



## Perfil e Natureza Contingente da Dívida Ativa Previdenciária Brasileira

**GRAZIELE ALMEIDA DOS SANTOS**

*Universidade de Brasília*

**DIANA VAZ DE LIMA**

*Universidade de Brasília*

**MARCELO DRIEMEYER WILBERT**

*Universidade de Brasília*

### Resumo

A cobrança de recebíveis e sua recuperabilidade têm sido projetados nos controles internos das entidades públicas. No Brasil, o desequilíbrio das contas públicas e o debate da reforma da previdência trouxeram à discussão as dívidas previdenciárias não pagas, revelando a importância do tema. Neste contexto, o objetivo deste estudo é analisar a dívida ativa previdenciária (DAP), abrangendo seu perfil (tempo de inscrição, montante, classificação, entre outros) e a sua recuperabilidade. Para tratar a questão da pesquisa, foi elaborado fluxo do processo administrativo da DAP, desde o registro de sua inscrição até seu arquivamento. Também foi efetuado levantamento e análise por estatística descritiva dos dados da DAP disponíveis na Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR), no Balanço Geral da União (BGU) e no sítio da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), contemplando o período de 2012 a 2020. Entre outros achados da pesquisa, constata-se que houve crescimento da DAP no período de 2012 a 2019, sendo que a maior parte consiste de créditos não parcelados, isto é, em processo de cobrança, em exigibilidade suspensa ou em negociação. E que apesar do aumento expressivo dos recebimentos dos créditos, estes corresponderam apenas a 1,1% do total registrado em 2019, evidenciando que enquanto o estoque da DAP cresce de forma exponencial em relação ao produto interno bruto (PIB), a arrecadação permaneceu relativamente constante no decorrer dos anos, elevando as estimativas de perdas sobre esses créditos. A observação do *rating* da DAP indicou que 64,8% desses valores eram de créditos inscritos irrecuperáveis (Classe D) ou com baixa probabilidade de recuperação (Classe C). A baixa probabilidade de recebimento da DAP em relação ao total, a existência de créditos antigos e a grande proporção de créditos irrecuperáveis evidenciam a natureza contingente da dívida ativa previdenciária brasileira.

**Palavras-chave:** Ativos Contingentes, Brasil, Dívida Ativa, Previdência, *Rating*.



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

## 1 Introdução

A cobrança de recebíveis e sua recuperabilidade tem sido projetados 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, 2019). Contudo, relatórios oficiais mostraram que grande parte desses valores era devida por empresas que faliram ou que foram extintas (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 titularizados 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 (MF, 2018). Entre as explicações 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; Wilbert & Serrano, 2017).



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

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 tem como objetivo analisar a dívida ativa previdenciária (DAP), abrangendo seu perfil (tempo de inscrição, montante, classificação, entre outros) e a sua recuperabilidade. Para tratar a questão da pesquisa, foi elaborado fluxo do processo administrativo da DAP, desde o registro de sua inscrição até seu arquivamento, e efetuado levantamento e análise por estatística descritiva dos dados da DAP disponíveis na Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR), no Balanço Geral da União (BGU) e no sítio da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), contemplando o período de 2012 a 2020.

## 2 Aspectos Conceituais e Legais

### 2.1 Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação de Recebíveis do Setor Público

Segundo o disposto na NBC T SP – Estrutura Conceitual, 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, 2018). 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). 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 no disposto pela Secretaria do Tesouro Nacional [STN] (2018)

Portanto, um recurso é classificado como AC se estiver disponível para realização imediata ou, se a sua expectativa de realização for de até 12 meses após a divulgação das demonstrações contábeis. Os demais itens que não se enquadrarem em nenhuma das possibilidades descritas devem ser classificados com ANC (STN, 2018). 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, Lima, & Ferreira, 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



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

benefícios que, no futuro, possuem probabilidade de gerar caixa. No Brasil, parte da dificuldade da recuperação desses valores pode ser 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 n° 4.320/1964), ficando para um segundo momento a contabilização dos valores pendentes de recebimento, ainda que cumprido seu fato gerador (Lima, 2018). 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 elaborado pela Receita Federal do Brasil (RFB) intitulado *Análise dos créditos Ativos – 2020* mostra que, a dívida previdenciária pode ser classificada 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 RFB (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



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

como os demais créditos que compõem os recebíveis, devem ser reconhecidos nos relatórios contábeis de propósito geral (RCPGs) 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 Andilolo e Asri (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. 3<sup>o</sup>, 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 RFB (Art. 6<sup>o</sup>, Portaria MF 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 (STN, 2018). 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). Registre-se que 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
É provável, mas não há certeza	Sim	Não deve ser feito o reconhecimento, mas deve ser evidenciado em notas explicativas

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 diferença 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](#)). 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 Dívida Ativa Previdenciária (DAP), foco do presente estudo, está inserida nesse grande grupo.

## 2.2 Caminhos da Dívida Ativa Previdenciária

A dívida ativa previdenciária (DAP) tem origem na identificação do contribuinte que não efetuou o pagamento da parcela de contribuição previdenciária no tempo devido (Art. 3º, Portaria 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 RFB ou pelo órgão responsável pelo crédito e encaminhado para controle de legalidade e inscrição junto ao órgão competente. No âmbito do Governo Federal, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (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), 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). 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).

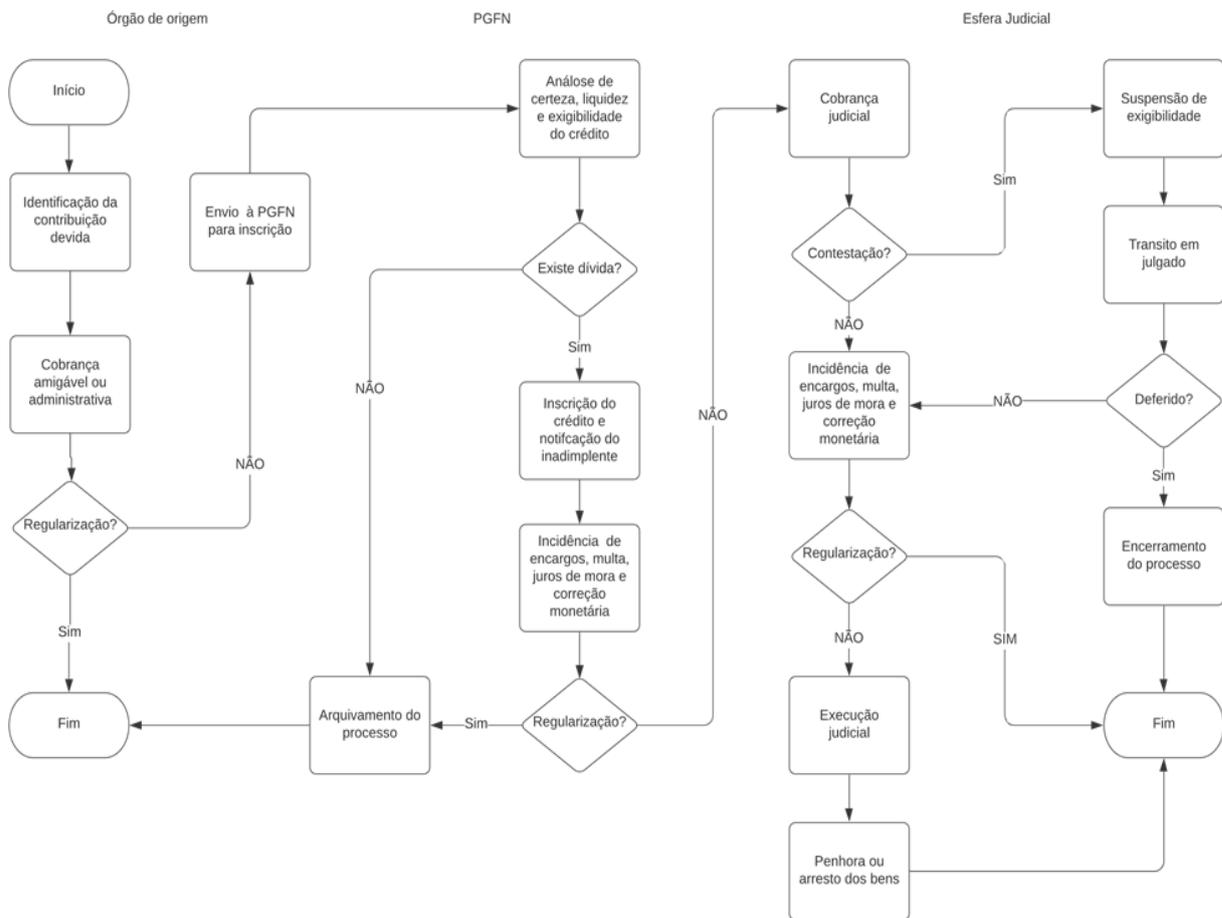
Salienta-se que os valores inscritos em dívida ativa são passíveis de contestação pelo devedor, como exposto no parágrafo único do art. 204 da Lei nº 5.172 (1966), ficando a cargo



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

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. Registre-se que quando o montante de arrecadação da dívida ativa for inferior ao custo para obtê-lo (Art. 54, Lei n<sup>o</sup> 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. 1<sup>o</sup> da Portaria MF n<sup>o</sup> 75/2012). 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

De acordo com o estabelecido no § 2<sup>o</sup> do art. 39 da Lei n<sup>o</sup> 4.320 (1964) e no art. 204 do Código Tributário Nacional – Lei n<sup>o</sup> 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 n<sup>o</sup> 3.807 (1960), é de 30 anos.



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

### 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 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 relatórios contábeis de propósitos gerais (RCPGs) 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 (STN, 2018). Registre-se 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 STN (2018), 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.

Registre-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



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

disso, em relação ao tipo de situação em que os créditos previdenciários possam estar inscritos, de acordo com a PGFN (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; suspenso 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 (PCPR), no Balanço Geral da União (BGU) e na base de dados Sistema Dívida da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (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 PCPR e do Balanço Geral da União (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 (suspenso 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 PCPR 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 (PCPR/BGU e PGFN), as mesmas foram analisadas separadamente, uma vez que as informações de uma base complementam as informações constantes na outra base. Registre-se que buscou-se 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 (RFB), para análise dos créditos constituídos mas ainda não inscritos em DAP, contudo, em resposta, a Nota Corat/Cobra/Dapar n<sup>o</sup> 184, de 11/09/2020, relativa ao processo n<sup>o</sup> 13035.101980/2020-63, trouxe que a coordenação responsável por tal seara na RFB *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 Geral de Preços – Disponibilidade Interna (IGP-DI).

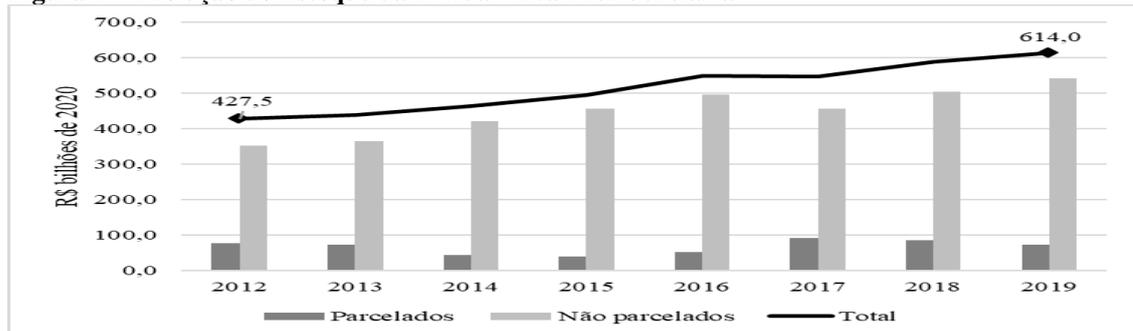
São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

## 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 43,6%), apresentando ao final do exercício de 2019 o montante de 614,0 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).

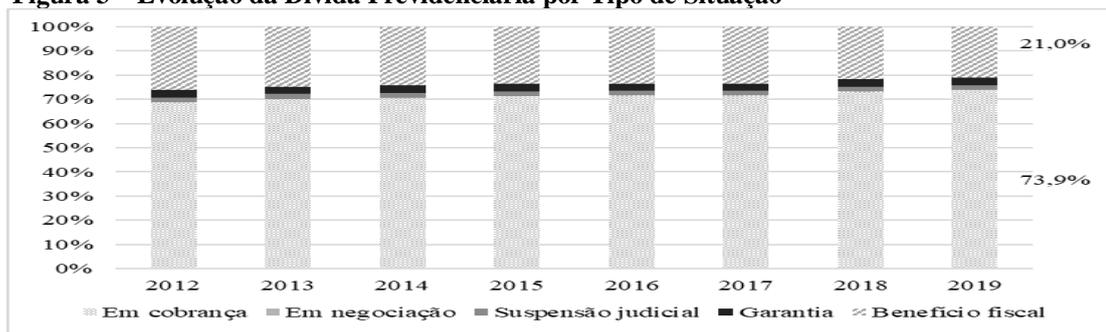
Figura 2 – Evolução do Estoque da Dívida Ativa Previdenciária



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.

Figura 3 – Evolução da Dívida Previdenciária por Tipo de Situação



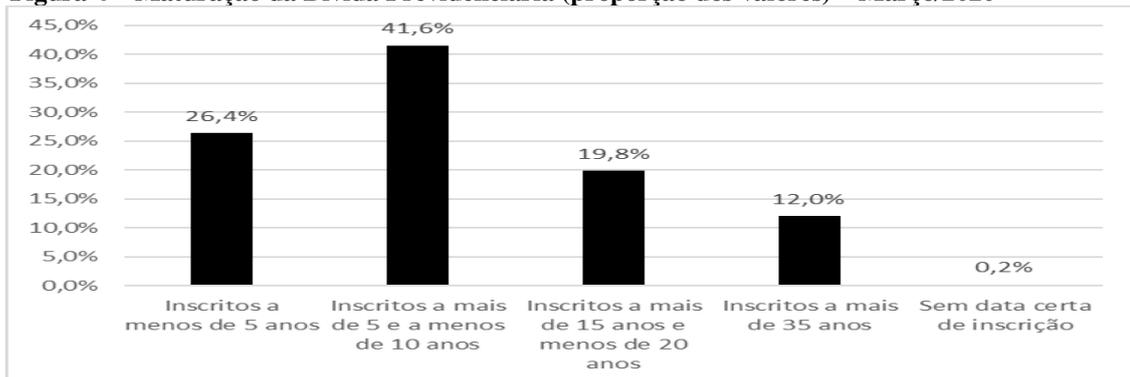
Fonte: Elaboração própria com base em PGFN (2020).

Registre-se 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 irre recuperáveis (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.

São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

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.

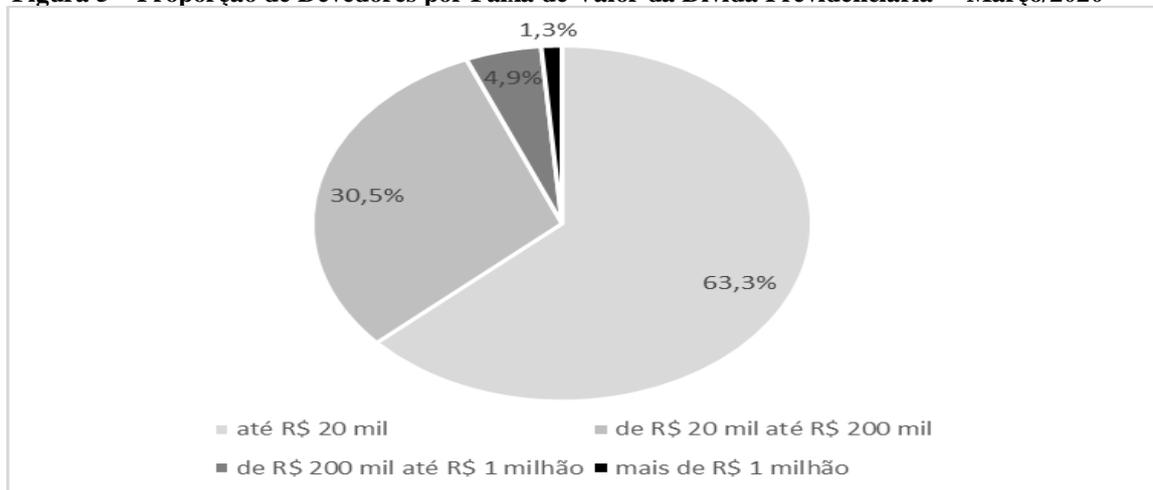
**Figura 4 – Maturação da Dívida Previdenciária (proporção dos valores) – Março/2020**



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 Dívida Previdenciária – Março/2020**

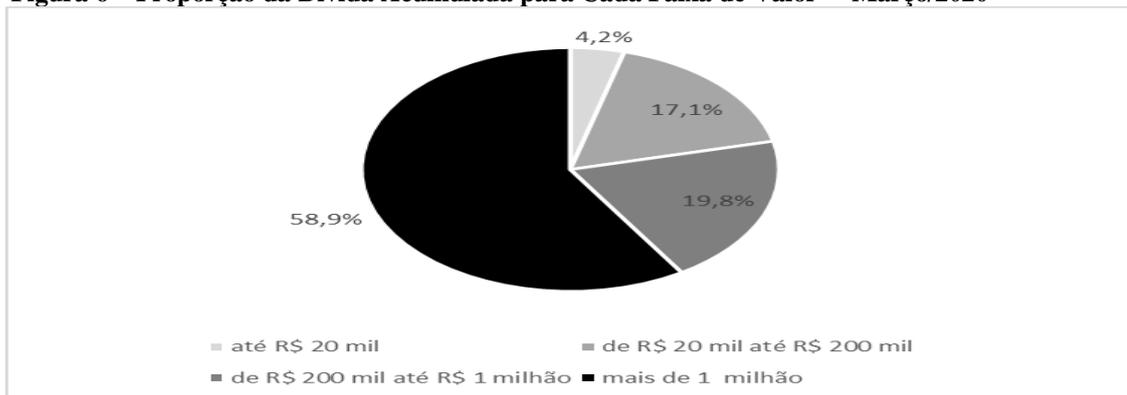


Fonte: Elaboração própria com base em PGFN (2020).

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.



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

**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 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 (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's 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	Inaptidão
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	Inaptidão
RJ	Sempre Planejamento Projetos e Construções Ltda	1923	Baixada	Inaptidão
SP	Vídeo Computer Comercio e Serviço de Vídeo Game Ltda	1928	Baixada	Inaptidão

Fonte: Elaboração própria com base em PGFN (2020) e RFB (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 à 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 (Valores atualizados a Maio/2020)**

Posição	Empresa	Total (Em milhões – R\$)
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



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

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). Registre-se que das 10 maiores empresas listadas como devedoras da previdência, quatro encontram-se extintas, sendo que a maior devedora da previdência encontra-se falida desde, 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 330,5%, 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 (PCPR, 2015).

Figura 7 – Evolução da Arrecadação da Dívida Ativa Previdenciária



Fonte: 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

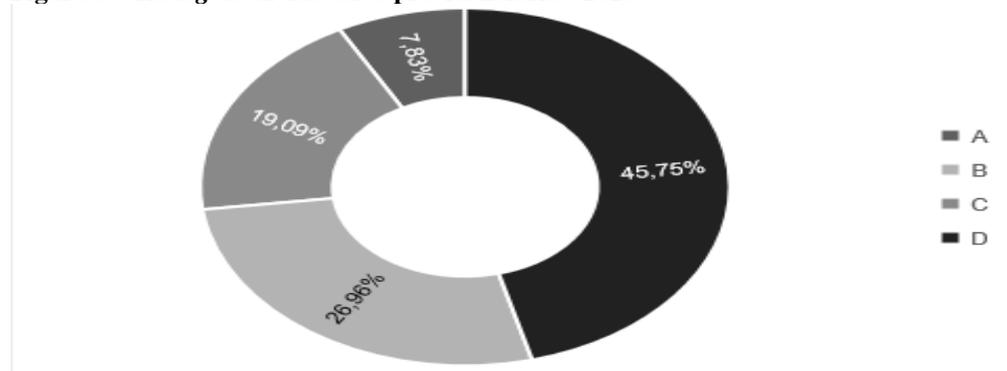
São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

estoque da DAP, de 43,6% (Figura 2), foi superado pelo crescimento da arrecadação da DAP, de 330,5% (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 n<sup>o</sup> 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, 64,8% 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).

Registre-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\$ 614,0 bilhões em estoque na DAP em 2019, apenas 213,7 bilhões de reais possuíam alta ou média probabilidade de recuperação, correspondendo somente a 34,8% do total da DAP inscrita. E conforme observado na Figura 7, em 2019 foram arrecadados R\$ 6,9 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 consequente 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

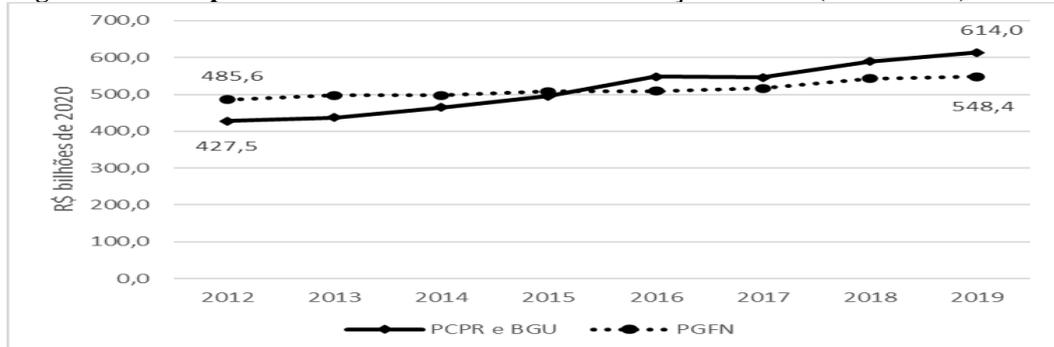
Ao examinar a base de dados da PGFN e sua posterior compilação em gráficos, foi verificada algumas discrepâncias em relação aos demais demonstrativos e relatórios consultados para atender ao objetivo do presente estudo. Uma dessas informações diz respeito a evolução da dívida ativa previdenciária em 2019: enquanto os relatórios da PCPR e do BGU apresentaram o valor de R\$ 614,0 bilhões a preços de 2020 (Figura 2), a base da PGFN apresentou o valor em torno de 548,4 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 PCPR ou pelo BGU. E a partir de então ocorreu



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

uma inversão, sendo a dívida ativa previdenciária indicada pela PCPR ou pelo BGU superior ao indicado pela PGFN.

**Figura 9 – Discrepâncias nas bases de dados sobre a evolução da DAP (Em milhões)**



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 provem 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 de 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

O presente estudo teve como objetivo analisar a dívida ativa previdenciária (DAP), abrangendo seu perfil (tempo de inscrição, montante, classificação, entre outros) e a sua recuperabilidade, a partir dos dados evidenciados nos demonstrativos contábeis e financeiros constantes na Prestação de Contas do Presidente da República do Brasil (PCPR), no Balanço Geral da União (BGU) e no sítio da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN),



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

relativos ao período de 2012 a 2020. A revisão da literatura trouxe que a cobrança de recebíveis e sua recuperabilidade tem sido projetados nos controles internos das entidades públicas, e que no Brasil o desequilíbrio das contas públicas e o debate da reforma da previdência trouxeram à discussão as dívidas previdenciárias não pagas, revelando a importância do tema. Apesar da aparente clareza dos critérios de reconhecimento dos ativos do setor público, verificou-se que ainda pairam dúvidas sobre o tratamento contábil dos créditos de curto e longo prazo, também conhecidos como recebíveis (*receivables*), e os ajustes relativos aos créditos considerados incobráveis (*uncollectible receivables*).

Conforme relatório da Receita Federal do Brasil (RFB), a dívida previdenciária pode ser classificada 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. Enquanto os créditos classificados na classe A devem ser reconhecidos nos RCPGs em contas de Ativo, complementado por notas explicativas, os créditos classificados na classe B 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 normativa é que os mesmos sejam classificados como Ativos Contingentes, em razão da perda da sua capacidade de gerar benefícios econômicos futuros, não devendo ser reconhecidos nas demonstrações contábeis, muito menos passíveis de evidenciação em notas explicativas, já que seus créditos são praticamente iliquidáveis.

A análise dos dados mostrou que no período de 2012 a 2019 houve expressivo aumento de mais de 40% 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, tratam-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 330,5%, que pode ser explicado pelo aumento do número de programas de parcelamento da dívida ativa e, também, pelas



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

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 irrecuperáveis (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, evidenciando, portanto, a sua natureza contingente desses valores. Para futuras pesquisas recomenda-se analisar as discrepâncias observadas entre os dados PCPR/BGU/PGFN: como se tratam 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.

Andilolo, O., & Asri, M. (2018). Implementation of Accrual Based Government Accounting Standards in Papua Province Government.

Arbatskaya, T. G. (2019). Problems in Accounting of Bad Debts Reserve of Public Sector Organizations. *Finansovyy zhurnal—Financial Journal*, (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.ctvtxw288.49>

Brasil. (26 de agosto de 1960). Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960.

Brasil. (17 de março de 1964). Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

Brasil. (25 de outubro de 1966). Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Brasil. (03 de fevereiro de 1967). Decreto-lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967.

Brasil. (15 de março de 2020). Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969.

Brasil. (22 de setembro de 1980). Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Brasil. (05 de outubro de 1988). Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988.

Brasil. (24 de julho de 1991). Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Brasil. (04 de maio de 2000). Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

Brasil. (19 de julho de 2002). Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

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.

CGU Controladoria Geral da União. (18 de novembro de 2019). Norma de Execução SFC nº 2, de 18 de novembro de 2019.

CGU Controladoria Geral da União. (s.d.). Prestação de Contas do Presidente da República.

Decker, J. L. (2012). Internal controls for public sector entities. *Journal of Business Case Studies (JBCS)*, 8(2), 213-216.

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.

Gentil, D. L. (2017). A previdência social ‘paga o preço do ajuste fiscal e da expansão do poder financeiro. *Revista da ABET*, 16(1).

Goebel, P. (2017). A Primer on Government-Sponsored Pension Schemes in the National Accounts and their Impact on the Interpretation of Government Debt Statistics.

Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). Teoria da contabilidade; tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 277-297.

Instituição Fiscal Independente. (2019). RAF - Relatório de Acompanhamento Fiscal Especial sobre a Reforma da Previdência. Brasília: Senado Federal.

Ipeadata. (06 de janeiro de 2020). PIB Nominal. Fonte: Ipeadata séries: <http://www.ipeadata.gov.br/ExibeSerie.aspx?serid=38415>

José, S. H. (2017). Relatório Final da CPI da Previdência. Brasília: Senado Federal.



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

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.

Lima, D. V. (2018). *Orçamento, contabilidade e gestão no setor público*. 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 Contaduría Publica. Instituto de Investigaciones en Ciencias Contables, Financieras y Auditoria. Unidad de Postgrado).

Ministério da Fazenda. (09 de março de 2020). Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012.

Ministério da Fazenda. (13 de junho de 2017). Portaria nº 293, de 13 de junho de 2017.

Poder Executivo. (05 de dezembro de 2016). PEC 287/2016 - Proposta de Emenda à Constituição.

Poder Executivo. (20 de fevereiro de 2019). PEC 6/2019 - Proposta de Emenda à Constituição.

Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. (02 de junho de 2020). Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018.

Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. (16 de maio de 2020). 500 maiores devedores da Previdência.

Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. (20 de abril de 2016). Portaria PGFN N° 396, de 20 de abril de 2016.

Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. (20 de março de 2020). Dados Abertos - Dívida Previdenciária.

Queiroz, C. M. D. (2020). Cessão de créditos tributários: a experiência de securitização da dívida ativa do estado de minas gerais.

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.



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

Santos, L. A. (2017). A Reforma da Previdência do Governo Temer e o Desmonte da Previdência.

Schmidt, J. A. (2017). O desmonte da previdência social com a PEC 287/2016. VII Jornada Internacional de Políticas Públicas.

Senado Federal, PSDB/SP - José Serra. (14 de dezembro de 2017). PLP 459/2017.

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.

STN Secretaria do Tesouro Nacional. (18 de dezembro de 2018). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

STN Secretaria do Tesouro Nacional. (2020). Relatório Contábil do Tesouro Nacional. Brasília: STN.

STN Secretaria do Tesouro Nacional. (s.d.). Balanço Geral da União - Anual.

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.

Silva, M. C., & Lima Filho, R. N. (2020). Análise da Insolvência das Empresas Devedoras da Previdência Social/Analysis of the Insolvency of Companies Borning the Social Security. ID on line *REVISTA DE PSICOLOGIA*, 14(49), 272-287.

TCU Tribunal de Contas da União. (05 de maio de 2019). Acórdão n° 2451/2019.

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