscritos em processo de cobrança) ou em *situação regular* (indica se a inscrição está em benefício fiscal – em parcelamento ou moratória; em negociação; suspensão por decisão

judicial ou em garantia – integralmente garantida).

3. Metodologia

Para analisar o perfil da DAP (tempo de inscrição, montante, classificação, entre outros) e a sua recuperabilidade, o trabalho foi dividido em duas etapas. Na primeira etapa, organizou-se a discussão sobre a contabilização, o fluxo do processo de registro e da classificação de probabilidade de pagamento da dívida ativa previdenciária. Em um segundo momento, foi efetuado levantamento de dados relacionados à DAP, abrangendo saldos, pagamentos, tempo de inscrição e demais detalhamentos dos saldos. Os dados foram obtidos nos demonstrativos contábeis e financeiros constantes na Prestação de Contas do Presidente da República do Brasil, no BGU e na base de dados Sistema Dívida da PGFN. Cabe lembrar que a PGFN é quem inscreve e administra os créditos inscritos em DAP e é a mantenedora de tal sistema, alimentando-o ou fazendo a sua manutenção quando necessário.

Registre-se que a base de dados extraída da Prestação de Contas da Presidência da República e do BGU foi discriminada em parcelada e não parcelada com o intuito de demonstrar as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação e as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial (Secretaria Geral da Presidência da República, 2019). Já a base de dados coletada nos arquivos da PGFN tem o intuito de demonstrar a parcela da dívida ativa previdenciária em situação irregular (em cobrança) e aquela em situação regular (suspensão por decisão judicial, em benefício fiscal e garantido), visando obter uma base confiável para o estabelecimento do *rating* da dívida e o seu respectivo reconhecimento, mensuração e evidenciação nos demonstrativos contábeis do setor público.

A base de dados construída a partir dos demonstrativos da Prestação de Contas da Presidência da República e do BGU referem-se aos anos de 2012 a 2019, enquanto a base de dados extraída da PGFN refere-se aos montantes inscritos até março de 2020. Foi utilizada estatística descritiva para organização e análise dos dados. Em razão das diferenças não esperadas, mas observadas, nos saldos das bases objeto de análise (Prestação de Contas da Presidência da República /BGU e PGFN), as mesmas foram analisadas separadamente, uma vez que as informações de uma base complementam as informações constantes na outra base.

Buscou-se, também, via Lei de Acesso à Informação (LAI) explicações sobre as diferenças observadas relativas à base de dados dos créditos de natureza previdenciária administrados pela Receita Federal do Brasil, para análise dos créditos constituídos mas ainda não inscritos em DAP. Em resposta, a Nota Corat/Cobra/Dapar nº 184, de 11/09/2020, relativa ao processo nº 13035.101980/2020-63, trouxe que a coordenação responsável por tal seara na Receita Federal do Brasil encontra-se impossibilitada de prestar as informações demandadas, visto que exigiria trabalho excepcional, o que não faz parte de suas atribuições. Desta forma, tem-se, nesse aspecto, uma limitação da pesquisa. Por fim, informa-se que os valores monetários foram corrigidos pela inflação acumulada até 2020, utilizando-se o Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC).

4. Resultados

4.1 Evolução do Estoque e Composição da Dívida Ativa Previdenciária

De 2012 a 2019 houve expressivo aumento no estoque da dívida ativa previdenciária (crescimento real de 44,6%), apresentando ao final do exercício de 2019 o montante de 562,8 bilhões de reais inscritos (a preços de 2020), sendo a maior parte composta por créditos previdenciários não parcelados. Por outro lado, o estoque da DAP parcelada (em pagamento) manteve-se baixa, variando entre 8% e 17,8% do total (Figura 2).

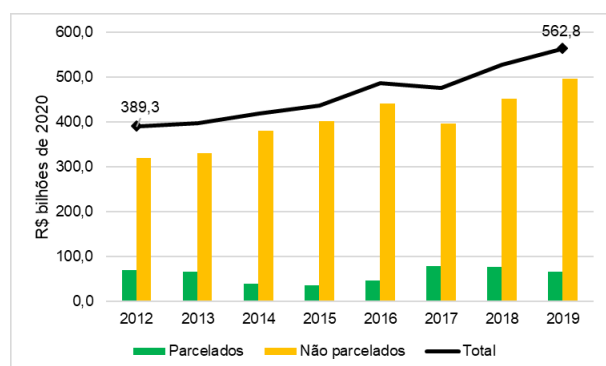


Figura 2 – Evolução do Estoque da Dívida Ativa Previdenciária
Fonte: Elaboração própria com base em TCU (2012 - 2019) e BGU (2013 - 2019).

A Figura 2 mostra também que, com o passar dos anos o estoque da DAP continuou a aumentar, o que indica que, apesar dos esforços empreendidos, estes carecem de efetividade, já que a DAP continua sendo composta, fundamentalmente, de créditos não parcelados (Santos, 2017). Lembrando que os créditos

não parcelados são aqueles no estágio de processo de cobrança, de exigibilidade suspensa ou de negociação.

Ao longo dos anos, constatou-se que a maior parte da Dívida Ativa Previdenciária permaneceu classificada ‘Em cobrança’, oscilando de 68,6% em 2012 para cerca de 73,9% em 2019 (Figura 3). A dívida ativa classificada em cobrança é a dívida em situação irregular, diferindo da dívida em negociação, em suspensão, em garantia ou vinculada à benefício fiscal. Na Figura 3, pode-se observar que a dívida em benefício fiscal correspondeu à 21,0% do total em 2019, enquanto que a categoria “outros” (dívida em negociação, em suspensão ou em garantia) foi de 3,3% do total.

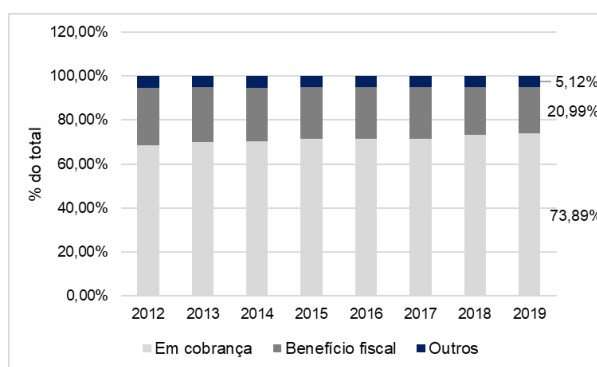


Figura 3 – Evolução da Dívida Previdenciária por Tipo de Situação

Fonte: Elaboração própria com base em PGFN (2020).

É importante ressaltar que a manutenção dos valores da DAP em cobrança pode representar um problema, uma vez que são os mais prováveis de representarem perdas futuras, ou seja, de remota probabilidade de recuperação ou simplesmente irrecuperáveis (Al-Mahmoud & Nobanee, 2020). Tais fatos corroboram a afirmação de Castro e Afonso (2018) de que a cobrança dos ativos públicos que representam tributos e outros créditos devidos pelos contribuintes brasileiros são muito insuficientes.

Ao analisar a maturação da Dívida Ativa Previdenciária, verifica-se que mais da metade dos créditos foram inscritos nos últimos dez anos, devidos predominantemente por pessoas jurídicas (97,4%). E que apesar de a legislação estabelecer a prescrição em 30 anos, há créditos inscritos há mais de 35 anos e outros sem a identificação da informação com relação à data de sua inscrição (Figura 4), reforçando a natureza contingente de parte da DAP. A manutenção dessa condição se opõe ao disposto por Delgado e Vizhco (2020), que afirmam que tais valores devem ser recuperados em um período máximo de três

meses, pois, períodos maiores poderiam minimizar o rendimento do investimento feito para cobrá-lo.

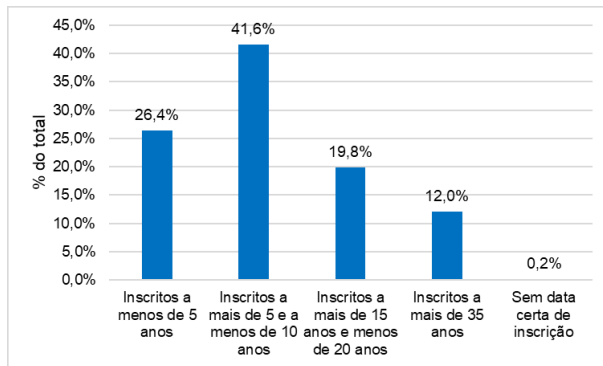


Figura 4 – Maturação da Dívida Previdenciária (proporção dos valores) – março/2020
Fonte: Elaboração própria com base em PGFN (2020).

A Figura 5 mostra a quantidade de devedores (pessoa física e jurídica) que estão inscritas na Dívida Ativa Previdenciária, separado por faixa de valores de dívida. Assim, observa-se na Figura 5 que a maior parte dos devedores possuem dívida na faixa de valor até R\$ 20 mil, abrangendo 63,3% do total de devedores.

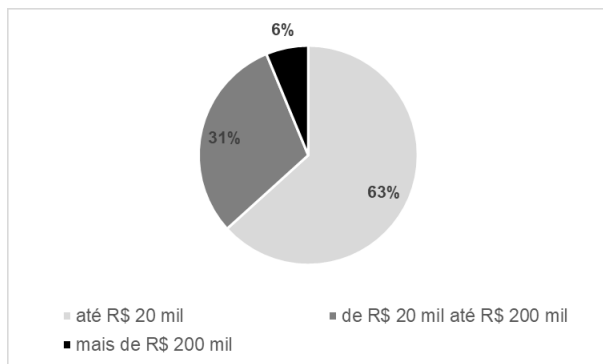


Figura 5 – Proporção de Devedores por Faixa de Valor da DPA – março/2020
Fonte: Elaboração própria com base em PGFN (2020).

Por outro lado, quando se analisa a dívida acumulada por faixa de valor (Figura 6), observa-se que 58,9% da dívida ativa previdenciária corresponde à créditos superiores à 1 milhão de reais. A dívida de até R\$ 200 mil correspondeu à 21,3% do total e a dívida da faixa de R\$ 200 mil à R\$ 1,0 milhão participou com 19,8% do total.



Figura 6 – Proporção da Dívida Acumulada para Cada Faixa de Valor – Março/2020
Fonte: Elaboração própria com base em PGFN (2020).

Quanto ao tempo de inscrição da Dívida Ativa Previdenciária, verifica-se que Pernambuco e Sergipe são os Estados da Federação que possuem os créditos mais antigos inscritos em DAP ainda em cobrança (Tabela 5). Além disso, observa-se que cerca de 83% dos créditos inscritos há mais de 80 anos estão em situação irregular, ou seja, em cobrança e, majoritariamente são devidos por pessoas jurídicas as quais já não existem atualmente. A base de dados também não apresenta os valores devidos.

Tabela 5 – Relação das Pessoas Jurídicas Devedoras das DAP Mais Antigas

UF	Razão Social	Data de Inscrição do Crédito em DAP	Situação Cadastral	Motivo da Situação Cadastral
PE	Massa Falida Hadan Enge S/A	1906	Baixada	Inaptdião
SE	Terra Engenharia e Construções Ltda	1906	Baixada	Extinção para liquidação voluntária
RJ	Kromik Brasil Ltda	1915	Baixada	Incorporação
MG	Jose Raimundo Stoppa	1923	Baixada	Inaptdião
RJ	Sempre Planejamento Projetos e Construções Ltda	1923	Baixada	Inaptdião
SP	Video Computer Comercio e Serviço de Video Game Ltda	1928	Baixada	Inaptdião

Fonte: Elaboração própria com base em PGFN (2020) e Receita Federal do Brasil (2020).

Os dados apresentados na Tabela 5 mais uma vez chamam atenção para a divergência entre a prescrição em 30 anos conforme estabelecido em lei e o registro de créditos de Dívida Ativa Previdenciária com inscrição superior a 30 anos. Por outro lado, evidencia a dificuldade na arrecadação desses créditos.

4.2 Perfil dos 10 maiores Devedores da Previdência

Verifica-se que nos 10 maiores devedores da previdência concentram-se 14% do valor devido pelos maiores 500 devedores. Em relação aos valores devidos, os 10 maiores devedores da DAP acumulam 19,5 bilhões dos 121,9 bilhões de reais devidos pelos 500 maiores devedores. Na Tabela 6 apresenta-se a listagem dos 10 maiores devedores.

Tabela 6 – Os 10 Maiores Devedores da Previdência Social

Posição	Empresa	Total [R\$ milhões de 2020]
1	Viação Aérea Rio-Grandense S/A (falida)	4.164,77
2	JBS S/A	2.791,83
3	Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás	2.171,23
4	Viação Aérea São Paulo S/A (falida)	2.016,69
5	Ympactus Comercial S/A	1.859,61
6	Aelbra Educação Superior - Graduação e Pós-graduação S/A (falida)	1.787,16
7	Transbrasil S/A Linhas Aéreas (falida)	1.384,29
8	Banco Bradesco S/A	1.169,06
9	Marfrig Global Foods S/A	1.108,40
10	Águas e Esgotos do Piauí S/A	1.017,28

Fonte: Elaboração própria com base em PGFN (2020).

Ao analisar o perfil dos 10 maiores devedores da DAP, verifica-se que a maior parte dos valores devidos (62,8%) está em situação irregular (em cobrança), ultrapassando a quantia de 12 bilhões de reais em relação ao total da dívida previdenciária inscrita. Por outro lado, quando se observa os 500 maiores devedores da DAP, o percentual de créditos irregulares é ainda maior, de 72,5%, para dados de maio da PGFN (2020).

Tem-se ainda que das 10 maiores empresas listadas como devedoras da previdência, quatro encontram-se extintas, sendo que a maior devedora da previdência se encontra falida desde 2010, tendo 100% dos valores devidos inseridos na situação em cobrança, ou seja, em situação de irregularidade. Para Castro e Afonso (2018), quando os créditos estão classificados nesse tipo de situação, grande parte desses valores não são passíveis de recuperação, seja de forma parcial ou integral.

Silva e Lima Filho (2020) constataram que as empresas JBS e Marfrig apresentaram em seus relatórios de

gestão analisados a partir de 2012 custos de operação superiores ao faturamento, gerando, assim, em relação ao endividamento, concentração de dívida no passivo exigível de curto prazo maior em relação ao Patrimônio Líquido, revelando a relativa insolvência das referidas empresas em relação aos seus credores.

4.3 Análise da Recuperabilidade da Dívida Ativa Previdenciária

Com relação à arrecadação dos valores inscritos em Dívida Ativa Previdenciária, houve expressivo aumento no período de 2012 a 2019, crescimento real de 333,4%, com destaque para o recebimento de créditos previdenciários inscritos parcelados (Figura 7). Esse crescimento pode ser explicado pelo aumento do número de programas de parcelamento da dívida ativa e, também, pelas facilidades envolvidas para participação em tais programas (Presidência da República, 2016).

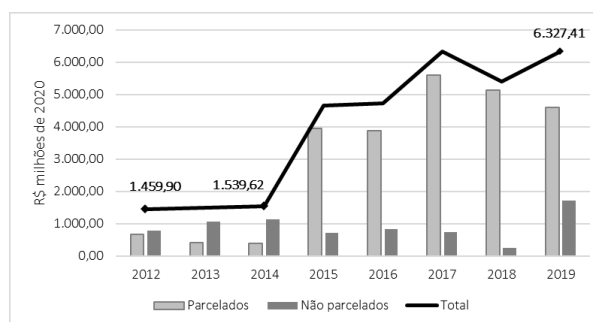


Figura 7 – Evolução da Arrecadação da Dívida Ativa Previdenciária

Fonte: Elaboração com base em TCU (2012 - 2019) e BGU (2013 - 2019).

É importante mencionar que as recentes normatizações que intentam contra a sonegação de devedores participantes de programas de financiamento da dívida por meio de diversos instrumentos de recuperação, com destaque para o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), tem sido importante para o crescimento da arrecadação da dívida ativa previdenciária nos últimos anos (PGFN, 2016). Observando o crescimento real do estoque da DAP, de 44,6% (Figura 2), foi superado pelo crescimento da arrecadação da DAP, de 333,4% (Figura 7), no mesmo período de 2012 a 2019. Tal fato sugere que os esforços empreendidos para inibir a sonegação podem estar surtindo efeitos.

Contudo, é preciso considerar que a maior parte dos programas de refinanciamento para regularizar os créditos decorrentes de débitos relativos à DAP pode

ser uma das razões que justificam a diferença entre a variação da arrecadação e a variação do estoque da DAP e, portanto, pode não ser um indicador tão favorável em razão de se reverter no crescimento exponencial do estoque da DAP, cuja realização em receitas segue diminuindo (Castro & Afonso, 2018).

Outra análise relevante para o objetivo do presente estudo diz respeito à classificação do rating estabelecida pela Portaria nº 293/2017. Constatou-se que em 2019 a DAP era composta, em sua maioria, por créditos inscritos irrecuperáveis (D) ou com baixa probabilidade de recuperação (C), ou seja, 65,1% do estoque da DAP em 2019 possuía remota ou nenhuma probabilidade de recuperação aos cofres públicos, evidenciando, portanto, a sua natureza contingente (Figura 8).

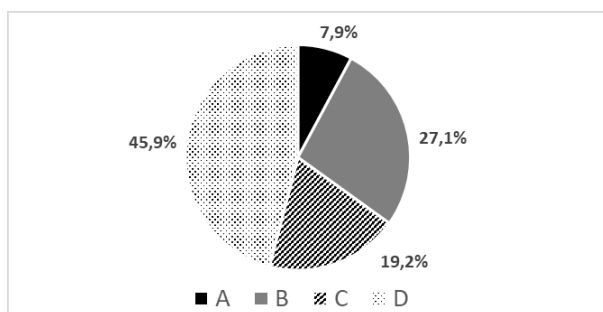


Figura 8 – Rating da dívida ativa previdenciária – 2019
Fonte: Elaboração própria com base em RCTN (2020).

Destaca-se que alguns estudos recentes apontaram a possibilidade de cobrir o déficit da previdência com o uso dos montantes que seriam resgatados via cobrança da DAP (Senado Federal, 2017; Schmidt, 2017; Santos, 2017). Contudo, dos R\$ 562,8 bilhões em estoque na DAP em 2019 (Figura 2), apenas 197,0 bilhões de reais possuíam alta ou média probabilidade de recuperação, correspondendo somente a 35,0% (Figura 8) do total da DAP inscrita. E conforme observado na Figura 7, em 2019 foram arrecadados R\$ 6,3 bilhões (a preços de 2020), o que corresponde à apenas 1,1% do estoque total da DAP nesse ano. Assim, como a recuperação dos valores inscritos é baixa, com a conseqüente reclassificação dos mesmos do curto (ativo circulante) para o longo prazo (ativo não circulante), há uma elevação das estimativas com a perda desses créditos (Castro & Afonso, 2018).

4.4 Comparação entre os dados do BGU e da PGFN - Discrepâncias Verificadas

Ao examinar a base de dados da PGFN e sua posterior compilação em gráficos, foi verificada algumas

discrepâncias em relação aos demais demonstrativos e relatórios consultados para atender ao objetivo do presente estudo. Uma dessas informações diz respeito a evolução da Dívida Ativa Previdenciária em 2019: enquanto os relatórios da Prestação de Contas da Presidência da República e do BGU apresentaram o valor de R\$ 562,8 bilhões a preços de 2020 (Figura 2), a base da PGFN apresentou o valor em torno de 502,6 bilhões de reais a preços de 2020 (Figura 9). Além da discrepância de valores em 2019, constata-se que no período de 2012 a 2015 a DAP indicada pela PGFN era superior à DAP indicada pela Prestação de Contas da Presidência da República ou pelo BGU. E a partir de então ocorreu uma inversão, sendo a Dívida Ativa Previdenciária indicada pela Prestação de Contas da Presidência da República ou pelo BGU superior ao indicado pela PGFN.

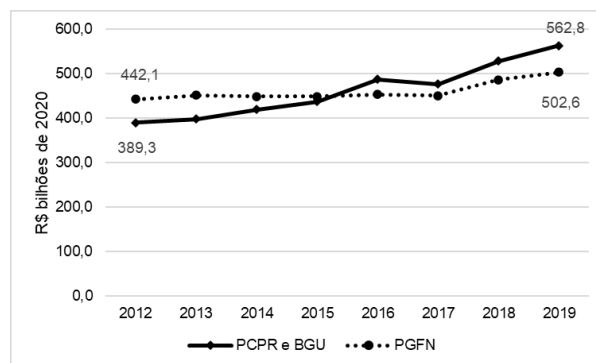


Figura 9 – Discrepâncias nas bases de dados sobre a evolução da DAP

Fonte: PGFN – Sistema Dívida (2020)

Outra constatação é que a base de dados da PGFN sobre a Dívida Previdenciária não faz distinção em relação à natureza do crédito, ou seja, se o crédito inscrito provém de contribuições constitucionalmente previdenciárias ou de contribuições tributárias destinadas ao custeio da previdência, e se a mesma possui relação direta com a dívida previdenciária, ou seja, com a contribuição não repassada, ou se apenas possui relação com as custas judiciais envolvidas na cobrança do crédito inscrito.

Além disso, a maior parte da dívida previdenciária que está inscrita na PGFN encontra-se classificada como 'Outros', não havendo, ao menos, a especificação de que se trata de uma rubrica de natureza tributária ou não tributária. Destaca-se, também, que em relação ao 'Tipo de Crédito', existe uma rubrica denominada 'Débito de Natureza Não Previdenciária' dentro de uma base dados que, em tese, deveria tratar apenas de dívida de natureza previdenciária.

Em relação às datas de inscrição da DAP junto à base da

PGFN, apesar de ser um valor irrisório em comparação ao total da dívida previdenciária, existem dívidas que não possuem data certa de inscrição, mas possuem valores a serem cobrados, ou seja, na base da dados a data de inscrição de tais dívidas consta como 'sem informação', contudo, o valor consolidado da dívida apresenta estimativas. Essa situação prejudica a análise da probabilidade da recuperabilidade desses valores, objeto do presente estudo.

Outra impropriedade observada na base de dados da PGFN diz respeito à não apresentação de alguns valores devidos, mesmo constando o nome (pessoa física ou pessoa jurídica) do devedor, a origem da dívida, a unidade responsável pelo envio da dívida a PGFN para inscrição, a situação da inscrição, o tipo de situação e a data de inscrição do débito, comprometendo, assim, a apuração da integralidade do valor da dívida a ser recebida.

Como as bases relacionadas neste estudo compõem os dados oficiais sobre a gestão da dívida ativa previdenciária brasileira, era esperado que as informações fossem convergentes ou, ao menos que fossem acompanhadas de notas explicativas que evidenciassem os motivos das discrepâncias observadas.

5. Considerações Finais

A análise dos dados mostrou que no período de 2012 a 2019 houve expressivo aumento de mais de aproximadamente 45% no estoque da dívida ativa previdenciária, em sua maior parte composta por créditos previdenciários não parcelados, e que o estoque da DAP parcelada (em pagamento) se manteve baixo, variando entre 8% e 17,8% do total. Com o passar dos anos, verificou-se que o estoque da DAP continuou a aumentar, e que a mesma continua sendo composta de créditos não parcelados. Constatou-se também que ao longo dos anos a maior parte da DAP permaneceu classificada 'em cobrança', o que pode representar um problema, uma vez que são os mais prováveis de representarem perdas futuras.

Ao analisar a maturação da dívida ativa previdenciária, verifica-se que mais da metade dos créditos foram inscritos nos últimos dez anos, e que são devidos predominantemente por pessoas jurídicas (97,4%). E que apesar de a legislação estabelecer a prescrição em 30 anos, há créditos inscritos há mais de 35 anos e outros sem a identificação da informação com relação à data de sua inscrição, reforçando a natureza contingente de

parte da DAP.

Com relação aos valores devidos, a maior parte dos devedores possuem dívida na faixa de valor até R\$ 20 mil (63,3%), sendo 58,9% da dívida ativa previdenciária corresponde à créditos superiores à um milhão de reais. Quanto ao tempo de inscrição da dívida ativa de natureza previdenciária, verifica-se que Pernambuco e Sergipe são os Estados da Federação que possuem os créditos mais antigos inscritos em DAP ainda em cobrança. Além disso, cerca de 83% dos créditos inscritos há mais de 80 anos estão em situação irregular, ou seja, em cobrança e, majoritariamente são devidos por pessoas jurídicas que já não existem atualmente.

Sobre o perfil dos 10 maiores devedores da previdência, representam cerca de 14% dos 500 maiores devedores, mas acumulam 19,5 bilhões dos 121,9 bilhões de reais devidos, sendo a maior parte (62,8%) em situação irregular (em cobrança), ultrapassando a quantia de 12 bilhões de reais em relação ao total da dívida previdenciária inscrita. E que das 10 maiores empresas listadas como devedoras da previdência, quatro encontram-se extintas, portanto, trata-se de créditos não são passíveis de recuperação, seja de forma parcial ou integral.

Com relação à arrecadação dos valores inscritos em dívida ativa previdenciária, no período de 2012 a 2019 houve crescimento real de 333,4%, que pode ser explicado pelo aumento do número de programas de parcelamento da dívida ativa e, também, pelas facilidades envolvidas para participação em tais programas. Observando o crescimento real do estoque da DAP, os dados sugerem que os esforços empreendidos para inibir a sonegação podem estar surtindo efeitos. Contudo, é preciso considerar que a maior parte dos programas de refinanciamento para regularizar os créditos decorrentes de débitos relativos à DAP pode ser uma das razões que justificam a diferença entre a variação da arrecadação e a variação do estoque da DAP.

Outra análise relevante para o objetivo do presente estudo diz respeito à classificação do *rating* estabelecida pela Portaria nº 293/2017. Constatou-se que em 2019 a DAP era composta, em sua maioria, por créditos inscritos irre recuperáveis (D) ou com baixa probabilidade de recuperação (C), ou seja, 64,8% do estoque da DAP em 2019 possuía remota ou nenhuma probabilidade de recuperação aos cofres públicos.

Todas essas evidências ratificam os achados de estudos anteriores, de que é baixo nível de recuperação

de recebíveis e de que há acúmulo duvidoso nas demonstrações contábeis do setor público. Objetivamente em resposta à pergunta da pesquisa apresentada no estudo, tem-se que é baixa a capacidade de recuperação dos recebíveis oriundos da dívida ativa previdenciária brasileira, evidenciando, portanto, a natureza contingente desses valores.

Para futuras pesquisas recomenda-se analisar as discrepâncias observadas entre os dados Prestação de Contas da Presidência da República /BGU/PGFN: como se trata de dados oficiais sobre a gestão da dívida ativa previdenciária brasileira, era esperado que essas informações fossem convergentes ou, ao menos que fossem acompanhadas de notas explicativas que evidenciassem os motivos das discrepâncias observadas.

Referências

- Al-Mahmoud, M., & Nobanee, H. (2020). Sustainability and Accounts Receivable Management: A Mini-Review. Available at SSRN 3538711. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3538711>
- Arbatskaya, T. G. (2019). Problems in Accounting of Bad Debts Reserve of Public Sector Organizations. *Finansovij žhurnal—Financial Journal*, (3), 91-105. DOI: 10.31107/2075-1990-2019-3-91-105
- Borsio, M. F. (2016). O Averso de uma Ponderada e Técnica Reforma Previdenciária. In: Narrativas de resistência Book Editor(s): Gustavo Teixeira Ramos, Hugo Cavalcanti Melo Filho, José Eymard Loguercio and Wilson Ramos Filho Published by: CLACSO Stable URL: <https://www.jstor.org/stable/j.ctvtwx288.49>
- Brasil. Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960. (1960). Dispõe sobre a Lei Orgânica da Previdência Social. Recuperado em 12 de dezembro, 2022, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l3807.htm
- Brasil. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. (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. Recuperado em 12 de dezembro, 2022, de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm
- Brasil. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (1966). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Recuperado em 12 de dezembro, 2022, de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm
- Brasil. Decreto-Lei nº 147, de 03 de fevereiro de 1967. (1967). Dá nova lei orgânica à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (P.G.F.N.). Recuperado em 12 de dezembro, 2022, de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0147.htm
- Brasil. Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969. (1969) Declara extinta a participação de servidores públicos na cobrança da Dívida Ativa da União e dá outras providências. Recuperado em 12 de dezembro, 2022, de https://www.planalto.gov.br/civil_03/decreto-lei/del1025.htm
- Brasil. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. (1980). Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Recuperado em 12 de dezembro, 2022, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm
- Brasil. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Recuperado em 12 de dezembro, 2022, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm
- Brasil. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. (2002). Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Recuperado em 12 de dezembro, 2022, de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10522.htm#:~:text=LEI%20No%2010.522%2C%20DE%2019%20DE%20JULHO%20DE%202002.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Cadastro%20Informativo,federais%20e%20d%C3%A1-%20outras%20provid%C3%A2ncias.
- Brasil. Ministério da Fazenda. (2017). Portaria MF nº 293, de 13 de junho de 2017. Estabelece os critérios para classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União e institui o Grupo Permanente de Classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União (GPCLAS). Recuperado em 12 de dezembro, 2022, de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83674>
- Brasil. Nota SEI nº 58/2018. (2018). PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-MF. Análise Efeitos dos Parcelamentos Especiais Deferidos em 2017 sobre a Recuperação de Créditos em 2018.

- Recuperado em 12 de dezembro, 2022, de <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estudos-sobre-a-dau/nota-sei-n-58-2018-pgdau-cda-coaged-pgdau-cda-pgdau-pgfn-mf-analisa-efeitos-dos-parcelamentos-3.pdf>
- Brasil. *Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 287/2016*. (2016). Altera os arts. 37, 40, 109, 149, 167, 195, 201 e 203 da Constituição, para dispor sobre a seguridade social, estabelece regras de transição e dá outras providências. Recuperado em 12 de dezembro, 2022, de <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2119881>
- Brasil. *Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 6/2019*. (2019). Modifica o sistema de previdência social, estabelece regras de transição e disposições transitórias, e dá outras providências. Recuperado em 12 de dezembro, 2022, de <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2192459>.
- Castro, K. P., & Afonso, J. R. R. (2018). Securitização de Recebíveis: Uma avaliação de créditos tributários e dívida ativa no setor público brasileiro. *Economic Analysis of Law Review*, 9(2), 05-34.
- CFC Conselho Federal de Contabilidade. (2016). *NBC TSP Estrutura Conceitual - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público*. NBC TSP 03 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.
- Decker, J. L. (2012). Internal controls for public sector entities. *Journal of Business Case Studies (JBCS)*, 8(2), 213-216. DOI: <https://doi.org/10.19030/jbcs.v8i2.6809>
- Delgado, A. M.A., & Vizhco, M. A. P. (2020). *Examen Especial a las Cuentas por Cobrar del "Gobierno Autónomo Descentralizado del Cantón Paute" del período comprendido entre el 1 de enero del 2016 al 31 de diciembre del 2017* [; (Bachelor's thesis, Universidad del Azuay).
- Fattorelli, M. L., & Gomes, J. M. (2018). "Securitização de Créditos": desvio de arrecadação e geração de dívida pública ilegal. *Revista Direitos, Trabalho e Política Social*, 4(7), 165-199.
- Goebel, P. (2017). A Primer on Government-Sponsored Pension Schemes in the National Accounts and their Impact on the Interpretation of Government Debt Statistics. DOI: <https://doi.org/10.1787/c71c7727-en>
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). *Teoria da contabilidade*; tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 277-297.
- IFI Instituição Fiscal Independente. (2019). *RAF - Relatório de Acompanhamento Fiscal Especial sobre a Reforma da Previdência*. Brasília: Senado Federal.
- Leitch, P., & Lamminmaki, D. (2011). Refining measures to improve performance measurement of the accounts receivable collection function. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 9(2), 1-20.
- Lim, J. Y. (2020). The Determinants of Public Pension Debt in US States. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 16(60), 53-71. DOI:10.24193/tras.60E.4
- Lima, D. V. (2022). *Orçamento, contabilidade e gestão no setor público*. 2. Ed. São Paulo: Atlas.
- Lima, B. R. T. de, Wilbert, M. D., Serrano, A. L. M. (2017). Parcelamento de Tributos Federais Como Forma de Financiamento Indireto. *RACE, Joaçaba*, 16 (3), 1079-1108.
- Loza, F. C. (2019). *Procedimiento Para La Depuración Y Ajuste De Cuentas Por Cobrar De Gestiones Anteriores, Que No Cuenta Con Documentación De Respaldo, Expuestos De Los Estados Financieros De Entidades Del Sector Público*. (Doctoral dissertation, Universidad Mayor de San Andres. Facultad de Ciencias Económicas. carrera Contaduria Publica. Instituto de Investigaciones en Ciencias Contables, Financieras y Auditoria. Unidad de Postgrado).
- Marice, I., Andilolo, O., & Asri, M. (2018). Implementation of Accrual Based Government Accounting Standards in Papua Province Government. Available at SSRN 3305835.
- Ministério da Fazenda. *Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012*. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Recuperado em 12 de dezembro de 2022, de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37631>
- Presidência da República. (2016). *Prestação de Contas do Presidente da República [PCPR] de 2015*. https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/contas/2015/01-Prestacao_de_Contas_da_Presidente_

da_Republica/01_PCPR_4apresentacao.pdf

Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. (2018). *Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018*. Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais. Recuperado em 12 de dezembro de 2022, de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90028>.

Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. (2020). *500 Maiores Empresas em Débito com a Previdência Social*. Recuperado em 12 de dezembro, 2022, de <https://reporterbrasil.org.br/wp-content/uploads/2017/02/maioresdevedoresprevidencia.pdf>

Queiroz, C. M. D. (2020). Cessão de créditos tributários: a experiência de securitização da dívida ativa do estado de minas gerais. *CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS*, 20(01).

Receita Federal do Brasil. (2020). *Análise dos Créditos Ativos – Dezembro 2020*. Recuperado em 12 de dezembro, 2022, de <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/cobranca/creditos-ativos-2020-12/view>

Rocha, J. P. V., & Pinho, V. G. (2013). A Nova Contabilidade Pública e a Mensuração das Receitas Tributárias sob o Enfoque Patrimonial: Perspectivas para a Atuação dos Tribunais de Contas no Controle da Renúncia Fiscal. *Revista Controle-Doutrina e Artigos*, 11(2), 63-79.

Rossi, G. A. S., & Santos, W. J. L. D. (2016). Peculiaridades da Arrecadação e Cobrança da Dívida Ativa na Administração Pública. *Revista Ambiente Contábil-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036*, 8(1), 205-225.

Santos, L. A. (2017). *A Reforma da Previdência do Governo Temer e o Desmonte da Previdência*. Brasília, DF: DIAP. http://sintrasp.com.br/pdfs/reforma_previdencia_governo_temer.pdf

Schmidt, J. A. (2017). O desmonte da previdência social com a PEC 287/2016. SCHMIDT, Jonas Albert. O desmonte da previdência social com a PEC 287/2016. In: *Anais do VIII Jornada Internacional de Políticas Públicas, Maranhão*. <http://www.joinpp.ufma.br/jornadas/joinpp2017/pdfs/eixo14/odesmontedaprevidenciasocialcomapec2872016.pdf>

Secretaria do Tesouro Nacional (2021). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 9. Edição. Recuperado em 12 de dezembro, 2022, de https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943

Severo, P. D. R., & Lima, D. V. D. (2016). Uma Discussão Sobre a Natureza Contingente e o Critério de Reconhecimento da Dívida Ativa da União. *Revista Ambiente Contábil. Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036*, 8(2), 213-232.

Silva, M. A., de Lima, D. V., & Ferreira, L. O. G. (2016). Tratamento Contábil da Dívida Tributária: um estudo de caso no GDF à luz da teoria contábil. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 21(1), 12-27. DOI: <https://doi.org/10.12979/153>

Silva, M. C., & Lima Filho, R. N. (2020). Análise da Insolvência das Empresas Devedoras da Previdência Social. *ID on line Revista de Psicologia*, 14(49), 272-287. DOI: <https://doi.org/10.14295/online.v14i49.2327>

Tribunal de Contas da União. (Recuperado em 12 de dezembro de 2022, de <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tcu/699363831/inteiro-teor-699363851>.

Zhadan, M. I. (2017). Accounting and Analytical Provision of the Management Process of Uncollectible Receivables. *Sustainable Development of Economy*, 56.