



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UNB)
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E GESTÃO
DE POLÍTICAS PÚBLICAS (FACE)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS (CCA)
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (PPGCONT)

PAULO SUERO DOS SANTOS CAVALCANTI MOREIRA

**A INFLUÊNCIA NORMATIVA E CONTÁBIL NA RECUPERAÇÃO DE
CRÉDITOS PÚBLICOS DA UNIÃO SOB A ÓPTICA INSTITUCIONAL**

Brasília, DF
2025

FICHA CATALOGRÁFICA

DS944i DOS SANTOS CAVALCANTI MOREIRA, PAULO SUERO
A INFLUÊNCIA NORMATIVA E CONTÁBIL NA RECUPERAÇÃO DE
CRÉDITOS PÚBLICOS DA UNIÃO SOB A ÓPTICA INSTITUCIONAL /
PAULO SUERO DOS SANTOS CAVALCANTI MOREIRA; orientador
Abimael de Jesus Barros Costa. -- Brasília, 2025.
127 p.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) --
Universidade de Brasília, 2025.

1. Sistema Normativo. 2. Dívida Ativa da União. 3.
Tribunal de Contas da União. 4. Recuperação de créditos. 5.
Governança fiscal. I. de Jesus Barros Costa, Abimael,
orient. II. Título.

PAULO SUERO DOS SANTOS CAVALCANTI MOREIRA

**A INFLUÊNCIA NORMATIVA E CONTÁBIL NA RECUPERAÇÃO DE
CRÉDITOS PÚBLICOS DA UNIÃO SOB A ÓPTICA INSTITUCIONAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB) como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa

Linha de pesquisa: Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade.

Área: Mensuração Contábil.

Brasília, DF
2025

PAULO SUERO DOS SANTOS CAVALCANTI MOREIRA

**A INFLUÊNCIA NORMATIVA E CONTÁBIL NA RECUPERAÇÃO DE
CRÉDITOS PÚBLICOS DA UNIÃO SOB A ÓPTICA INSTITUCIONAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB) como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

COMISSÃO EXAMINADORA:

Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CONT/UnB)

Profa. Dra. Danielle Montenegro Salamone Nunes

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CONT/UnB)

Prof. Dr. Jorge de Souza Bispo

PPGCont/Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Brasília, DF, de fevereiro de 2025.

À minha querida “maninha”. Irmã, amo
você por todo o multiverso.

AGRADECIMENTOS

Agradecimento é GRATIDÃO. É preciso ser VERDADEIRO para expressá-la. Por fim, essa atitude é considerada JUSTA.

Este estudo simboliza o início efetivo de um sonho. Início, porque preconiza, tecnicamente, a jornada do pesquisador no meio científico. No entanto, os prenúncios da vida acadêmica já faziam parte de mim desde que me entendo por ser humano. Os mais íntimos sabem da minha vocação para o descortinar da informação e, sem dúvidas, para repassá-la na forma de conhecimento, ou seja, ensinar.

Começo, portanto, agradecendo ao Universo pela oportunidade concedida. Em seguida, à Espiritualidade amiga pela força e estrutura despendidas em minha direção. À minha amada esposa, Valéria Suero, por me dar o suporte físico e emocional para chegar até o fim, nutrindo e cuidando de nossa família. Aos meus pais, Ana Paula e Ubirajara, por sempre acreditarem em mim, concedendo-me o incentivo necessário para superar as dificuldades. Ao meu tio Reili, Amon-há, por ser o exemplo acadêmico a ser seguido. A UnB por fornecer a excelente estrutura educacional a minha formação acadêmica. Ao meu querido professor orientador, Abimael de Jesus, por acreditar no meu potencial e me fornecer os instrumentos necessários para executar esta dissertação.

À Lina, agradeço pela revisão de forma e estilo na escrita deste trabalho; ao Carlos Vieira Mota, pelos conhecimentos e pela inestimável contribuição para que fosse possível concluir esta tarefa.

Ademais, gostaria de dedicar esta dissertação à minha querida e amada irmã (Idi) Náshilla. “Não há distância física para o amor.” Não me esquecerei das vezes em que conversamos sobre a minha tensa apresentação na disciplina de Teoria Contábil. Quando a realizei, ela fez questão de demonstrar a sua felicidade, mesmo estando com o seu corpo biológico terrestre em condições difíceis. Amarei você eternamente, não importa onde esteja, pois sei que, em breve, nos reencontraremos em plenitude! Neste instante, elevo meu coração em gratidão a todos aqueles que, porventura, tenha esquecido de mencionar, de modo que essa energia chegue a todos.

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)

Reitora:

Prof.^a Dr.^a Rozana Reigota Naves

Vice-Reitor:

Prof. Dr. Márcio Muniz de Farias

Decano de Pós-Graduação:

Prof. Dr. Roberto Goulart Menezes

Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas:

Prof. Dr. José Márcio Carvalho

Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuárias:

Prof. Dr. Wagner Rodrigues dos Santos

Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis:

Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva

“Seja sua melhor frequência.”

5º Abayama

RESUMO

Este estudo investiga a influência normativa e contábil na recuperação de créditos públicos da União sob uma perspectiva institucional. A meta consiste em entender de que maneira a implementação de normas como acórdãos do TCU, Lei federal, além das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), alinhadas às International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), interfere nos procedimentos de auditoria do TCU e os processos de arrecadação da PGFN. Para tal, foram empregados método qualitativo, com ênfase na análise de conteúdo do acórdão 3608/2014 do Tribunal de Contas da União (TCU) e da lei federal n. 13.988/2020, e quantitativo, através de informações financeiras e fiscais dos pareceres da presidência relacionadas à Dívida Ativa da União (DAU) entre os anos de 2013 e 2022. Os resultados indicam que a aplicação dessas normas favoreceu maior transparência e eficiência na administração da DAU, o que se manifestou pela estabilização e subsequente diminuição do montante da dívida em 22% no ano de 2022. E mais, a implementação de transações tributárias por meio da Lei n. 13.988/2020 aperfeiçoou a recuperação de créditos e consolidou práticas normativas fundamentadas em padrões internacionais. Entretanto, permanecem desafios, como restrições na integração de dados e na uniformização das práticas entre entidades responsáveis. Por conseguinte, percebe-se que as transformações institucionais promovidas pelas normas ocasionaram progressos relevantes na governança fiscal e na cooperação entre instituições; entretanto, são necessários esforços constantes para solidificar práticas de sustentabilidade fiscal.

Palavras-chave: Sistema Normativo. Dívida Ativa da União. Tribunal de Contas da União. Recuperação de créditos. Governança fiscal.

ABSTRACT

This study investigates the normative influence on the recovery of federal public credits from an institutional perspective. The goal is to understand how the implementation of norms such as TCU rulings, federal law, and the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBC TSP), in accordance with the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), affects the audit procedures and recommendations carried out by the Federal Court of Accounts (TCU) and the collection efforts by the National Treasury Attorney General's Office (PGFN). To this end, a qualitative method was employed, with an emphasis on content analysis of the TCU ruling 3608/2014 and federal law no. 13.988/2020, and a quantitative method through financial and fiscal information from the presidency's reports related to the Union's Active Debt (DAU) between the years 2013 and 2022. The results indicate that the application of these norms favored greater transparency and efficiency in the administration of the DAU, which was manifested by the stabilization and subsequent reduction of the debt amount by 22% in the year 2022. Moreover, the implementation of tax transactions through Law No. 13,988/2020 improved credit recovery and consolidated normative practices based on international standards. However, challenges remain, such as restrictions on data integration and the standardization of practices among responsible entities. Consequently, it is observed that the institutional transformations promoted by the regulations have resulted in significant progress in fiscal governance and cooperation among institutions; however, constant efforts are needed to solidify fiscal sustainability practices.

Keywords: Normative System. Active Debt of the Union. Court of Accounts of the Union. Recovery of credits. Fiscal governance.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Crescimento do estoque da DAU – de 2013 a 2022	64
Gráfico 2 – Arrecadação anual e variação percentual da DAU – 2013-2022	66
Gráfico 3 – Arrecadação anual da DAU e Média Móvel	66
Gráfico 4 – Gestão do estoque da DAU por órgão gestor	71
Gráfico 5 – Distribuição da arrecadação da DAU por órgão gestor – 2013-2022	73
Gráfico 6 – Estoque, arrecadação e nível recuperabilidade dos créditos da DAU – 2013-2022	76
Gráfico 7 – Evolução das divergências monetárias na DAU – 2013-2022	83
Gráfico 8 – Distribuição anual das improbidades e divergências por órgão – 2013- 2022	86
Gráfico 9 – Cobertura de percentual	90
Gráfico 10 – Frequência absoluta por categoria	97

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Pesquisas institucionais anteriores	31
Quadro 2 – Tipos de opiniões acerca da regularidade das contas anuais	37
Quadro 3 – Tratamento contábil para ativos	41
Quadro 4 – Os Órgãos Responsáveis pela Gestão da Dívida Ativa da União	43
Quadro 5 – Análise de Improbidades e Recomendações do TCU Relacionadas à DAU	78

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Análise descritiva	96
-------------------------------------	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Advocacia-Geral da União	AGU
Auditoria das Entidades Fiscalizadoras Superiores	ISSAI 12
Balanço Geral da União	BGU
Banco Central do Brasil	BCB
Constituição da República Federativa do Brasil de 1988	CF/1988
Demonstrações Contábeis Consolidadas da União	DCON
Dívida Ativa da União	DAU
Índice Nacional de Preços ao Consumidor	INPC
<i>International Federation of Accountants</i>	IFAC
Norma Brasileira de Auditoria do Setor Público 200	NBASP 200
Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público	NBC TSP
Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público	IPSAS
Nova Sociologia Institucional	NIS
Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa da União	NMCDau
Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores	INTOSAI
Plano de Contas Aplicado ao Setor Público	PCASP
Prestação de Contas do Presidente da República	PCPR
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional	PGFN
Procuradoria-Geral do Banco Central do Brasil	PGBCB
Procuradoria-Geral Federal	PGF
Programa Especial de Regularização Tributária	PERT
Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos	RDCC
Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos	SPI
Secretaria do Tesouro Nacional	STN
Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal	SIAFI
Tribunal de Contas da União	TCU

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	15
1.2	O PROBLEMA E SUA SUSTENTAÇÃO	20
1.3	OBJETIVO GERAL E ESPECÍFICOS	21
1.4	JUSTIFICATIVA	22
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO	24
2	SUSTENTAÇÃO TEÓRICA	25
2.1	TEORIA INSTITUCIONAL	25
2.2	AUDITORIA FINANCEIRA NO TRIBUNAL DE CONTAS	33
2.3	RECONHECIMENTO DE ATIVOS E SUA CARACTERIZAÇÃO COMO DÍVIDA NA UNIÃO	39
2.4	RELAÇÃO NORMATIVA ENTRE O TCU E A RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS DA PGFN	45
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	49
3.1	DELINEAMENTO DE PESQUISA	49
3.2	DESENVOLVIMENTO DO MÉTODO DE PESQUISA	49
3.3	COLETA DE DADOS	52
3.4	ORGANIZAÇÃO E DIGITALIZAÇÃO DOS DOCUMENTOS PARA ANÁLISE NO NVIVO	52
3.4.1	Estrutura de Nomeação e Organização dos Arquivos	53
3.5	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS E FUNDAMENTOS PARA A ANÁLISE DE CONTEÚDO	54
3.5.1	O Uso do NVivo como Ferramenta de Análise Qualitativa	54
3.6	ESTRUTURA DE ANÁLISE E CODIFICAÇÃO NO NVIVO	54
3.6.1	Pré-Análise	55
3.6.2	Exploração do Material	56
3.6.3	Tratamento e Interpretação dos Resultados	56

3.6.4	Estruturação de Categorias e Codificação	57
3.7	INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS À LUZ DA TEORIA INSTITUCIONAL	61
3.8	VALIDAÇÃO E CONSISTÊNCIA DA ANÁLISE	61
3.9	LIMITAÇÕES DA PESQUISA: RESTRIÇÕES NA UTILIZAÇÃO DO SOFTWARE NVIVO	61
4	DISCUSSÃO DE RESULTADOS	63
4.1	CRESCIMENTO DO SALDO E RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO	63
4.2	RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS.....	75
4.3	AVALIAÇÃO COMPARATIVA DAS RECOMENDAÇÕES DO TCU AO EXECUTIVO FEDERAL RELACIONADAS À DAU.....	78
4.4	ANÁLISE DE CONTEÚDO.....	89
4.4.1	Implementação e Análise dos Resultados no NVivo.....	90
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	101
	REFERÊNCIAS.....	105
	APÊNDICE A.....	115
I	Detalhamento Anual do Estoque da DAU (em R\$ MM) – exercício 2013 a 2022	115
II	Detalhamento Anual da Arrecadação da DAU (em R\$ MM) – descrição dos exercícios de 2013 a 2022.....	119
III	Série Histórica do INPC – janeiro de 2013 a junho de 2024	123

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A Dívida Ativa da União (DAU) é elemento essencial nas finanças públicas, representando as obrigações financeiras pendentes de pagamento ao Governo Federal, de acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil (Brasil, 1988). Segundo o disposto no art. 39, § 1º, da Lei n. 4.320 (Brasil, 1964), esses créditos tornam-se exigíveis após o prazo de quitação, sendo então registrados em cadastro específico, uma vez confirmada a sua certeza e liquidez.

A DAU é tema complexo e multifacetado dentro da administração pública, contabilidade e fiscalidade brasileiras, refletindo as dívidas não pagas a entidades governamentais que, depois de certo período, são alocadas em conta específica. Conforme destaca Pereira (2018), a DAU abrange todos os créditos da Fazenda Pública, incluindo tributos, as suas multas e outros créditos não tributários. O ato de inscrever essas dívidas na DAU é uma ação administrativa essencial para a recuperação de créditos fiscais; e a gestão eficiente da DAU, de acordo com Silva (2020), garante a saúde financeira do governo, a sustentabilidade das finanças públicas e a efetividade das políticas fiscais.

No Brasil, o registro de créditos públicos na DAU é prática adotada pelas autoridades responsáveis para garantir que as receitas que não foram pagas dentro dos prazos estabelecidos sejam recuperadas. Esse registro funciona como uma lista de valores que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) tem o direito de receber, conforme Parecer PGFN/CDA n. 396 (Brasil, 2013) apresentando características especiais. Entre essas características, estão a presunção de validade, a inclusão dos devedores em listas oficiais de inadimplência e a possibilidade de cobrar essas dívidas por meio de ações judiciais de execução fiscal.

De fato, o processo de inscrição na DAU é regulado pela Lei n. 6.830 (Brasil, 1980), conhecida como Lei de Execução Fiscal. Ferreira e Oliveira (2019) explicam que antes da inscrição há um procedimento administrativo no qual o devedor é notificado e tem a chance de se defender. Uma vez inscrito, o crédito passa a ter a presunção de certeza e liquidez, o que, segundo Santos (2021), torna mais ágil o processo de cobrança judicial.

Ao serem considerados os desafios e as estratégias envolvidos, a recuperação eficaz dos créditos inscritos na DAU emerge como aspecto relevante. Conforme

apontam Costa e Almeida (2022), as principais dificuldades enfrentadas nesse processo incluem a inadimplência crônica e a morosidade dos trâmites judiciais. Para contornar essas questões, os autores sugerem a aplicação de métodos alternativos de cobrança, como a negociação e a transação, visando a aprimorar a eficiência das ações de recuperação. Por sua vez, Moraes e Barros (2023) destacam que a incorporação de tecnologias de informação e a análise de dados podem potencializar a identificação e a recuperação de dívidas, contribuindo para gestão mais eficaz da DAU.

A natureza eventual da DAU, que abrange tanto dívidas tributárias quanto não tributárias com cobrança incerta, requer abordagem contábil específica. Essa incerteza é influenciada por diversas variáveis, incluindo contestações legais, a capacidade de pagamento dos devedores e alterações na legislação vigente. A identificação e o registro apropriados dessas dívidas na Contabilidade Pública são importantes para garantir a transparência e a eficiência na gestão fiscal, sendo necessário analisá-las sob a perspectiva teórico-contábil.

No que se refere à contabilidade do governo brasileiro, a DAU é registrada como componente do grupo de Créditos a Receber, tanto em curto quanto em longo prazo, configurando-se como parte do Ativo na estrutura patrimonial da União, conforme evidenciado nas Demonstrações Contábeis Consolidadas da União (DCON), referidas como Balanço Geral da União (BGU) do terceiro trimestre de 2023. Apesar da sua relevância, o registro contábil desses valores é, em grande parte, realizado de maneira intempestiva em função da normatividade, o que resulta em crescimento considerável dos créditos inscritos na DAU nos últimos tempos.

Entretanto, há de se destacar de forma sucinta o contexto da auditoria financeira governamental no Brasil, com o objetivo de estabelecer conexões entre os tópicos que serão explorados posteriormente, estruturando assim a sua evolução e o ponto de partida.

Constata-se, portanto, que o tema tem apresentado considerável evolução em virtude das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) (CFC, 2016), as quais estão alinhadas às diretrizes das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS). Essas normas têm como objetivo promover a transparência e a eficiência na gestão dos recursos públicos (CFC, 2016).

Antes da instituição dessas normas, a DAU não era incluída no Balanço Geral da União; no entanto, com a efetivação das novas normas, esse registro passou a ser realizado, o que contribui para a melhoria da confiabilidade das informações financeiras do governo (IFAC, 2020).

O Tribunal de Contas da União (TCU) desempenha função importante na supervisão das contas públicas, assegurando que os recursos sejam utilizados de maneira adequada (TCU, 2021). Com a adoção das IPSAS, esse tribunal obteve ferramentas mais eficazes para a realização das suas auditorias, o que facilita a identificação de irregularidades.

A PGFN tem se empenhado em aprimorar a recuperação de créditos públicos, adotando estratégias fundamentadas nas normas internacionais de contabilidade. Essa abordagem tem contribuído para a otimização da cobrança da DAU (PGFN, 2021), podendo se destacar, nesse contexto, a relevância do Balanço Geral da União (BGU) e os desafios que o cercam.

A elaboração das Demonstrações Contábeis Consolidadas da União (DCON), comumente conhecidas como BGU, constitui tema de grande importância na Contabilidade Pública brasileira. Essas demonstrações oferecem visão abrangente da situação financeira, econômica e fiscal do Governo Federal, refletindo o seu desempenho e posição fiscal em determinado período.

O BGU, como resultado da consolidação das DCON, exerce influência na promoção da transparência e na governança fiscal, proporcionando visão abrangente das finanças públicas federais (Silva; Santos, 2019). Segundo Pereira e Oliveira (2020), as DCON são indispensáveis para a avaliação da capacidade do governo em atender as suas obrigações e planejar as suas atividades futuras. Essas demonstrações são elaboradas em conformidade com as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, que estão alinhadas aos padrões internacionais (CFC, 2021).

No âmbito acadêmico, o Balanço Geral da União é reconhecido como um instrumento importante. A relevância das DCON e do BGU reside na capacidade de fornecerem informações detalhadas a respeito das receitas, despesas, ativos, passivos e patrimônio líquido do Governo Federal (Santos; Corrar, 2018). Esse conjunto de informações é muito importante para a análise de políticas públicas e para a tomada de decisões por gestores, legisladores e cidadãos. Conforme destacado por Ferreira e Almeida (2021), as DCON permitem a avaliação da sustentabilidade fiscal e da capacidade de financiamento das políticas públicas.

A elaboração das DCON enfrenta desafios consideráveis em função da complexidade das operações governamentais e da necessidade de consolidar dados provenientes de diversos órgãos (Costa; Lima, 2022). A padronização das práticas contábeis entre os diferentes órgãos do governo constitui questão recorrente que

demanda atenção (Gomes; Silva, 2020). Martins e Souza (2023) destacam a qualidade e a transparência das informações.

A análise das DCON/BGU possibilita a identificação de tendências fiscais, a avaliação da eficiência dos gastos públicos e a compreensão da estrutura da dívida pública (Nascimento; Pereira, 2021).

Em síntese, as DCON, representadas pelo BG, constituem instrumentos essenciais na Contabilidade Pública brasileira; refletem a realidade fiscal e financeira do Governo Federal e estabelecem as bases para análises aprofundadas e para a tomada de decisões informadas. Apesar disso, os desafios associados à sua elaboração e análise demandam atenção constante para assegurar a sua precisão e relevância (Costa; Lima, 2022).

Ao comparar os últimos Balanços Gerais da União, observa-se aumento no saldo total dos créditos. Nesse contexto, o Governo Federal tem implementado, de forma contínua, iniciativas voltadas para a renegociação da dívida ativa, com o objetivo de otimizar a recuperação desses valores. Essas iniciativas incluem a oferta de benefícios para o pagamento das dívidas – como a possibilidade de parcelar o montante devido em prestações no longo prazo –, a redução de penalidades financeiras e a isenção de taxas adicionais.

Nesse contexto, destaca-se a crescente atuação estratégica da PGFN, que utiliza dados do setor econômico para elaborar estratégias de cobrança de débitos e recuperação de créditos que sejam adequadas a cada devedor. Essa abordagem é particularmente relevante, considerando que, no ano de 2023, o montante inserido na DAU alcançou R\$ 2,891 trilhões (Brasil, 2022b).

Além da ênfase na alocação de força de trabalho para a formulação de estratégias de cobrança, é primordial analisar a transição procedimental enfrentada pelo órgão sob a perspectiva institucional. Essa análise é marcada pela implementação do Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa da União (NMCDau), estabelecido pela Portaria do Ministério da Fazenda n. 293 (Brasil, 2017), que visa a consolidar a Procuradoria da Fazenda como protagonista na cobrança de dívidas, tanto litigiosas quanto não litigiosas. Para tanto, foram desenvolvidas novas ferramentas voltadas para a produção de diagnósticos, utilizando técnicas de *business intelligence* e *big data*, e para aumentar a efetividade da PGFN. Nesse sentido, a administração tributária aplica essas novas ferramentas, tornando imprescindível o desenvolvimento de novas abordagens de trabalho com os dados disponíveis.

De acordo com o disposto no art. 11 a Lei n. 101 (Brasil, 2000) – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) –, “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”. Nesse sentido, é indispensável que os relatórios contábeis apresentem de forma clara a real situação dos créditos registrados na DAU, desempenhando papel importante como instrumento de transparência (*disclosure*) e responsabilidade (*accountability*) na gestão das receitas do setor público.

Desde a divulgação das Diretrizes Estratégicas para a Contabilidade no Setor Público Brasileiro (CFC, 2007), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) enfatizou a importância de tratar os eventos contábeis do setor público com base em fundamentações teóricas que reflitam de maneira precisa a natureza das operações governamentais e seus impactos sobre o patrimônio, em vez de se limitar a cumprir meramente requisitos legais e procedimentais. Esse marco representou o início do processo de harmonização do Brasil com as normas contábeis internacionais.

É importante ressaltar que este estudo parte dos valores já registrados na DAU, conforme os dados disponíveis nos relatórios oficiais e nos pareceres da presidência. Dessa forma, a pesquisa não se propõe a discutir a qualidade do lançamento dos créditos tributários efetuados pelos diversos órgãos da administração pública, tampouco avalia a correção ou adequação dos valores inscritos na DAU.

O foco da análise está na influência das normas adotadas – como os acordãos do TCU, a Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a), as NBC TSP e as IPSAS – sobre os processos de auditoria, fiscalização e recuperação de créditos, e não no mérito da constituição original desses créditos. Assim, eventuais discrepâncias ou questionamentos sobre a exatidão dos valores lançados não são objeto desta investigação, que se concentra exclusivamente na governança e gestão dos créditos já inscritos na DAU.

Assim, a gestão eficiente da DAU é um dos desafios centrais da administração pública, impactando diretamente a arrecadação federal e a sustentabilidade fiscal do país. Neste contexto, a adoção de normas como os acordãos do TCU, a Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a), as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) e as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) desempenham papel de destaque na modernização dos processos de fiscalização, cobrança e recuperação de créditos.

A pesquisa demonstra, por conseguinte, que a aplicação dessas normativas não apenas aumenta a transparência e eficiência da arrecadação, mas também fortalece a governança fiscal e reduz ineficiências operacionais. Para o gestor público, compreender a influência normativa na gestão da DAU é essencial para aprimorar a tomada de decisão, minimizar riscos e otimizar a recuperação de créditos, contribuindo para um cenário de maior previsibilidade e equilíbrio nas contas públicas. Assim, este estudo oferece insights práticos para gestores e formuladores de políticas públicas.

Para esclarecer a delimitação do tema e a metodologia a ser empregada neste estudo, as seções 1.2, 1.3, 1.4 e 1.5 abordarão o problema da pesquisa, os objetivos – geral e específicos –, a justificativa para a realização da investigação e a estrutura do trabalho.

1.2 O PROBLEMA E SUA SUSTENTAÇÃO

A gestão eficiente das finanças públicas constitui pilar primordial para a estabilidade e o desenvolvimento econômico de qualquer nação. No Brasil, a DAU emerge como elemento de destaque nesse panorama, abrangendo os créditos que o Estado tem a receber. A natureza eventual desses créditos, aliada aos princípios que regem a sua identificação e registro, configura campo propício para análises sob a perspectiva contábil e institucional.

Investigação minuciosa a respeito da natureza e a identificação da DAU – que explora as intersecções entre a teoria contábil e a Teoria Institucional, assim como as interações entre órgãos como o TCU e a PGFN – revela-se de grande relevância tanto para a pesquisa científica de caráter acadêmico quanto para sua aplicabilidade social.

A modernização das estratégias de cobrança e recuperação de créditos implementada pela PGFN, incluindo a adoção de tecnologias de *big data* e inteligência artificial, exerce impacto considerável na eficiência da gestão da DAU.

Investigar os critérios contábeis que definem o momento em que esses ativos devem ser registrados no balanço, levando em conta a probabilidade de recuperação, é importante para a análise proposta.

A interação entre o TCU e o BGU é grande relevância para a fiscalização e a transparência das contas públicas, abrangendo a DAU. A atuação do TCU na auditoria e na avaliação da conformidade dos registros contábeis do BGU oferece informações acerca da eficácia dos processos de identificação e registro da DAU.

Assim, a questão central deste estudo é: – Como as normativas dos acórdãos do Tribunal de Contas da União (TCU), da Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) e das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), em conformidade com as International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), influenciam na recuperação de créditos públicos da União?

1.3 OBJETIVO GERAL E ESPECÍFICOS

A definição do objetivo geral e dos específicos é necessária em qualquer pesquisa qualitativa, haja vista que orienta o estudo e assegura que aborde de maneira eficaz o problema de pesquisa delineado. À luz do problema de pesquisa apresentado anteriormente, os objetivos podem ser organizados da seguinte forma:

O objetivo geral consiste em investigar como as normativas dos acórdãos do TCU, da Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) e das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), em conformidade com as International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), influenciam na recuperação de créditos públicos da União.

Para o alcance do objetivo geral, foram desenvolvidos os seguintes objetivos específicos:

- I Avaliar as inovações implementadas pela PGFN consiste em investigar as estratégias e ferramentas inovadoras adotadas por esse órgão na cobrança e recuperação de créditos, com o objetivo de analisar a sua eficácia e o impacto que exercem na gestão da DAU;
- II Analisar a inter-relação entre o tratamento contábil e institucional da DAU envolve o estudo de como as práticas contábeis, e os marcos regulatórios e institucionais se conectam com a gestão da DAU no contexto das inovações implementadas pela PGFN, sob a orientação da Corte de Contas da União;
- III Investigar o comportamento colaborativo entre órgãos governamentais implica investigar a dinâmica de cooperação entre a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e outras entidades governamentais envolvidas na gestão do estoque da DAU, como o TCU, no período de 2013 a 2022. Este estudo visa avaliar de que maneira essa interação contribui para a eficiência e a transparência do processo;

Esse conjunto de objetivos estabelece roteiro claro para a pesquisa, possibilitando análise abrangente e multifacetada do problema em questão. O

objetivo geral orienta a direção principal do estudo, enquanto os objetivos específicos desdobram essa meta em tarefas mais detalhadas. Tal abordagem assegura que todos os aspectos relevantes do problema sejam tratados de maneira sistemática e coerente.

1.4 JUSTIFICATIVA

A justificativa para o problema de pesquisa é multifacetada e relevante para o contexto fiscal, contábil e administrativo do Brasil. Este estudo, em particular, busca compreender de que maneira as inovações implementadas pela PGFN na cobrança e recuperação de créditos influenciam e são influenciadas pelo tratamento institucional da DAU, levando em consideração a colaboração entre os órgãos envolvidos.

A natureza contingente da DAU reflete uma realidade complexa no âmbito do sistema fiscal brasileiro. Os créditos que compõem a DAU estão imersos em incertezas, decorrentes de disputas legais, dificuldades na cobrança ou da própria natureza volátil dos devedores. Essa contingência desafia a precisão contábil e obscurece a compreensão geral da saúde fiscal do País. Então, é importante investigar de que maneira essa incerteza impacta a eficiência na gestão das finanças públicas no que diz respeito à transparência e à confiabilidade dos registros financeiros.

Métodos ineficientes ou inadequados podem resultar em atrasos na recuperação de créditos ou em avaliações imprecisas do passivo fiscal da União. Essas falhas têm o potencial de distorcer a percepção pública e a dos investidores acerca da situação fiscal do País, comprometendo, assim, a confiança nas instituições públicas e na economia de maneira geral.

A PGFN desempenha papel relevante na cobrança e recuperação de créditos. As inovações implementadas por esse órgão, incluindo o uso de tecnologias avançadas para a identificação e cobrança de devedores, servem para aprimorar a eficiência desse processo. É imperativo, entretanto, avaliar de que maneira essas inovações interagem com o tratamento contábil e institucional da DAU. Por exemplo, a adoção de sistemas automatizados e de inteligência artificial para identificar padrões de inadimplência pode proporcionar visão mais precisa e atualizada da dívida ativa, mas também suscita questões relacionadas à conformidade com as normas contábeis e à efetividade na recuperação de receitas.

Vale destacar que a colaboração e a interação entre a PGFN e outros órgãos vinculados à administração fiscal pode influenciar a eficácia das estratégias de

cobrança e o nível de integração entre os sistemas de gestão fiscal e contábil. Uma coordenação eficiente pode promover compreensão mais aprofundada dos créditos incobráveis, possibilitando gestão mais realista e transparente da dívida pública. No entanto, falhas na colaboração podem resultar em processos redundantes ou conflitantes, comprometendo tanto a eficiência quanto a transparência.

A relevância deste estudo se intensifica em um contexto no qual a gestão fiscal responsável e a transparência nas finanças públicas são cada vez mais exigidas por cidadãos e instituições financeiras. A habilidade de um governo em administrar de forma eficiente a sua dívida ativa representa indicador essencial da sua saúde fiscal e governança. Então, compreender os fatores que afetam a eficiência e a transparência na gestão da DAU transcende o mero interesse acadêmico, assumindo importância prática, uma vez que impacta diretamente a confiança na economia e nas instituições governamentais.

Sob a perspectiva da teoria contábil, a DAU apresenta desafios singulares no que se refere à contabilização de ativos contingentes. A normativa contábil estabelece que os ativos contingentes devam ser reconhecidos apenas quando existe probabilidade razoável de que tragam benefícios econômicos para a entidade. Contudo, a avaliação dessa probabilidade de recuperação dos créditos é tarefa complexa, em virtude da natureza incerta das dívidas que integram a DAU.

Sob a ótica da Teoria Institucional, este estudo investiga de que maneira as práticas e as normas estabelecidas por instituições, como a PGFN e o TCU, influenciam a gestão da DAU. A análise institucional proporciona compreensão das dinâmicas de poder e das influências políticas que permeiam o processo de reconhecimento e recuperação de créditos públicos. Assim, à luz da Nova Sociologia Institucional (NIS), é possível examinar quais fatores externos de poder – sejam normativos, miméticos ou coercitivos – impactaram o processo de transformação do *status quo*, alterando os significados dentro do conjunto de crenças, valores e símbolos que o sustentam.

Os resultados esperados desta pesquisa possuem o potencial de impactar políticas públicas, práticas contábeis e procedimentos administrativos vinculados à DAU. De maneira mais abrangente, ao aprofundar a compreensão a respeito de como a natureza contingente da DAU e os métodos de reconhecimento influenciam as finanças públicas, a pesquisa contribui para um campo de estudo voltado para a sustentabilidade fiscal e a confiança nas instituições públicas brasileiras.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

A estrutura deste trabalho está organizada em cinco capítulos. A Introdução apresenta o contexto da pesquisa, a problemática abordada, delinea os objetivos do estudo, além da justificativa e a estrutura do trabalho. O segundo capítulo – Sustentação Teórica – explora a Teoria Institucional, auditoria financeira no Tribunal de Contas da União, o reconhecimento de ativos e a sua caracterização como dívida da União e a relação normativa entre o TCU e a recuperação de créditos da PGFN. O terceiro capítulo – Procedimentos Metodológicos – delinea a pesquisa, o desenvolvimento do método de pesquisa e a coleta de dados. O quarto capítulo apresenta a Discussão dos Resultados, no qual são discutidos os achados da pesquisa em relação à recuperação de créditos e os desafios e dificuldades enfrentados. Na sequência do quinto capítulo, encontram-se as Considerações Finais, que sintetizam os principais resultados, destaca a importância do estudo e apresenta sugestões para o desenvolvimento de pesquisas futuras.

2 SUSTENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção fundamenta-se nos aspectos relacionados à Teoria Institucional, uma vez que, para desenvolvimento eficaz da gestão, é imprescindível analisar as interferências resultantes do isomorfismo coercitivo, normativo ou mimético. Assim, torna-se indispensável esgotar as bases do institucionalismo, sobretudo a NIS, com o objetivo de elucidar as influências necessárias para a mudança do *status quo* que permeia a discussão dos órgãos abordados.

Esta pesquisa aborda questões teórico-contábeis, incluindo reflexões sobre o ativo, auditoria financeira, normas legais e pressupostos para a definição e mensuração da eficácia. As premissas dessa análise buscam explicar e fundamentar as escolhas realizadas ao longo do estudo, tanto no que diz respeito aos procedimentos metodológicos quanto à maneira como os resultados poderão ser interpretados, visando, assim, contribuir para a melhoria da eficiência na gestão pública.

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL

Vailatti, Rosa e Vicente (2017) descrevem a Teoria Institucional como uma confluência de conceitos provenientes da economia, sociologia e ciência política. Fundamentada na premissa de que o ambiente molda as condições organizacionais, essa teoria busca esclarecer de que maneira as ações realizadas nas organizações e as transformações subsequentes nas instituições são influenciadas por fatores externos. De acordo com os princípios clássicos dessa teoria, as organizações adquirem legitimidade ao adotar normas e valores institucionais, os quais, por sua vez, podem induzir mudanças estruturais nas organizações em resposta à dinâmica do ambiente que as circunda (Rosseto; Rosseto, 2005; Eisenhardt, 1988).

Três vertentes da Teoria Institucional são abordadas em estudos organizacionais: a) Velha Economia Institucional (OIE); b) Nova Economia Institucional (NIE); e c) Nova Sociologia Institucional (NIS). Essas correntes têm origens filosóficas distintas, mas compartilham o interesse em debater a natureza da instituição e a mudança institucional (Guerreiro *et al.*, 2005).

A Velha Economia Institucional analisa como comportamentos ou estruturas específicas surgem, como se mantêm ou mudam, em vez de se preocupar apenas com quais estruturas existem em dado momento (Veblen, 1899). A OIE contesta a ideia de indivíduos com otimização racional, afirmando que, para entender os

caminhos acumulativos da vida econômica, os gostos e preferências das pessoas não podem ser considerados dados ou externos (Hodgson, 2004).

A Nova Economia Institucional se concentra no ambiente institucional, que é um conjunto de regras sociais, legais e políticas que fundamentam a produção, troca e distribuição (North, 1990). O ambiente institucional oferece informações para se compreender a evolução de uma indústria e as estratégias das empresas envolvidas, de modo que defensores buscam justificar a presença de algumas instituições e a ausência de outras (Williamson, 1985).

A NIS, que constitui o foco desta dissertação, surgiu como uma reação às perspectivas predominantes do ator racional, que fundamenta as suas decisões em uma análise rigorosa de custo-benefício. Destaca-se como premissa central da NIS a compreensão de que as estruturas e procedimentos intraorganizacionais, incluindo a Contabilidade, são influenciados por fatores externos, ou instituições, em vez de serem moldados unicamente por análises objetivas voltadas para a minimização de custos e/ou maximização de lucros (Hoque, 2018).

Conforme Scott (1995 *apud* Hoque, 2018), instituições consistem em estruturas e ações cognitivas, normativas e regulatórias que conferem estabilidade e significado às interações sociais; são veiculadas por diversos agentes, como culturas, estruturas e rotinas, e funcionam em diferentes níveis de jurisdição.

As instituições podem ser caracterizadas como padrões históricos e socialmente elaboradas de práticas materiais, pressupostos, valores, crenças e normas que orientam os indivíduos na produção e reprodução de sua subsistência material, na organização do tempo e do espaço, e na atribuição de significado às suas realidades sociais (Thornton; Ocasio, 2008 *apud* Modell; Vinnari; Lukka, 2017). Essa definição ressalta a importância das instituições na formação das interações sociais e na construção de significados que permeiam a vida cotidiana dos indivíduos.

Pesquisas realizadas no Brasil ressaltam a importância da Teoria Institucional para entender a dinâmica da gestão pública no que diz respeito à promoção da transparência e da responsabilização. O estudo de Araújo *et al.* (2019) mostra como as estruturas regulatórias e normativas influenciam o comportamento das instituições públicas, resultando em maior alinhamento com as práticas internacionais. A influência das reformas da NPM tem sido clara nas mudanças nas práticas de Contabilidade e auditoria públicas, o que reforça ainda mais a relevância da Teoria Institucional nesse cenário (Santos; Gonçalves, 2025).

Efeito tangível da influência das instituições nas práticas organizacionais é que as organizações que atuam em contextos semelhantes tendem a enfrentar demandas análogas no que diz respeito ao que é amplamente reconhecido como comportamento adequado (Meyer; Rowan, 1977). A congruência entre os arranjos organizacionais e as instituições no nível societal é elucidada por meio do conceito de isomorfismo, que descreve o processo pelo qual as instituições externas se infiltram nas estruturas e procedimentos internos das organizações (Tolbert; Zucker, 1996).

O isomorfismo institucional pode ser classificado em três subcategorias distintas: (1) isomorfismo coercitivo, que emerge da pressão exercida por fatores externos, como políticas governamentais, regulamentações ou relações com fornecedores; (2) isomorfismo mimético, que se manifesta quando as organizações adotam as estruturas e procedimentos internos de outras instituições; e (3) isomorfismo normativo, que decorre da influência de profissões predominantes e de órgãos profissionais ou consultivos (DiMaggio; Powell, 1983 *apud* Hoque, 2018).

Estudos têm demonstrado que as pressões coercitivas, como os requisitos regulatórios, têm papel importante na adoção do NBC TSP (IPSAS), ajudando a criar maior padronização entre as instituições públicas (Araújo *et al.*, 2019; QRAM, 2023). As pressões miméticas também desempenham um papel de destaque nesse processo, incentivando a adoção de práticas de governança bem-sucedidas de outros países, o que promove inovação e aumenta a responsabilização (Araújo *et al.*, 2019).

A Teoria Institucional enfatiza a interconexão entre as crenças e normas culturais e a cognição dos agentes envolvidos, sublinhando o papel dessa relação na formação das práticas institucionais. Nesse contexto, os campos institucionais nos quais as organizações estão inseridas desempenham papel determinante no processo de inovação e transformação da contabilidade (Robson; Ezzamel, 2023).

Conceito relevante no âmbito da Teoria Institucional é o de "empreendedorismo institucional", que postula que a coexistência de diversos arranjos institucionais pode possibilitar que certos agentes promovam esforços de mudança que se distanciam das instituições predominantes (Battilana *et al.*, 2009; Garud *et al.*, 2007; Hardy; Maguire, 2008 *apud* Yang; Modell, 2013).

Contudo, a participação dos indivíduos em múltiplos campos institucionais pode gerar sensação de invulnerabilidade, o que, por sua vez, pode comprometer a sua capacidade de responder adequadamente ao retorno negativo proveniente do ambiente institucional; os indivíduos podem enfrentar dificuldades em gerenciar os

seus próprios valores e crenças internalizados, o que dificulta a adaptação às exigências institucionais do contexto em que estão inseridos (Yang; Modell, 2013).

Entretanto, de que maneira essa fundamentação teórica pode ser utilizada como base para análises interpretativas no campo do conhecimento contábil?

Essa questão pode ser elucidada. A abordagem metodológica proposta por Burrell e Morgan (1979), amplamente reconhecida no âmbito da pesquisa contábil, categoriza as perspectivas teóricas em quatro paradigmas principais: funcionalista, interpretativo, humanista radical e estruturalista radical. Paradigmas que são delineados por duas dimensões fundamentais: a natureza da ciência social, que pode ser classificada como subjetiva ou objetiva, e a natureza da sociedade, que pode ser entendida sob a ótica da regulação ou do radicalismo. A Teoria Institucional, inserida no paradigma interpretativo, concentra-se na compreensão dos fenômenos sociais e organizacionais por meio da análise das práticas, normas e valores institucionais.

Ao empregar essa abordagem na análise do papel do TCU e da PGFN na fiscalização e recuperação de créditos públicos, a Teoria Institucional proporciona perspectiva que possibilita a investigação de como as normas, valores e práticas institucionais impactam as ações e decisões desses órgãos – a maneira como o TCU e a PGFN interpretam e aplicam as leis e regulamentos pode ser examinada à luz de como as normas institucionais influenciam essas interpretações e aplicações.

Nesse contexto, a Teoria Institucional postula que o TCU e a PGFN não atuam de forma isolada, mas, sim, estão imersos em ambiente institucional mais abrangente que abarca normas legais, culturais e políticas; o que implica que as suas ações relacionadas à fiscalização e recuperação de créditos públicos são moldadas por variedade de fatores institucionais, incluindo alterações na legislação, pressões políticas, expectativas sociais e tendências econômicas.

Essa abordagem ressalta, ainda, a relevância das práticas consolidadas e da busca por legitimidade na condução das atividades desses órgãos – a forma como o TCU conduz as suas auditorias e como a PGFN implementa a recuperação de créditos pode ser afetada por práticas históricas, expectativas em relação a comportamentos legítimos e padrões éticos que permeiam o setor público.

Os acórdãos do TCU emitidos entre os anos de 2014 e 2023 evidenciam de maneira clara a influência das instituições sobre as práticas contábeis e de auditoria. O Acórdão n. 3608 (Brasil, 2014b) – que ratificou a estratégia de fortalecimento da auditoria financeira no TCU – ilustra o conceito de isomorfismo coercitivo, no qual

novas diretrizes regulatórias são implementadas com o intuito de aumentar a transparência e a credibilidade das prestações de contas públicas (Brasil, 2023). Essa coerção institucional representa característica do isomorfismo, conforme delineado por DiMaggio e Powell (1983 *apud* Hoque, 2018).

No ano de 2016, o Acórdão TCU n. 1330 (Brasil, 2016c) focou na auditoria das contas do Governo Federal, ressaltando a importância da conformidade com normas internacionais de contabilidade e recomendando melhorias nos processos de auditoria. Trata-se de acórdão que é um exemplo de isomorfismo normativo, em que as práticas contábeis são moldadas por padrões profissionais e regulatórios, o que contribui para maior consistência e credibilidade das informações financeiras. Essa conformidade legitima as ações do TCU e assegura que as práticas adotadas estejam em sintonia com as melhores práticas do setor e as expectativas institucionais.

O Acórdão n. 2699 (Brasil, 2018b) concentrou-se na auditoria financeira do Ministério da Educação, identificando falhas e sugerindo ações corretivas. Esse caso exemplifica o isomorfismo mimético, no qual a adoção de práticas recomendadas visa a aprimorar a eficiência e a transparência. Ao fazer isso, o acórdão incentiva outras entidades a adotarem práticas semelhantes, buscando assim alcançar legitimidade e eficácia em suas operações. Essa dinâmica demonstra como a imitação de práticas bem-sucedidas pode ser uma estratégia eficaz para a melhoria contínua dentro do setor público.

O Acórdão n. 3144 (Brasil, 2020b) enfatizou a importância de melhorar os controles internos e a transparência na divulgação das informações financeiras das contas da Presidência da República. Esse acórdão reflete tanto o isomorfismo coercitivo quanto o normativo, haja vista que busca alinhar as práticas adotadas com as normas estabelecidas, garantindo assim a confiabilidade das demonstrações financeiras. A pressão para conformidade com diretrizes regulatórias e a adoção de padrões normativos fortalecem a integridade e a transparência na gestão pública, promovendo maior confiança nas informações financeiras apresentadas.

Ainda no ano de 2020, porém sob o ponto de vista legal, não se deve esquecer da Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a), que estabelece a transação tributária no Brasil, sendo entendida como um marco normativo que fortalece os fundamentos da Teoria Institucional, os mecanismos coercitivos e os normativos. A legislação, ao estabelecer estrutura regulatória para tratativas fiscais, estimula a adequação das práticas institucionais de entidades como a PGFN e o TCU, favorecendo maior flexibilidade e eficiência na administração da DAU.

No ano de 2021, o Acórdão n. 1557 (Brasil, 2021b) avaliou a auditoria das contas do Ministério da Saúde, identificando falhas na gestão financeira e recomendando ações para aprimorar a transparência e a eficiência. Esse acórdão exemplifica a aplicação de isomorfismo coercitivo e normativo, pois incentiva a conformidade com padrões regulatórios e a adoção de melhores práticas. A pressão para que as instituições se alinhem a essas normas busca melhorar a qualidade da gestão financeira e reforça a credibilidade das informações apresentadas, promovendo cultura de responsabilidade e transparência no setor público.

O Acórdão n. 6253 (Brasil, 2022a) focou na auditoria das contas do Ministério da Economia, identificando deficiências nos procedimentos contábeis e recomendando ações para fortalecer os controles internos. Esse acórdão ilustra a pressão regulatória e a necessidade de conformidade com normas contábeis internacionais, destacando a importância de práticas de auditoria robustas. A adesão a essas normas não apenas melhora a qualidade das informações financeiras, mas também assegura a transparência e a responsabilidade na gestão pública, contribuindo para a confiança dos cidadãos nas instituições governamentais.

O Acórdão n. 2240 (Brasil, 2023) avaliou a auditoria das contas do Ministério da Infraestrutura, identificando áreas de risco e recomendando melhorias nas práticas contábeis e de auditoria. Esse acórdão evidencia a influência contínua das normas regulatórias e a busca por legitimidade e eficiência, refletindo tanto o isomorfismo coercitivo quanto o normativo. Nesse contexto, as práticas contábeis e de auditoria são moldadas por padrões e expectativas institucionais, o que reforça a importância de conformidade com diretrizes estabelecidas para garantir a transparência e a eficácia na gestão pública. A adoção dessas práticas não apenas melhora a qualidade das informações financeiras, mas também fortalece a confiança do público nas instituições governamentais.

A lei e os acórdãos analisados evidenciam como as normas, valores e práticas institucionais moldam as ações do TCU e da PGFN na fiscalização e recuperação de créditos públicos. A Teoria Institucional contribui para entender essa dinâmica, mostrando que esses órgãos não atuam de forma isolada, mas estão inseridos em um contexto institucional mais amplo que abrange normas legais, culturais e políticas. Essa interação entre as práticas institucionais e o ambiente regulatório é primordial para a legitimidade e a eficácia das ações do TCU e da PGFN, refletindo a necessidade de conformidade com padrões estabelecidos e a adaptação às expectativas sociais e institucionais.

Hoque (2018) destaca que a abordagem da NIS é amplamente aplicável para compreender a prática contábil nas organizações. Muitas investigações em Contabilidade fundamentadas na Teoria Institucional têm se concentrado em como as forças institucionais influenciam as práticas dentro das organizações. Esse processo envolve a interação entre fatores de nível macro, a exemplo de normas sociais e regulatórias, e o comportamento organizacional em nível micro. Dessa forma, a NIS permite análise mais profunda das dinâmicas que moldam as práticas contábeis, evidenciando que as decisões e ações das organizações são moldadas por pressões externas e expectativas institucionais, em vez de serem determinadas apenas por considerações técnicas ou de eficiência interna.

Esses estudos, de forma coletiva, evidenciam que o ambiente institucional exerce influência sobre as organizações, superando as dimensões puramente técnicas; sugerem que os sistemas contábeis são profundamente moldados por crenças e regras institucionalizadas, que estão incorporadas nas exigências de governos, associações profissionais e na opinião pública. É uma perspectiva que ressalta a importância de considerar o contexto institucional ao analisar práticas contábeis, uma vez que as organizações respondem a demandas técnicas e se adaptam às expectativas sociais e normativas que permeiam o seu funcionamento. Portanto, a compreensão das práticas contábeis deve incluir análise das forças institucionais que as influenciam, refletindo a complexidade das interações entre as organizações e seu ambiente.

Nessa perspectiva, é pertinente incluir no presente trabalho um anexo com algumas pesquisas anteriores que abordaram temas relacionados, conforme o Quadro 1, que abrange estudos desde pelo menos o ano de 2012. Essas pesquisas podem fornecer base teórica e empírica que enriquecem a análise atual, permitindo compreensão mais ampla das interações entre as práticas contábeis e as influências institucionais. A inclusão dessas referências não apenas contextualiza o estudo, mas também destaca a evolução do conhecimento na área e as contribuições anteriores que podem informar as discussões e conclusões do trabalho em questão.

Quadro 1 – Pesquisas institucionais anteriores

Item	Título	Autor	Ano	Teoria	Método	Conclusão
1	A trajetória conservadora da Teoria Institucional.	Carvalho, C. A.; Vieira, M. M. F.; Goulart, S.	2012	Teoria Institucional.	qual/exploratório.	Houve uma inflexão da teoria para uma orientação conservadora e que isso, por si só, deveria

						representar uma preocupação da <i>intelligentsia</i> no Brasil.
2	Public sector governance and accountability	Almquist, R., Grossi, G., Van Helden, G. J., & Reichard, C.	2013	Teoria política liberal.	Qualitativo – conteúdo.	Desempenho da rede, elementos de abordagem do setor privado no setor público, uso de instrumentos contábeis.
3	Accountability Déficits.	Mulgan	2014	Teoria Política.		Responsabilização para além do tradicional tem resistência da academia.
4	Public sector accounting: shifting concepts of accountability.	Newberry, S.	2015	Teoria Valor Público.	Teoria da Regulação.	As IFRS devem ser aplicadas a todos os governos e se os departamentos governamentais devem ser vistos como não publicamente responsáveis e, portanto, autorizados a divulgar informações reduzidas em seus relatórios financeiros publicados.
5	Informação e memória no TCU (1970-2004).	Ana Lucia de Abreu Gomes*Dani ele Galvão Pestana Nogueira	2016	Teoria Institucional.	Análise de Conteúdo.	Institucionalização de uma estrutura da gestão da informação no TCU que teve início com a estruturação do arquivo do órgão.
6	The accountability information needs of key charity funders.	Yang, C., Northcott, D., & Sinclair, R.	2017	Teoria Institucional.	Qualitativa – Entrevistas; formulários.	Menos congruência entre a informação exigida coercivamente e a informação que os financiadores consideram necessária.

Continua

Continuação

Item	Título	Autor	Ano	Teoria	Método	Conclusão
7	Institutional theory: a bibliometric analysis in accounting research	DA LUZ, Igor Pereira; LISBOA, Felipe Veck; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues	2018	Teoria Institucional.	Qualitativa	O estudo contribui ao analisar como a teoria Institucional está sendo aplicada em estudos de diferentes áreas de pesquisa da Contabilidade.

8	Estudo bibliométrico sobre a Teoria Institucional: Uma caracterização da produção científica brasileira	FSM Araújo, RF Flores, SM dos Santos, AC de Aquino Cabral	2019	Teoria Institucional	Qualitativa	Os resultados indicam que apesar do novo institucionalismo ser considerado uma das abordagens teóricas mais influentes na ciência política contemporânea, em especial nos estudos sobre políticas públicas, a abordagem do velho institucionalismo ainda é a mais estudada.
9	Diálogos fora de esquadro: o controle das agências reguladoras pelo TCU.	De Palma, J. B., & Neto, F. D. A. M	2020	Teoria Normativa.	Qualitativa - Ensaio Teórico	Aperfeiçoamento sistemas de controle: reforma constitucional, nova Lei Orgânica TCU.
10	Accountability sob o enfoque da governança Pública no Brasil: uma revisão sistemática da Produção científica entre 2012 e 2021.	Israel Matos Batista, Ricardo Correa Gomes, Amanda da Cunha Panis.	2021	Teoria Institucional	Revisão de literatura	Ainda é presente no campo a perspectiva de que governança pública seria uma mera reprodução da governança corporativa, sob os auspícios da teoria do principal-agente.
11	The critical potential of institutional theory revisited a field study of the rationalisation of budget fairness through agentic actorhood.	AHRENS, Thomas; FERRY, Laurence; KHALIFA, Rihab	2022	Teoria Institucional	Estudo de campo – qualitativo – exploratório.	O artigo sugere maneiras pelas quais o governo local pode combater a desigualdade em oposição à austeridade do governo central.

Continua

Continuação

Item	Título	Autor	Ano	Teoria	Método	Conclusão
12	IPSAS: Which Stage is the Brazilian Public Sector Accounting?	Costa, A. J. B.	2023	Teoria Institucional.	Análise de conteúdo.	A Lei n. 4.320/1964 precisa ser atualizada; as Normas Técnicas de Contabilidade do Setor Público Brasileiro (NBC TSP) representam as IPSAS no Brasil.

Fonte: elaborado pelo autor.

2.2 AUDITORIA FINANCEIRA NO TRIBUNAL DE CONTAS

A auditoria financeira desempenha papel primordial na melhoria e facilitação da prestação de contas por órgãos e entidades públicas. De acordo com a ISSAI 200, o principal objetivo de uma auditoria de demonstrações financeiras é aumentar a confiança dos usuários-alvo nesses relatórios. Para alcançar esse objetivo, os auditores são responsáveis por emitir opinião que ofereça segurança razoável aos tomadores de decisão, assegurando que as informações financeiras apresentadas estejam livres de distorções, sejam resultantes de erros ou de fraudes. Essa função garante a transparência e a responsabilidade na gestão pública, contribuindo para a credibilidade das informações financeiras e para a efetividade do controle social sobre as contas públicas (Brasil, 2016a).

A auditoria realizada no âmbito governamental pelo TCU assegura que os gestores públicos cumpram o princípio da *accountability*, ou seja, a responsabilidade e a transparência em suas ações perante a sociedade e o Parlamento. A CF (Brasil, 1988) confere ao TCU a responsabilidade de supervisionar as atividades governamentais, o que inclui a cobrança de explicações dos gestores, a aplicação de sanções em casos de irregularidades e a definição de limites quando há violações das leis e dos princípios que regem a administração pública. Tal função busca garantir que os recursos públicos sejam utilizados de maneira adequada e que os cidadãos tenham acesso a informações claras acerca da gestão pública, promovendo, assim, a confiança nas instituições governamentais.

A auditoria financeira é componente da fiscalização pública, pois garante a confiabilidade dos demonstrativos financeiros apresentados por órgãos públicos, promovendo os princípios de transparência e responsabilidade fiscal. Os tribunais de contas, nesse contexto, desempenham importante papel ao avaliar a precisão das informações contábeis, financeiras, orçamentárias e patrimoniais e verificar a conformidade com as leis e regulamentos, além da eficiência na gestão pública (Brasil, 2016a).

A CF (Brasil, 1988) atribui ao TCU a responsabilidade de emitir parecer sobre as contas anuais do Presidente da República. Tal parecer é uma etapa do controle externo da administração pública, considerando que fornece ao Legislativo as informações técnicas necessárias para a avaliação e o julgamento dessas contas, assegurando que a gestão dos recursos públicos seja realizada de maneira adequada e responsável. Essa função de auditoria e supervisão serve para fortalecer a *accountability* e a confiança da sociedade nas instituições governamentais.

O parecer prévio emitido pelo TCU é embasado em uma análise detalhada das contas anuais do Presidente da República, que incluem os balanços gerais da União e um relatório sobre a execução orçamentária do Governo Federal. Essa análise é regida pelo artigo 36 da Lei n. 8.443 – a Lei Orgânica do TCU – (Brasil, 1992), que estabelece:

Ao Tribunal de Contas da União compete, na forma estabelecida no Regimento Interno, apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio a ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento.

O parágrafo único do art. 36 define que: “As contas consistirão nos balanços gerais da União e no relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre a execução dos orçamentos de que trata o § 5º do art. 165 da Constituição Federal”.

Keaney (2013) acrescenta que, de acordo com o citado artigo, o TCU deve emitir o seu parecer no prazo de 60 dias depois do recebimento das contas. As contas analisadas consistem no BGU e no relatório do órgão de controle interno do Executivo, que detalha a execução orçamentária.

A Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR) é um processo que requer a colaboração de diversas esferas governamentais, incluindo o TCU, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI), entre outros órgãos. Esse processo abrange a análise do BGU, que deve ser acompanhado por avaliação da conformidade com os princípios e normas constitucionais e legais que regem a administração pública federal.

A função do TCU nesse contexto deve assegurar que o balanço reflita de maneira precisa a posição financeira, contábil e patrimonial da União ao final do exercício. O Tribunal deve verificar se a gestão dos recursos públicos foi realizada em conformidade com os princípios constitucionais, garantindo assim a transparência e a responsabilidade na administração pública. Essa análise contribui para a integridade das contas públicas e fortalece a confiança da sociedade nas instituições governamentais e na utilização dos recursos públicos.

O BGU é elaborado pela STN e deve seguir as diretrizes estabelecidas pela Lei n. 4.320 (Brasil, 1964). Essa legislação determina a apresentação de diversos balanços, incluindo o balanço orçamentário, financeiro e patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais.

Desde o ano de 2015, com a implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), houve ampliação nas exigências contábeis, que agora incluem também a demonstração dos fluxos de caixa e a demonstração das mutações do patrimônio líquido. Essas adições visam a proporcionar visão mais abrangente e detalhada da situação financeira e patrimonial do Governo Federal, contribuindo para a transparência e a responsabilidade na gestão dos recursos públicos. A adoção dessas normas reflete esforço contínuo para alinhar a Contabilidade Pública brasileira aos padrões internacionais, melhorando a qualidade das informações financeiras disponíveis para a sociedade e para os órgãos de controle.

O relatório de contas elaborado pelo TCU é um documento abrangente que inclui análise detalhada do contexto econômico, financeiro e orçamentário do exercício em questão; avalia os resultados da atuação governamental com base nas metas estabelecidas nos programas temáticos do Plano Plurianual (PPA) e verifica a conformidade da gestão com a Lei de Responsabilidade Fiscal. Além disso, o relatório considera as providências adotadas em resposta às recomendações feitas pelo Tribunal em anos anteriores (Brasil, 2021a).

O parecer prévio emitido pelo TCU leva em conta os achados documentados no relatório e expressa a opinião do Tribunal sobre a regularidade da gestão e a precisão dos demonstrativos contábeis da União, que são de responsabilidade do Presidente da República. A principal função da auditoria é fornecer opinião sobre a confiabilidade das demonstrações financeiras consolidadas que compõem a PCPR. Essa opinião deve ser apresentada de forma clara em relatório escrito, que também detalha as bases que sustentam a conclusão do auditor, assegurando assim a transparência e a responsabilidade na gestão dos recursos públicos.

De acordo com a ISSAI 200, o auditor tem a responsabilidade de formar a sua opinião com base nas evidências coletadas durante o processo de auditoria. Essa avaliação deve considerar se as demonstrações financeiras foram elaboradas em conformidade com as normas contábeis aplicáveis. Para isso, o auditor deve analisar se as evidências obtidas são suficientes e adequadas, além de verificar se quaisquer distorções não corrigidas são relevantes.

O auditor também deve assegurar que as demonstrações financeiras atendam aos requisitos da estrutura de relatórios, o que inclui a razoabilidade das estimativas contábeis e a clareza das divulgações. Essa abordagem rigorosa garante a confiabilidade das informações financeiras apresentadas, permitindo que os usuários das demonstrações financeiras tenham confiança nas decisões que tomam com base

nesses relatórios. A aplicação dessas diretrizes contribui para a transparência e a responsabilidade na gestão pública, assegurando que os recursos sejam utilizados de maneira eficaz e em conformidade com as normas estabelecidas.

Os pareceres de auditoria devem expressar diferentes tipos de opinião em relação à regularidade das contas anuais, conforme estabelecido nas normas de auditoria. O Quadro 2 apresenta os tipos de opiniões e respectivas definições.

Quadro 2 – Tipos de opiniões acerca da regularidade das contas anuais

Tipo de Opinião	Definição
Opinião sem ressalvas.	Emitida quando se verifica, com base em evidências de auditoria adequadas e suficientes, que as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materiais ou que não há irregularidades nas operações ou transações subjacentes.
Opinião com ressalvas.	Emitida quando, apesar de haver evidências de auditoria suficientes e apropriadas, conclui-se que as distorções não são generalizadas; ou que existem desvios materiais de conformidade nas operações ou transações subjacentes, mas que não afetam de forma generalizada as demonstrações contábeis.
Opinião adversa.	Emitida quando as evidências de auditoria indicam que as demonstrações contábeis contêm distorções de natureza generalizada; ou que os desvios de conformidade nas operações ou transações subjacentes são materiais e amplamente disseminados.
Abstenção de opinião.	Emitida quando as evidências de auditoria são insuficientes e não é possível concluir sobre a extensão dos possíveis impactos de distorções não detectadas ou desvios de conformidade que podem ser materiais e amplamente disseminados.

Fonte: Brasil (2020).

A Norma Brasileira de Auditoria do Setor Público (NBASP 200) estabelece diretrizes claras para a emissão de opiniões sobre demonstrações financeiras. Quando um auditor emite opinião não modificada, significa que considera que as demonstrações financeiras estão em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Essa conformidade é essencial para garantir a confiabilidade das informações financeiras apresentadas.

No caso de a estrutura de relatório utilizada não ser baseada nas IPSAS ou nas IFRS, o auditor tem a obrigação de especificar a origem jurisdicional da estrutura utilizada. Essa especificação é importante para que os usuários das demonstrações financeiras compreendam o contexto e as normas que regem a elaboração dos relatórios, permitindo avaliação mais precisa da qualidade e da confiabilidade das informações apresentadas. Essa prática contribui para a transparência e a responsabilidade na gestão pública, assegurando que os relatórios financeiros sejam compreensíveis e úteis para a tomada de decisões.

As NBASP visam ao fortalecimento dos Tribunais de Contas, estabelecendo padrão nacional de atuação que promova e comunique de maneira eficaz o valor intrínseco das auditorias para a sociedade. A elaboração dessas normas fundamenta-se em uma sólida base normativa, que inclui as Normas Internacionais de Auditoria das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI 12), desenvolvidas pela INTOSAI.

As NBASP consideram a legislação que rege a administração pública brasileira, as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT), as Normas de Auditoria Governamental (NAG) e as Resoluções da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON). Essa articulação normativa assegura a conformidade com padrões internacionais e reforça a credibilidade e a eficácia das auditorias realizadas, contribuindo para a transparência e a responsabilidade na gestão dos recursos públicos.

As NBASP foram ajustadas para refletir os princípios estabelecidos pela INTOSAI, recebendo a homologação do Instituto Rui Barbosa (IRB) no ano de 2010. Nesse contexto, as NBASP têm como objetivo contribuir para o desenvolvimento dos Tribunais de Contas, ao mesmo tempo em que estabelecem padrão uniforme de comunicação que ressalta os benefícios que o processo de auditoria pode proporcionar à sociedade. As auditorias realizadas devem, portanto, observar rigorosamente as diretrizes delineadas pelas NBASP e às normas da INTOSAI e outras normas técnicas pertinentes, assegurando que as suas atividades sejam orientadas por manuais, diretrizes e normativas específicas. Essa abordagem sistemática fortalece a qualidade das auditorias e promove a transparência e a responsabilidade na gestão dos recursos públicos.

Embora as NBASP tenham sido homologadas com o intuito de alinhar os procedimentos de auditoria governamental no Brasil aos padrões internacionais, estudos, como os realizados por Azevedo e Lino (2018), evidenciam persistente baixa adesão ao uso padronizado das Normas de Auditoria Governamentais. A análise das práticas de auditoria revela que a maioria das atividades conduzidas pelos Tribunais de Contas concentra-se na verificação da legalidade, apresentando ênfase reduzida em auditorias presenciais. Essa situação sugere a necessidade de maior comprometimento com a implementação das NBASP, a fim de garantir auditoria mais abrangente e eficaz, que verifique a conformidade legal e promova a transparência e a accountability na gestão pública.

De maneira análoga ao processo de adaptação da Contabilidade Pública aos padrões internacionais, a auditoria governamental também está se reconfigurando

para alinhar-se às normas estabelecidas por organismos internacionais. Esse ajuste visa à produção de relatórios de auditoria que sejam mais precisos e que reflitam de forma fidedigna os eventos ocorridos (Aguiar, 2005). Tal adequação é essencial para garantir a qualidade e a confiabilidade das informações auditadas, promovendo, assim, gestão pública mais transparente e responsável.

2.3 RECONHECIMENTO DE ATIVOS E SUA CARACTERIZAÇÃO COMO DÍVIDA NA UNIÃO

A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, designada como NBC TSP 16.2, estabelece a definição de ativo como sendo os recursos que uma entidade controla em decorrência de eventos passados, os quais apresentam expectativas de gerar benefícios econômicos ou de proporcionar serviços futuros.

Para que o reconhecimento de ativos seja realmente eficaz, deve existir registros completos e uma representação precisa dos valores desses ativos. Essa ação promove maior transparência e responsabilização (Kaganova; McGrahan, 2018).

Nesse contexto, a definição de ativo é composta por três elementos: o potencial para gerar benefícios econômicos futuros, a origem em eventos passados e o controle exercido pela entidade. Contudo, Hendriksen e Breda (2012) argumentam que o aspecto relacionado ao “resultado de eventos passados” não é imprescindível na conceituação de ativo, uma vez que o controle por parte da entidade já implica a existência de uma origem em um evento anterior. Os autores enfatizam, portanto, que os ativos devem ser compreendidos como potenciais de fluxos de serviços ou direitos a benefícios futuros que estão sob a administração da organização.

A literatura acadêmica explora variedade de conceitos contábeis relacionados ao ativo, evidenciando a relevância desse tema no campo da Contabilidade. De acordo com Niyama e Silva (2013), a compreensão da definição de ativo é essencial para a elucidação dos elementos contábeis, uma vez que tanto os passivos quanto o patrimônio líquido são definidos em função do conceito de ativo. Iudícibus (2009) ressalta que a análise do ativo ocupa posição central na Contabilidade, pois a sua mensuração e definição estão intrinsecamente conectadas a diversos relacionamentos contábeis, incluindo receitas e despesas. Iudícibus (2009) caracteriza os ativos como recursos controlados por uma entidade, com a capacidade de gerar fluxos de caixa positivos.

O reconhecimento de um ativo no Balanço Patrimonial ocorre quando um item atende aos critérios de reconhecimento e se alinha à definição de ativo. Assim, deve-se compreender os requisitos necessários para o reconhecimento de ativos dentro da estrutura do patrimônio público; essa compreensão contribui para garantir a transparência e a precisão das informações contábeis apresentadas.

Ao analisarem a Contabilidade no setor público, Rua e Carvalho (2006) enfatizam a relevância do reconhecimento de um ativo em termos de sua contrapartida monetária e em função de sua capacidade de fornecer serviços e atender às necessidades dos beneficiários. Esse entendimento é corroborado pela definição da IFAC, que caracteriza os ativos como recursos controlados por uma entidade em decorrência de eventos passados, com o potencial de gerar benefícios econômicos ou serviços (IFAC, 2014a). A IFAC esclarece que o potencial de serviço de um ativo é necessário para o alcance dos objetivos da entidade, uma vez que pode gerar benefícios sem necessariamente resultar em fluxos de caixa líquidos; dessa forma, atende tanto a necessidades individuais quanto coletivas (IFAC, 2014a).

Assim, é possível afirmar que as características fundamentais para a identificação de um ativo incluem o controle que a entidade exerce sobre os benefícios econômicos futuros e a capacidade desses benefícios se derivarem de transações ou eventos passados. Dessa forma, o conceito de ativo está intrinsecamente relacionado à habilidade da entidade em gerenciar os benefícios que decorrem do bem ou direito em questão.

Os ativos contingentes, conforme delineado pela IFAC (IPSAS 19), emergem de eventos imprevistos ou não planejados que estão além do controle total da entidade e que podem resultar em ganhos potenciais. Na prática contábil, esses ativos contingentes não são registrados nos demonstrativos financeiros devido à incerteza associada à sua realização; são reconhecidos apenas quando existe alta probabilidade de que esses ganhos se concretizem, sendo, nesse caso, mencionados apenas nas notas explicativas (IFAC, 2014b).

A IPSAS 19, conforme apresentado no Quadro 3, orienta que, caso a entrada de recursos na forma de benefícios econômicos ou serviços potenciais seja considerada improvável, a entidade não deve reconhecer nem divulgar o ativo contingente nas notas explicativas. Essa norma estabelece que os ativos contingentes devem ser submetidos a avaliação periódica, a fim de assegurar que o seu reconhecimento nas demonstrações contábeis seja adequado.

Caso exista alta probabilidade de que benefícios econômicos ou serviços potenciais resultem em uma entrada de recursos, e se for viável medir esse valor de maneira confiável, tanto o ativo quanto o lucro correspondente devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis no período em que a estimativa for alterada. Em situações em que há probabilidade de entrada de recursos, a existência do ativo contingente deve ser mencionada nas notas explicativas.

Quadro 3 – Tratamento contábil para ativos

Probabilidade de Ocorrência da Entrada de Recursos	Tratamento Contábil (IPSAS 19)
Alta (Praticamente Certa).	Reconhecimento do ativo e do ganho correspondente nas demonstrações contábeis do período em que ocorre a mudança de estimativa.
Moderada.	Evidenciação do ativo contingente em notas explicativas.
Baixa (Improvável).	Não reconhecimento do ativo e ausência de divulgação em notas explicativas.

Fonte: IPSAS 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Entretanto, uma das atualizações promovidas pelo IASB foi a revisão do conceito de ativo, definindo-o como um recurso econômico presente controlado pela entidade em decorrência de eventos passados. Essa reformulação busca aprimorar a precisão na identificação e mensuração dos ativos dentro das demonstrações financeiras, garantindo maior consistência nos relatórios e reforçando a estrutura conceitual das normas internacionais (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2025).

O *International Accounting Standards Board* (IASB) é o órgão responsável pela normatização internacional das demonstrações financeiras, atuando como a entidade máxima na formulação das Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS). Criado em 2001 como sucessor do *International Accounting Standards Committee* (IASC), o IASB tem a função de desenvolver e emitir normas contábeis de alta qualidade, compreensíveis e de aplicação global, promovendo maior transparência e comparabilidade na divulgação das informações financeiras (*International Accounting Standards Board*, 2025).

Por outro lado, nos Estados Unidos, a responsabilidade pela normatização contábil cabe ao *Financial Accounting Standards Board* (FASB), que estabelece os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (US GAAP). Embora cada entidade atue em contextos distintos – o IASB em âmbito global e o FASB no contexto norte-americano –, ambas mantêm esforços conjuntos para convergir seus padrões

contábeis e reduzir as diferenças conceituais entre as IFRS e os US GAAP, promovendo maior alinhamento na contabilidade internacional (INAA, 2025).

Observa-se que, na nova interpretação, a ênfase recai sobre o recurso em si, considerado como um ativo, em contraste com a geração de benefícios econômicos que esse recurso pode proporcionar. Trata-se de abordagem que introduz o termo "presente" para harmonizar a definição com a descrição de passivo, ao mesmo tempo em que ressalta a relevância dos eventos passados. Essa perspectiva reforça a necessidade de registrar transações anteriores que resultaram no controle do recurso pela entidade, conforme delineado pelo IASB no ano de 2013.

Levanta-se a seguinte questão: a modificação na estrutura conceitual proposta pelo IASB desafia a maneira como as instituições responsáveis abordam as novas práticas de *accountability* relacionadas ao reconhecimento de ativos contingentes, assim como a forma de cobrança e recuperação de créditos?

Conforme estipulado no artigo 39 da Lei n. 4.320 (Brasil, 1964), os créditos pendentes da Fazenda Pública, oriundos de tributos ou de outras receitas não quitadas dentro do prazo estabelecido, são categorizados como Dívida Ativa. Essa classificação é realizada depois da validação e confirmação da exequibilidade dos créditos por autoridade administrativa competente. A Dívida Ativa abrange débitos de contribuintes, contratantes e demais pessoas físicas ou jurídicas que possuem obrigações financeiras com a Administração Pública.

A terminologia "Dívida Ativa" pode gerar confusão, uma vez que combina conceitos distintos e as entidades envolvidas no processo. Assim sendo, o termo "dívida" se refere ao devedor do crédito público, enquanto "ativa" se refere ao ente público credor. Giacomoni (2008) argumenta que a expressão resulta da associação entre "resíduo-dívida passiva" e "resíduo-dívida ativa", embora considere essa nomenclatura inadequada.

O registro da Dívida Ativa em cadastro específico ocorre quando a legalidade do crédito vencido é confirmada pela autoridade competente, configurando ato jurídico que visa a validar a origem do crédito em favor da Fazenda Pública e fornecer a fundamentação jurídica necessária para o processo de cobrança (Brasil, 2013). Depois desse registro, a dívida é considerada certa e líquida, assumindo a condição de uma prova preexistente.

Entretanto, o Código Tributário Nacional – Lei n. 5.172 (Brasil, 1966) – no seu art. 204, parágrafo único, determina que a presunção de liquidez é passível de contestação e pode ser refutada por evidências concretas apresentadas pelo devedor

ou por terceiros que se beneficiem da situação. Assim, é importante ressaltar que a inscrição de um crédito vencido como Dívida Ativa pode ser objeto de impugnação por parte do devedor, que, nesse contexto, assume o ônus da prova.

Com o intuito de elaborar um quadro contemporâneo e didático acerca dos "Órgãos Responsáveis pela Gestão da Dívida Ativa da União", levando em consideração tanto o órgão responsável quanto o crédito que esse administra, propõe-se a estrutura constante do Quadro 4.

Quadro 4 – Os Órgãos Responsáveis pela Gestão da Dívida Ativa da União

Órgão Responsável	Crédito Administrado
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).	Gestão da Dívida Ativa Tributária e Não Tributária, incluindo impostos, taxas, contribuições e multas relacionadas a infrações fiscais e tributárias.
Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).	Créditos referentes a contribuições previdenciárias não pagas.
Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA).	Multas e outras penalidades administrativas relacionadas à violação das normas de vigilância sanitária.
Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA).	Dívidas relacionadas a infrações ambientais, incluindo multas e outras penalidades.
Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM).	Créditos oriundos de royalties e outras taxas relacionadas à exploração de recursos minerais.
Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL).	Multas e débitos relativos à regulação do setor de telecomunicações.
Conselhos Profissionais (ex.: CREA, CRM, OAB).	Anuidades e multas relacionadas ao exercício profissional para determinadas áreas reguladas por estes órgãos.
Outros Órgãos Federais.	Dívidas diversas administradas por órgãos específicos conforme a natureza do crédito (ex.: universidades federais com taxas acadêmicas em atraso).

Fonte: elaborado pelo autor.

Antes de optar pela via judicial, o Estado prioriza a cobrança administrativa. Fase que consiste no envio de notificações ao devedor, proporcionando oportunidades para o pagamento ou a negociação da dívida, incluindo opções de

parcelamento, por exemplo. A cobrança administrativa se revela menos onerosa e mais ágil, sendo, portanto, alternativa preferível para ambas as partes envolvidas.

Na eventualidade de a cobrança administrativa não resultar no pagamento, a dívida é transferida para a esfera da cobrança judicial. Trata-se de processo formalizado por meio da emissão da Certidão de Dívida Ativa (CDA); documento que atesta a existência do débito e autoriza a União a ajuizar ação de execução fiscal contra o devedor. A CDA é classificada como título executivo extrajudicial e contém informações detalhadas, incluindo o valor da dívida, a origem do débito e as multas e juros aplicáveis.

Existem circunstâncias, conforme previsto na legislação, em que a inscrição de determinados créditos na DAU pode ser dispensada. Em geral, tal dispensa ocorre quando o custo de recuperação do crédito se revela desproporcional ao valor da dívida ou em situações que envolvem créditos de pequeno montante, o que torna o processo de cobrança mais eficiente e econômico para a União. Em determinadas situações, como em casos de calamidade pública ou em relação a dívidas de menor valor, pode ser concedida anistia ou remissão da dívida.

A Portaria MF n. 75 (Brasil, 2012) aborda o registro de dívidas no Demonstrativo de Ativos e Unidades (DAU) e o processo de execução fiscal realizado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Esse documento estabelece critérios específicos para a não inclusão e a não instauração de processos judiciais referentes a dívidas de determinados valores, conforme detalhado a seguir:

- I a não inscrição na DAU de débitos de um mesmo devedor com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais);
- II a decisão de não propor ações de execução fiscal para débitos com a Fazenda Nacional, quando o valor consolidado é igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), reflete abordagem mais ponderada na gestão das cobranças.

Não obstante uma parte da DAU cumprir os critérios necessários para ser classificada como um ativo, é evidente que a sua contabilização ainda é fortemente influenciada por considerações jurídicas, assim como ocorre com outros elementos dos relatórios financeiros no setor público brasileiro. Essa realidade foi destacada por Cruvinel e Lima (2013), que observaram que, apesar dos esforços do governo brasileiro para harmonizar as práticas contábeis do setor público com os padrões internacionais, os órgãos reguladores ainda tendem a priorizar a legalidade em suas abordagens.

Os autores citados também destacam que um dos principais benefícios da adoção do regime de competência total na Contabilidade Pública do Brasil é a

possibilidade de registrar as operações no momento em que ocorrem, em vez de esperar até que o pagamento ou recebimento seja feito. Essa mudança permitiria que informações que antes não eram levadas em conta nos registros públicos fossem reconhecidas contabilmente e incluídas nos relatórios do período correspondente (Cruvinel; Lima, 2013). Nesse sentido, é importante compreender a essência da DAU à luz da Teoria Contábil.

A seguir, será explorada a evolução, as contribuições e a importância dos aspectos materiais relacionados ao tema central – que são os ativos – e também será abordada a relação entre o TCU e a PGFN no que diz respeito ao novo modelo de recuperação de créditos.

2.4 RELAÇÃO NORMATIVA ENTRE O TCU E A RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS DA PGFN

O TCU, conforme estabelecido na CF/1988, tem a função de supervisionar as finanças do setor público, emitindo pareceres prévios sobre as contas do Poder Executivo. Essa atuação visa a garantir a entrega eficiente dos serviços governamentais e para a auditoria das ações do governo (Hidalgo; Canela; Lima-de-Oliveira, 2016; Speck, 2011). Com o passar do tempo, o papel do Tribunal se transformou, deixando de ser apenas um controle realizado depois dos eventos para adotar abordagem mais preventiva e simultânea, com o objetivo de evitar desperdícios e a má utilização dos recursos públicos (Camargo, 2020).

A CF/1988 determina que a fiscalização das contas, finanças, orçamentos, operações e patrimônio do Governo Federal e de suas entidades deve ser feita pelo Poder Legislativo, com o apoio do TCU. Essa supervisão externa vai além de uma simples relação de subordinação, considerando que o Tribunal preserva a sua independência e autoridade, possuindo a capacidade de examinar e julgar as contas dos gestores públicos (Camargo, 2020; IRB, 2019).

O controle externo é uma responsabilidade do Congresso Nacional, que conta com o apoio do TCU. Essa supervisão tem como objetivo garantir que as ações do governo estejam em conformidade com as leis e regulamentos, além de verificar a precisão das informações financeiras. Essa função assegura que os princípios de legalidade, legitimidade e economicidade sejam respeitados (Amorim; Diniz; Lima,

2017; Guerra, 2005). O controle externo, conforme apontam Camargo (2020) e Scliar (2009), é uma prática que se caracteriza pela independência – um órgão ou poder avalia outro. Essa relação está em sintonia com a ideia de separação dos poderes e o sistema de freios e contrapesos, funcionando como elemento para a democracia, a cidadania e os direitos humanos – sempre pautado pelo interesse público. De forma geral, o controle externo atua de maneira independente em relação à estrutura que está sendo auditada, destacando a autonomia das instituições envolvidas.

As Cortes de Contas, dentro do cenário nacional, possuem papel amplo e complexo, conforme definido pela CF (Brasil, 1988); julgam e analisam as contas de administradores e pessoas responsáveis por bens e valores públicos e avaliam as contas do chefe do Executivo. No entanto, esses tribunais enfrentam desafios consideráveis devido a sua interação com diversas autoridades locais, como prefeitos e órgãos legislativos, além de entidades de administração indireta. Esses desafios se tornam ainda mais complicados pela grande extensão territorial que precisam cobrir.

E mais, a variedade nas decisões e nas interpretações que cada Tribunal de Contas faz sobre a gestão financeira em suas áreas de atuação traz certo grau de incerteza, conforme discutido por Lino e Aquino (2018) e Nunes, Marcelino e Silva (2019).

Para que os Tribunais de Contas possam desempenhar as suas funções de maneira justa, faz-se mister que mantenham a sua independência em relação às organizações que auditam e estejam protegidos de influências externas.

A autonomia dos Tribunais de Contas se revela na sua capacidade de se autogerenciar, o que envolve a elaboração do seu Regimento Interno, que é fundamentado nas suas próprias diretrizes, a definição da estrutura e das funções de suas divisões internas, além do recrutamento e da gestão de seu pessoal, sempre em conformidade com as normas legais vigentes.

Ao exercer a sua independência, os Tribunais de Contas realizam diversas atividades, como auditorias, emitem ordens e fazem sugestões, além de exercerem outras formas de supervisão externa, inclusive a aplicação de penalidades e a condução de auditorias financeiras, operacionais e de conformidade. Entre as suas responsabilidades, está a verificação da precisão dos registros financeiros e a avaliação da eficácia dos controles internos em órgãos e entidades, sempre respeitando as normas regulatórias.

Nesse contexto, as inovações nas técnicas adotadas pela PGFN para a cobrança e recuperação de créditos foram observadas e recomendadas pelo TCU. Isso se deu conforme o Parecer Prévio sobre as contas apresentadas pelo Presidente

da República no exercício de 2016, no relatório de auditoria anual das contas desse mesmo ano, e também no Acórdão n. 2497 (Brasil, 2018a), que foi decidido em Plenário da corte.

Mas como tem sido o processo de implementação dos sistemas da PGFN na atualidade?

A PGFN, como explica Cagni (2020), funciona sob a supervisão administrativa do Ministério da Economia e recebe orientação técnica do Advogado Geral da União. A sua principal responsabilidade é representar juridicamente a União em questões fiscais, além de oferecer consultoria ao Ministério da Economia. Destacam-se entre as suas outras funções a gestão e a arrecadação de créditos tributários e não tributários.

Segundo Souza Júnior (2020), a PGFN implementou, no ano de 2015, nova abordagem para a cobrança da DAU, chamada de Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa da União (NMCDAU). Essa mudança foi uma resposta às ineficiências que existiam no processo de cobrança anterior. Entre os problemas identificados estavam a ausência de planejamento estratégico adaptado a cada tipo de devedor, a excessiva judicialização dos casos sem análise adequada do patrimônio dos devedores e a falta de aproveitamento das tecnologias e bases de dados disponíveis. O novo modelo é fundamentado em várias premissas, incluindo:

- I A classificação dos devedores com base na sua capacidade de pagamento, diferenciando aqueles que possuem patrimônio suficiente para liquidar as suas obrigações daqueles que não apresentam condições financeiras para tal;
- II O investimento em automação para a cobrança de dívidas de pequenos e médios devedores, o que possibilita maior concentração de esforços na recuperação de créditos de maiores devedores;
- III A centralização das informações e dos saldos devedores em um sistema automatizado único, o que facilita a investigação e a geração de dados estratégicos;
- IV A adoção de processos de execução fiscal como medida de último recurso, em vez de serem considerados como a primeira alternativa.

Essa nova abordagem, como aponta Costa e Almeida (2022), foi colocada em prática após a identificação dos problemas que existiam no sistema de cobrança da DAU.

Antes da implementação do Novo Modelo, a PGFN examinava a legalidade das dívidas não pagas da DAU, aplicando encargos e multas. Se o pagamento não fosse feito de forma amigável, o valor da dívida era aumentado em 20% e encaminhado

para execução fiscal pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Nesse cenário, era comum que quase todas as dívidas não quitadas fossem levadas a julgamento, sempre que o devedor não cumprisse as suas obrigações.

Esse Novo Modelo trouxe nova perspectiva para a recuperação de dívidas, colocando a cobrança extrajudicial como prioridade. Essa abordagem é mais rápida e menos onerosa do que a execução forçada por meio judicial. Com essa mudança, a ação judicial passou a ser vista como o último recurso, ao contrário do que acontecia antes, quando era a primeira alternativa.

A Portaria PGFN n. 396 (Brasil, 2016b) introduziu o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), que se tornou marco importante na gestão de débitos. Esse regime trouxe quatro procedimentos principais, começando pela unificação dos dados de dívidas na DW-PGFN (*Data warehouse*). Em seguida, foi implementado o Procedimento Especial de Diligenciamento Patrimonial (PEDP), que investiga devedores que não garantiram ou depositaram valores. Esse procedimento verifica se o devedor possui bens suficientes e legais para quitar a dívida, além de investigar possíveis ocultações ou dilapidações de patrimônio. Como resultado do PEDP, houve aumento no número de corresponsáveis identificados por esvaziar o patrimônio de empresas devedoras.

O RDCC também dá prioridade à cobrança extrajudicial, utilizando notificações por carta ou telefone antes de considerar ações judiciais. Um terceiro procedimento se concentra no monitoramento cuidadoso dos devedores que optaram por parcelar suas dívidas, garantindo que cumpram os pagamentos acordados.

Quando um devedor, seja pessoa física ou uma empresa, não realiza o pagamento, o seu nome é registrado no CADIN e a dívida é registrada em cartório, além de ser informada aos órgãos de proteção ao crédito. Ao mesmo tempo, é feita uma análise do patrimônio do devedor. Se for verificado que tem capacidade de pagamento, mas as tentativas administrativas não funcionarem, inicia-se o processo de execução fiscal. No entanto, se o devedor não possui bens suficientes ou se a dívida é inferior a um milhão de reais e não for quitada administrativamente, a cobrança continua, mas sem recorrer à via judicial.

De acordo com Miranda Neto (2020), apenas as dívidas que ultrapassam um milhão de reais e pertencem a devedores que têm condições de pagamento são encaminhadas para a justiça.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção, serão apresentados de forma detalhada os procedimentos metodológicos da pesquisa, com o intuito de abordar as questões levantadas no estudo e, assim, alcançar os objetivos propostos.

3.1 DELINEAMENTO DE PESQUISA

Diante dos objetivos apresentados, esta pesquisa é classificada como exploratória e descritiva, com enfoque qualitativo. O caráter descritivo do estudo se justifica pela necessidade de utilizar métodos, técnicas, modelos e teorias que guiem tanto a coleta quanto a interpretação dos dados, garantindo assim a validade científica da pesquisa (Triviños, 1987).

A pesquisa qualitativa busca entender os fenômenos sociais, os comportamentos humanos e as motivações por trás deles. De acordo com Denzin e Lincoln (2011), essa abordagem é interpretativa e naturalista, o que significa que os pesquisadores analisam os fenômenos em seus contextos naturais, tentando compreender os significados que as pessoas atribuem a essas experiências.

Nesse contexto, deve-se fazer distinção entre método e metodologia. O método diz respeito às técnicas e procedimentos que se utiliza para coletar e analisar informações. Já a metodologia envolve reflexão crítica acerca desses métodos, oferecendo base teórica que ajuda a entender, explorar e analisar os fenômenos que se está estudando (Silverman, 2010). Assim, a metodologia inclui a escolha do método, a teoria que o sustenta e o raciocínio que justifica a utilização desse método específico.

Nesta dissertação, então, espera-se que a pesquisa qualitativa desempenhe o seu papel metodológico, considerando que permite se explorar e entender a complexidade da DAU através de uma lente teórico-institucional.

3.2 DESENVOLVIMENTO DO MÉTODO DE PESQUISA

Esta pesquisa irá utilizar métodos qualitativos, exploratórios e descritivos, com o objetivo de obter compreensão mais completa da DAU. A pesquisa exploratória é importante quando ainda há pouco conhecimento a respeito do tema, como destacam Baxter e Jack (2008), e é uma ótima maneira de aprofundar os entendimentos sobre a

DAU. Já a pesquisa descritiva, proporciona uma análise minuciosa das características do fenômeno que se está estudando (Saunders; Lewis; Thornhill, 2012).

Será analisada variedade de artigos, livros e teses que abordam a DAU e as questões contábeis relacionadas ao TCU. Esses documentos incluem decisões que provocaram mudanças e ações administrativas da PGFN voltadas para aprimorar a eficiência na recuperação de créditos e na cobrança de débitos.

Para aprofundar a análise, será examinado de que forma o saldo contábil da DAU se comportou entre os anos de 2013 e 2022. Isso será feito a partir de consulta ao Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), que é uma ferramenta essencial para entendermos as finanças públicas no Brasil. Ao analisar os balanços gerais da União disponíveis nesse Sistema, poder-se-á avaliar de forma concreta as mudanças na DAU ao longo do tempo. Essa abordagem é apoiada por Ryan, Scapens e Theobald (2002), que ressaltam a importância dos documentos financeiros oficiais para compreendermos as práticas contábeis e financeiras nas organizações.

Conforme explicitado na introdução, vale reforçar que esta pesquisa utiliza os dados já registrados nos sistemas oficiais e nos pareceres da presidência. Não se pretende, contudo, avaliar a qualidade ou precisão dos lançamentos originais dos créditos tributários efetuados pelos diversos órgãos da administração pública. O estudo parte do pressuposto de que os valores inscritos na DAU refletem a conformidade com os critérios administrativos vigentes, sem questionar a correção dos lançamentos que deram origem à dívida.

Com essa abordagem metodológica, espera-se contribuir para a literatura relacionada à DAU. A intenção é oferecer *insights* a respeito da sua natureza, como é contabilizada e de que maneira as teorias contábeis e institucionais podem ajudar a compreender melhor as suas dinâmicas e implicações.

Esta pesquisa adotará como base metodológica o método da "triangulação". Significa que será utilizada uma combinação de diferentes métodos, teorias, fontes de dados e até mesmo pesquisadores para explorar a questão que se está investigando. Essa abordagem permitirá uma visão mais ampla e rica acerca do tema em estudo.

A evolução do conceito de triangulação em pesquisa tem despertado grande interesse na academia, em especial na área de metodologia. Esse conceito foi apresentado por Campbell e Fiske (1959) no contexto da validação psicométrica, na qual defendiam a utilização de mais de um método para estudar o mesmo fenômeno, com o objetivo de aumentar a validade dos resultados. Desde então, a triangulação

se expandiu para englobar não apenas métodos, mas também fontes de dados, teorias e pesquisadores (Denzin, 1978; Flick, 2017).

Os tipos de triangulação, conforme descritos por Denzin (1978) e ampliados por outros estudiosos, incluem: triangulação de métodos, fontes de dados, pesquisadores e teorias. A triangulação de métodos refere-se ao uso de várias abordagens metodológicas, tanto qualitativas quanto quantitativas, para investigar o mesmo fenômeno. Já a triangulação de fontes de dados diz respeito à utilização de diferentes fontes de informação. A triangulação de pesquisadores envolve a colaboração de diversos pesquisadores na análise dos mesmos dados, enquanto a triangulação teórica aplica diferentes teorias para interpretar um único conjunto de dados (Flick, 2017; Patton, 2002).

As contribuições da triangulação são bastante relevantes; possibilitam que os pesquisadores tenham compreensão mais rica e multifacetada de um fenômeno, o que, por sua vez, aumenta a validade e a credibilidade dos resultados obtidos na pesquisa. A triangulação pode ajudar a identificar inconsistências e oferecer visão mais completa do objeto de estudo (Creswell; Clark, 2017; Morse, 2003).

Entretanto, a triangulação também apresenta limitações. Um dos principais desafios é a complexidade e o custo adicional, tanto em termos de tempo quanto de recursos, exigidos para a implementação de múltiplos métodos ou teorias; podem surgir dificuldades na integração e na interpretação dos dados coletados por meio de diferentes abordagens (Flick, 2017; Morse, 2003).

Na área da Contabilidade, a triangulação tem sido utilizada em vários estudos. Ryan, Scapens e Theobald (2002) mostram como a triangulação pode ser aplicada em pesquisas contábeis, combinando métodos qualitativos e quantitativos para alcançar compreensão mais profunda das práticas contábeis. Outro estudo importante é o de Modell (2005), que utilizou a triangulação de fontes de dados e teorias para analisar sistemas de controle gerencial.

Neste estudo, adotou-se, em específico, a triangulação de dados qualitativos, como análises de conteúdo do Acórdão n. 3608 (TCU, 2014) e da Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a), com dados quantitativos extraídos dos pareceres da presidência relacionados à DAU no período de 2013 a 2022.

Além disso, utilizou-se diferentes métodos de coleta e análise de dados, incluindo pesquisa documental e análise estatística descritiva, para confrontar e complementar as informações obtidas. Essa abordagem permite análise mais robusta

e detalhada, reduzindo possíveis vieses associados ao uso de um único método ou fonte de dados (Zappellini; Feuerschütte, 2015).

Assim, a pesquisa foi conduzida por meio de um modelo quali-quantitativo para a coleta e análise de dados, com o objetivo de realizar um estudo de casos múltiplos, o que permitiu análise comparativa dos procedimentos e dos resultados de diferentes países no que diz respeito à recuperação de créditos públicos.

3.3 COLETA DE DADOS

Yin (2001) enfatiza que durante o processo de coleta de dados deve-se seguir algumas normas; inclusive a utilização de múltiplas fontes de evidências, a criação de um repositório de dados específico para a pesquisa e a organização lógica das informações coletadas.

A investigação será realizada com base em estudos e relatórios dos Balanços da União, utilizando as Contas da Presidência dos anos de 2013 a 2022, incluindo, por exemplo, informações do TCU. O objetivo é compreender as características, os procedimentos e o desempenho relacionados à recuperação de crédito fiscal e à avaliação do estoque da DAU.

Essa etapa da pesquisa, que busca aprofundar a compreensão acerca do tema, conduzirá à coleta de informações e dados diretamente dos órgãos responsáveis pela recuperação de créditos e pela gestão do Estoque.

Os dados relevantes de cada organização serão identificados e registrados. Em seguida, esses dados serão interpretados por meio de análise de conteúdo, utilizando a metodologia sugerida por Stake (1995; 2006).

3.4 ORGANIZAÇÃO E DIGITALIZAÇÃO DOS DOCUMENTOS PARA ANÁLISE NO NVIVO

Com o objetivo de tornar mais ágil o processo de importação e análise no NVivo, foi criada uma estrutura lógica para organizar os documentos. A Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) apresenta normas relativas à transação tributária, destacando abordagem mais flexível para a recuperação de créditos fiscais. Por sua vez, o Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014b) – considerado um marco nas recomendações do Tribunal – busca alinhar as práticas da DAU aos padrões internacionais de

governança e transparência. Essa organização facilitou uma análise sistemática e ajudou a identificar temas recorrentes, como "transparência", "conformidade normativa" e "adaptação institucional".

3.4.1 Estrutura de Nomeação e Organização dos Arquivos

Nomenclatura clara e categorização cuidadosa dos arquivos foram criadas, tornando, assim, mais fácil a recuperação e a organização dos dados durante a análise.

- I Pasta Principal: “Análise de Conteúdo – DAU” – foi criada para armazenar os documentos e resultados relativos à análise da DAU;
- II Subpastas para Classificação dos Documentos – foram criadas subpastas específicas para classificar os documentos em categorias e nomeadas conforme o tipo de documento:
 - a) Legislação – subpasta destinada a documentos legislativos reguladores da DAU;
 - b) Acórdãos e Decisões TCU – subpasta voltada ao armazenamento de acórdãos e diretrizes emitidos pelo TCU.
- III Nomeação dos Arquivos – a nomenclatura dos arquivos foi padronizada de modo a facilitar a localização e o acesso rápido durante a análise:
 - a)** Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) – nomeada como Lei_13988_2020_Transacao_Tributaria.pdf.
 - b)** Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014b): – nomeado como Acordao_TCU_3608_2014_Governanca_Transparencia.pdf.
- IV Organização Estrutural de Pastas e Arquivos
 - a) Na pasta principal “Análise de Conteúdo – DAU” – foram incluídas as subpastas “Legislação” e “Acórdãos e Decisões TCU”, cada uma contendo os arquivos nomeados conforme o padrão estabelecido.

Essa organização inicial dos arquivos e pastas garantiu que os documentos pudessem ter fácil acesso durante o processo de análise no NVivo, assegurando que cada item estivesse devidamente classificado e acessível para uma análise eficiente e bem estruturada.

3.5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS E FUNDAMENTOS PARA A ANÁLISE DE CONTEÚDO

A análise de conteúdo é uma abordagem metodológica que possibilita descrever e interpretar os temas e os padrões encontrados nos textos selecionados. Essa análise vai além do que está explicitamente escrito, explorando também os significados implícitos e a estrutura discursiva dos documentos legais, como a Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) e o Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014b). Com base nas ideias de Bardin (2015), busca-se compreender como as normas e recomendações refletem diretrizes e adaptações institucionais e como as práticas de gestão da DAU são influenciadas por essas regulamentações.

3.5.1 O Uso do NVivo como Ferramenta de Análise Qualitativa

O NVivo é um *software* bastante utilizado na pesquisa qualitativa, pois torna mais fácil o gerenciamento, a organização e a análise de dados textuais e multimídia; se destaca na análise de conteúdo ao permitir a criação de códigos, a identificação de padrões, a análise da frequência de palavras e a construção de modelos visuais que mostram as conexões entre temas e categorias (Dhakal, 2022). No contexto desta pesquisa, o NVivo servirá para estruturar a análise de conteúdo, permitindo explorar os documentos normativos à luz da Teoria Institucional.

A principal funcionalidade do NVivo é a codificação, que possibilita marcar trechos de texto de acordo com temas específicos, tornando mais fácil a identificação de padrões e a comparação entre documentos. Esse *software* disponibiliza ferramentas de visualização, como nuvens de palavras, diagramas e mapas conceituais, que ajudam na interpretação dos resultados (Dhakal, 2022) e na identificação das relações entre diferentes temas e observar como os conceitos centrais se conectam ao longo dos documentos analisados. Outro recurso importante do NVivo é a capacidade de realizar consultas e gerar relatórios, o que permite análise sistemática e organização dos dados que facilitam a interpretação e a apresentação dos achados (Freire *et al.*, 2023). Assim, o NVivo organiza a análise de conteúdo e traz rigor e clareza metodológica ao estudo.

3.6 ESTRUTURA DE ANÁLISE E CODIFICAÇÃO NO NVIVO

A análise de conteúdo será realizada de acordo com as etapas definidas pela metodologia de Bardin (2015), que organiza o processo em três fases: pré-análise, exploração do material e tratamento e interpretação dos resultados.

A autora identifica diferentes técnicas dentro dessa abordagem, destacando-se a análise categorial, a análise de avaliação, a análise de enunciação, a análise de expressão e a análise das relações. Entre essas, a análise categorial é amplamente utilizada e consiste na fragmentação do texto em unidades temáticas, que são posteriormente classificadas em categorias, possibilitando inferências estruturadas sobre o material analisado (Bardin, 2011).

No contexto deste estudo, a abordagem mais apropriada é a análise categorial, uma vez que permite identificar e organizar padrões recorrentes nos discursos normativos dos acórdãos do TCU, da Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) e das NBC TSP, facilitando a compreensão das inter-relações entre essas normativas e a recuperação de créditos públicos da União. Essa abordagem permite que o estudo vá além da descrição, possibilitando uma interpretação detalhada das influências normativas sobre a gestão da Dívida Ativa da União (BARDIN, 2011; GOMES, 2007).

3.6.1 Pré-Análise

A fase de pré-análise trata do preparo do material que será examinado; isso assegura que a análise ocorra de maneira sistemática e alinhada aos objetivos da pesquisa. Durante essa etapa, são realizados os seguintes procedimentos:

- I Leitura Flutuante e Familiarização – no início do processo, realiza-se leitura exploratória dos documentos para identificar os temas centrais e os padrões discursivos. É um momento que envolve a análise de palavras e frases que refletem conceitos de governança, eficiência e adaptação institucional, presentes na Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) e no Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014b);
- II Definição de Categorias Iniciais – com base na Teoria Institucional, são estabelecidos temas principais, como "pressão normativa", "transparência fiscal", "eficiência na recuperação de crédito" e "adaptação organizacional". São temas que orientarão o processo de codificação que será realizado no NVivo. Durante a leitura, são observadas passagens que se relacionam a esses temas, garantindo que o *software* organize as informações de forma precisa.
- III Codificação Preliminar no NVivo – nessa fase, são criados os códigos iniciais no NVivo que servirão como referência para a codificação dos dados. Trata-se

de códigos fundamentados nas categorias definidas; são aplicados a trechos de texto relevantes para identificar e relacionar os temas. A organização dos códigos em uma estrutura hierárquica no NVivo possibilita análise detalhada e segmentada dos documentos.

3.6.2 Exploração do Material

Conforme exposto em Dhakal (2022), exploração do material é a fase dedicada à codificação e à análise detalhada dos textos, na qual o NVivo contribui para a organização e a interpretação dos dados. Essa etapa de exploração é dividida em:

- I Importação e Organização dos Documentos no NVivo – os documentos são importados para o NVivo e organizados em pastas denominadas "Fontes". A Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) e o Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014b) são categorizados separadamente, o que permite realizar análise comparativa e simultânea, possibilitando a observação de temas recorrentes ou divergentes;
- II Codificação Detalhada – com o suporte do NVivo, cada trecho dos documentos é revisado e codificado conforme os temas identificados na fase de pré-análise. A ferramenta de codificação do NVivo permite que os trechos relevantes sejam marcados com os códigos apropriados, possibilitando uma categorização que facilita o acesso e a organização dos dados. Durante a codificação, novos temas emergentes são registrados e incluídos no esquema de códigos, como "transação tributária" e "flexibilização administrativa";
- III Refinamento e Expansão das Categorias – à medida que a análise avança, o NVivo permite identificar subtemas que surgem dentro das categorias iniciais. Esse refinamento é realizado continuamente para abranger novas nuances ou significados nos textos, promovendo análise aprofundada e organizada dos dados qualitativos.

3.6.3 Tratamento e Interpretação dos Resultados

Depois da codificação dos documentos, os dados são analisados utilizando as funcionalidades avançadas do NVivo, que incluem a aplicação de técnicas de análise de frequência e de relações temáticas. As principais atividades dessa fase são:

- I Análise de Frequência de Palavras e Nuvens de Palavras – utilizando a ferramenta de frequência de palavras do NVivo, são analisados os termos mais

recorrentes nos documentos, gerando nuvens de palavras que destacam conceitos importantes, como "eficiência" e "responsabilidade fiscal". Essa abordagem permite visualizar quais temas recebem mais atenção e onde se concentram os focos dos textos analisados;

- II Análise de Similitude e Inter-relações Temáticas – o NVivo possibilita a realização de análise de similitude, que revela como os temas principais se interconectam dentro dos documentos. Por exemplo, na Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a), é possível observar a relação entre "transação tributária" e "adaptação normativa", enquanto no Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014b), destaca-se a conexão entre "transparência" e "responsabilidade fiscal".
- III Matriz de Códigos e Análise de Intersecções – a ferramenta de matriz de códigos do NVivo permite cruzar os temas principais, verificando intersecções e a frequência de ocorrência conjunta entre os temas centrais e subtemas. Esse cruzamento possibilita avaliar como as recomendações e práticas de conformidade se relacionam no contexto da DAU.
- IV Visualização com Análise de *Cluster* – o NVivo também oferece ferramentas para a criação de gráficos. A análise de *cluster* é uma técnica estatística que classifica elementos em grupos, de modo que os elementos dentro de um mesmo *cluster* sejam bastante semelhantes, enquanto os elementos em diferentes *clusters* se mostram distintos. Para definir a semelhança ou diferença entre os elementos, utiliza-se uma função de distância, que deve ser ajustada de acordo com o contexto do problema em questão.

3.6.4 Estruturação de Categorias e Codificação

A análise de conteúdo dos documentos selecionados – a Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) e o Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014b) – tem como objetivo identificar padrões e conceitos que sustentam as práticas de recuperação de crédito e controle financeiro da DAU. Com a Teoria Institucional como referência, a análise se concentrará em temas como pressões normativas, adaptação institucional e eficiência administrativa, que são aspectos do controle e da regulamentação dos processos de gestão da dívida pública. A seguir, serão apresentados as categorias e os códigos que servirão de base para a análise no NVivo, acompanhados de exemplos específicos para cada área.

3.6.4.1 Categoria 1: Pressão Normativa e Regulatória

- I Objetivo da Codificação – identificar como a pressão do TCU e as normas legais (como o Acórdão) direcionam as práticas de conformidade na gestão da DAU e o impacto dessa pressão no comportamento dos órgãos, como a PGFN;
- II Códigos:
 - a) Obrigação de Conformidade – códigos que apontem trechos em que o TCU ou a norma legal impõe obrigações de conformidade às normas de auditoria financeira e transparência;
 - b) Adesão a Padrões Internacionais – marcar trechos que enfatizem a necessidade de seguir boas práticas internacionais, como as da INTOSAI, evidenciadas no Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014b);
 - c) Rigor Regulatório – codificar partes que mencionem diretrizes, recomendações específicas ou sanções impostas para garantir que a DAU esteja em conformidade com a gestão pública eficiente.
- III Exemplo de Aplicação ao Acórdão e à Lei:
 - a) No Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014b), códigos serão aplicados em trechos que reforçam a obrigatoriedade de conformidade com normas de auditoria e os requisitos impostos pelo TCU para garantir a transparência e segurança fiscal;
 - b) Na Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a), trechos que indicam o compromisso com a legalidade na criação de acordos de transação tributária (pressão normativa) serão destacados para análise.

3.6.4.2 Categoria 2: Eficiência Administrativa e Gestão de Riscos

- I Objetivo da Codificação – identificar diretrizes e práticas orientadas para o aumento da eficiência operacional e mitigação de riscos na administração da DAU, com foco na sustentabilidade e controle fiscal.
- II Códigos:

- a) Otimização de Processos – marcar menções a melhorias processuais e metodológicas que aumentem a eficiência da recuperação de créditos, presentes principalmente na Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a);
 - b) Redução de Riscos – codificar trechos que mencionem estratégias de controle de riscos e de proteção contra inadimplências ou perdas na recuperação da DAU;
 - c) Indicadores de Performance – trechos que sugiram métricas e indicadores de desempenho relacionados à eficiência das práticas de cobrança.
- III Exemplo de Aplicação ao Acórdão e à Lei:
- a) O Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014b) traz orientações acerca da auditoria contínua e a supervisão de processos, que se alinham com a necessidade de controle de riscos e eficiência administrativa;
 - b) Na Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a), códigos serão aplicados a partes que sugerem o uso de transações tributárias como mecanismos para otimizar a recuperação de créditos e reduzir o impacto de créditos de baixa recuperabilidade.

3.6.4.3 Categoria 3: Flexibilidade e Adaptação Institucional

- I Objetivo da Codificação – mapear trechos que indiquem práticas adaptativas e flexíveis na gestão da DAU, enfatizando como a PGFN e outros órgãos implementam a adaptabilidade para se ajustarem a contextos regulatórios e econômicos.
- II Códigos:
- a) Acordos de Transação – marcar menções na Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) e no Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014b) que incentivem a adoção de acordos de transação para facilitar a regularização de créditos e flexibilizar a cobrança;
 - b) Práticas Adaptativas – codificar trechos que indicam a capacidade da PGFN de ajustar as suas práticas de cobrança e gestão em resposta a pressões institucionais ou mudanças econômicas;
 - c) Inovações Normativas – trechos que explorem a introdução de novos métodos de gestão que demonstrem flexibilidade organizacional, como a incorporação de práticas de transação tributária.
- III Exemplo de Aplicação ao Acórdão e à Lei:

- a) A Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) é diretamente correspondente a essa categoria, haja vista que a sua principal contribuição é a introdução de mecanismos de transação tributária, que representam flexibilidade e adaptação na gestão da DAU;
- b) O Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014b) tem códigos aplicados a trechos que mencionam a necessidade de adequação às normas internacionais, demonstrando movimento de adaptação e flexibilidade nas práticas internas do TCU.

3.6.4.4 Categoria 4: Impacto da Modernização e Tecnologia

- I Objetivo da Codificação – destacar temas relacionados à modernização e ao uso de tecnologia nas práticas de auditoria e gestão da DAU, evidenciando como as normas encorajam ou exigem a modernização dos sistemas.
- II Códigos:
 - a) Automatização de Processos – marcar trechos que mencionem o uso de sistemas automatizados para gerenciamento e cobrança de dívidas, como soluções de tecnologia para agilizar a execução das auditorias;
 - b) Sistemas Integrados de Informação – codificar trechos que mencionem a integração de sistemas e dados para maior controle e visibilidade da DAU, alinhando-se às recomendações do TCU;
 - c) Inovação e Transparência – trechos que explorem o uso de novas tecnologias para aumentar a transparência e a eficiência na gestão pública, em particular no contexto de auditorias.
- II Exemplo de Aplicação ao Acórdão e à Lei:
 - a) No Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014b), trechos que mencionem a necessidade de modernização do TCU e da integração de sistemas para monitoramento da DAU podem ser marcados, mostrando a importância da inovação para a eficácia das auditorias;
 - b) Na Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a), a aplicação de códigos relacionados ao uso de tecnologias para facilitar as negociações e monitorar os acordos de transação tributária demonstraria o papel da inovação na adaptação da PGFN às demandas modernas.

3.7 INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS À LUZ DA TEORIA INSTITUCIONAL

A interpretação dos dados coletados é guiada pela Teoria Institucional, que se propõe a entender como as organizações respondem às pressões regulatórias e normativas. A análise é organizada para identificar de que maneira o TCU e a PGFN reagem às exigências institucionais estabelecidas pelo Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014) e pela Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a), destacando a adaptação organizacional e as estratégias de conformidade adotadas.

3.8 VALIDAÇÃO E CONSISTÊNCIA DA ANÁLISE

Para assegurar a validade e a confiabilidade dos resultados, é feita uma segunda revisão dos documentos. Essa verificação tem o propósito de garantir a consistência dos códigos utilizados e a precisão das interpretações. A metodologia de análise é revisada com base em critérios de confiabilidade, e os códigos são ajustados conforme necessário, de modo a refletir com fidelidade o conteúdo dos documentos.

3.9 LIMITAÇÕES DA PESQUISA: RESTRIÇÕES NA UTILIZAÇÃO DO SOFTWARE NVIVO

A utilização do software NVivo como ferramenta de apoio à análise de conteúdo trouxe ganhos para a sistematização e categorização dos dados da pesquisa. No entanto, sua aplicação também impôs algumas limitações metodológicas que devem ser reconhecidas para uma adequada interpretação dos resultados obtidos.

Uma das principais restrições do NVivo refere-se à dependência da qualidade e estruturação dos dados inseridos. Como o software não realiza interpretação semântica por conta própria, a codificação e categorização dos textos normativos analisados – como os acórdãos do Tribunal de Contas da União (TCU) e a Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) – dependeram diretamente do critério adotado pelo pesquisador. Isso implica que eventuais vieses na escolha e agrupamento das categorias podem influenciar a organização dos achados, exigindo um controle rigoroso no processo de segmentação e análise dos dados.

Outro aspecto limitante está na capacidade do NVivo de lidar com textos jurídicos complexos e altamente técnicos. O *software* foi originalmente desenvolvido para análise qualitativa em ciências sociais, sendo mais adequado para entrevistas, pesquisas de

opinião e documentos discursivos. No caso desta pesquisa, que envolve normativas legais e pareceres técnicos, a segmentação automática por palavras-chave e temas exigiu ajustes manuais frequentes, uma vez que a interpretação jurídica dos textos muitas vezes extrapola a análise puramente lexical oferecida pelo *software*.

Além disso, há desafios relacionados à curva de aprendizado do software. O NVivo apresenta uma interface robusta, mas com funcionalidades avançadas que exigem conhecimento prévio para uma utilização eficiente. Isso demandou um tempo considerável para parametrização da pesquisa, criação de categorias e ajustes metodológicos para garantir a fidelidade dos dados categorizados.

Por fim, a limitação técnica do NVivo na triangulação de dados qualitativos e quantitativos impactou a integração entre as análises textuais e os dados estatísticos da DAU. Embora o software possibilite organização e categorização textual de forma avançada, a interligação com informações numéricas exigiu a utilização de ferramentas externas para complementar a análise, o que pode ter influenciado a fluidez da interpretação comparativa entre normativas e dados financeiros.

Dessa forma, reconhece-se que, apesar das vantagens na sistematização da análise qualitativa, a aplicação do NVivo nesta pesquisa enfrentou limitações inerentes ao seu funcionamento. O controle rigoroso na categorização, a necessidade de interpretação manual dos textos normativos e a integração com dados quantitativos foram desafios que exigiram adaptação metodológica para garantir a precisão e validade dos resultados obtidos (Freire *et al.*, 2023).

4 DISCUSSÃO DE RESULTADOS

Neste capítulo serão discutidos os achados da pesquisa em relação à recuperação de créditos e os desafios e dificuldades enfrentados, a partir da análise de fatores críticos relacionados ao desempenho do TCU e à gestão do estoque e da receita da DAU durante o período de 2013 a 2022. A análise se concentrará em múltiplas dimensões, incluindo a análise de conteúdo dos julgados do TCU e da Lei Federal, para identificar as principais diretrizes e orientações.

O componente temporal da auditoria realizada pelo TCU será examinado ao longo dos anos, facilitando um conhecimento abrangente de sua evolução. Este estudo abrangerá uma análise do estoque e da arrecadação da DAU, enfatizando as medidas de recuperação de crédito implementadas pela PGFN. Uma análise comparativa das recomendações do TCU ao Poder Executivo será realizada, enfatizando a influência dessas diretrizes na gestão da DAU.

Portanto, este capítulo busca elucidar a relação entre os processos de auditoria e supervisão do TCU e as estratégias de gestão da DAU, enfatizando tanto a eficiência e eficácia administrativa, quanto os desafios institucionais encontrados nesse processo.

4.1 CRESCIMENTO DO SALDO E RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO

Foi realizada uma análise da evolução do saldo e da arrecadação da DAU entre os anos de 2013 a 2022, demonstrando crescimento consistente no montante devido, apesar das inúmeras medidas para melhorar a recuperação.

Os valores históricos da DAU foram atualizados utilizando o Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC) para levar em conta a inflação. Essa abordagem conduz à realização de pesquisas econômicas precisas ao longo do tempo, facilitando a comparação de valores em termos reais ao remover os efeitos da inflação e manter o poder de compra consistente.

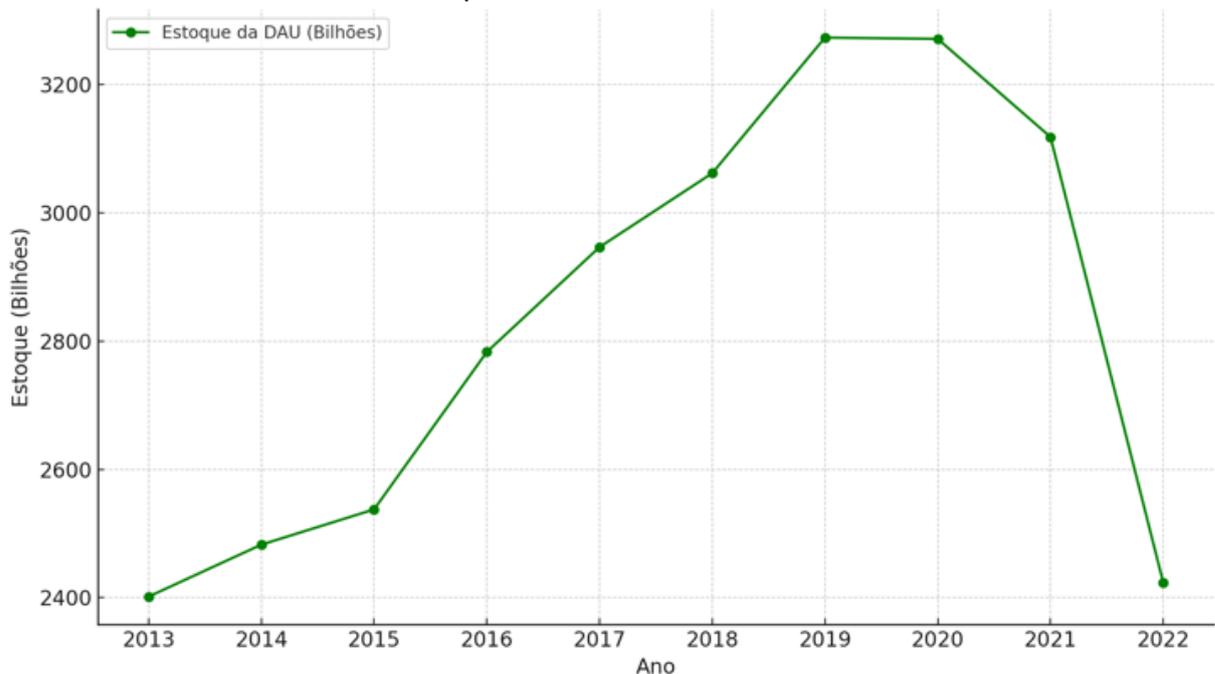
E mais, a utilização de tecnologia especializada e a execução de programas de regularização foram medidas adotadas para melhorar a gestão do estoque da dívida em relação a sua arrecadação durante o período analisado. No entanto, desafios permanecem e devem ser resolvidos para melhorar a eficiência nesse processo.

O Gráfico 1 ilustra o aumento do estoque de DAU dos anos de 2013 a 2022, com valores ajustados pelo INPC. Esse gráfico de linha ilustra as variações no estoque

de DAU durante a década anterior. O gráfico indica aumento consistente no estoque de DAU até 2019, quando atinge seu zênite em cerca de R\$ 3,27 trilhões.

Apesar desse fato, leve queda é observada no ano de 2020 e redução mais visível ocorre no ano de 2022, quando o estoque reverte para R\$ 2,42 trilhões.

Gráfico 1 – Crescimento do estoque da DAU – de 2013 a 2022



Fonte: elaboração própria, com base na PCPR, série histórica do INPC e relatórios TCU.

O gráfico indica um período de estabilidade inicial no estoque de DAU até 2016. A estabilidade foi sucedida por rápido crescimento de 2017 a 2020, atingindo o seu auge em 2019, com valor estimado de R\$ 3,2 trilhões.

A substancial alta no estoque pode ser atribuída à recessão econômica e ao aumento da inadimplência, destacando que as políticas de cobrança implementadas pela PGFN ainda não haviam produzido os resultados desejados, segundo reforça Yang, Northcott e Sinclair (2017).

Os dados de 2013 indicavam que o estoque da DAU era de aproximadamente R\$ 2,4 trilhões, uma cifra comparável à registrada em 2022, excluindo o crescimento considerável experimentado em 2019 e 2020. Em 2022, foi observada notável diminuição de 22% no estoque, indicando a eficácia das medidas promulgadas pela Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a), que serão abordadas com mais detalhes nas seções seguintes.

As flutuações no estoque indicam o impacto de questões econômicas e administrativas, que serão examinadas em detalhe nas seções subsequentes. A crise

econômica contribuiu para o aumento do estoque de DAU ao elevar as taxas de inadimplência, particularmente no período de 2019 a 2021, um período exacerbado pela pandemia de COVID-19. A pandemia afetou severamente a economia, levando a uma redução nos ganhos tanto de corporações quanto de indivíduos, o que resultou em um aumento notável nas dívidas registradas no DAU.

As estratégias de cobrança de dívidas e recuperação de crédito mostraram eficácia mínima durante esse período. O aumento da dívida ativa destacou a necessidade urgente de aprimorar as táticas de recuperação e estabelecer políticas públicas que possam aliviar os impactos prejudiciais das crises econômicas. A pandemia intensificou a incapacidade dos contribuintes de cumprir com seus compromissos fiscais, exacerbando problemas existentes e destacando a necessidade de melhorias no sistema de arrecadação e na gestão da dívida ativa.

A Portaria PGFN n. 396 (Brasil, 2016b) foi promulgada para aumentar a eficácia da cobrança de créditos e mitigar a expansão descontrolada da DAU. A contínua ascensão até 2019 sugere que a inadimplência, juntamente com adversidades econômicas como a crise fiscal e a pandemia, superou os esforços direcionados à recuperação de crédito.

A Portaria PGFN n. 293 (Brasil, 2017) e a Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) aprimoraram a administração da DAU. Depois do ápice observado em 2019, o estoque de DAU começou a se estabilizar; em 2022, a queda acentuada nesse estoque indica que as políticas de transação tributária e regularização de créditos foram bem-sucedidas em diminuir a inadimplência, bem como em facilitar a regularização de dívidas antigas dentro da DAU.

Consequentemente, o Acórdão n. 3608 do TCU (Brasil, 2014b) foi determinante na atualização das técnicas de cobrança e gestão da DAU. As sugestões do TCU, particularmente em relação à Auditoria Financeira, compeliram a PGFN a implementar técnicas mais eficazes, como a integração de tecnologia e a melhoria dos processos de cobrança, conforme respaldado por Camargo (2020), que destaca a ampliação das funções dos Tribunais de Contas, passando de um controle de contas *a posteriori* para um controle preventivo e concomitante, que atua na gestão dos recursos, evitando desperdícios.

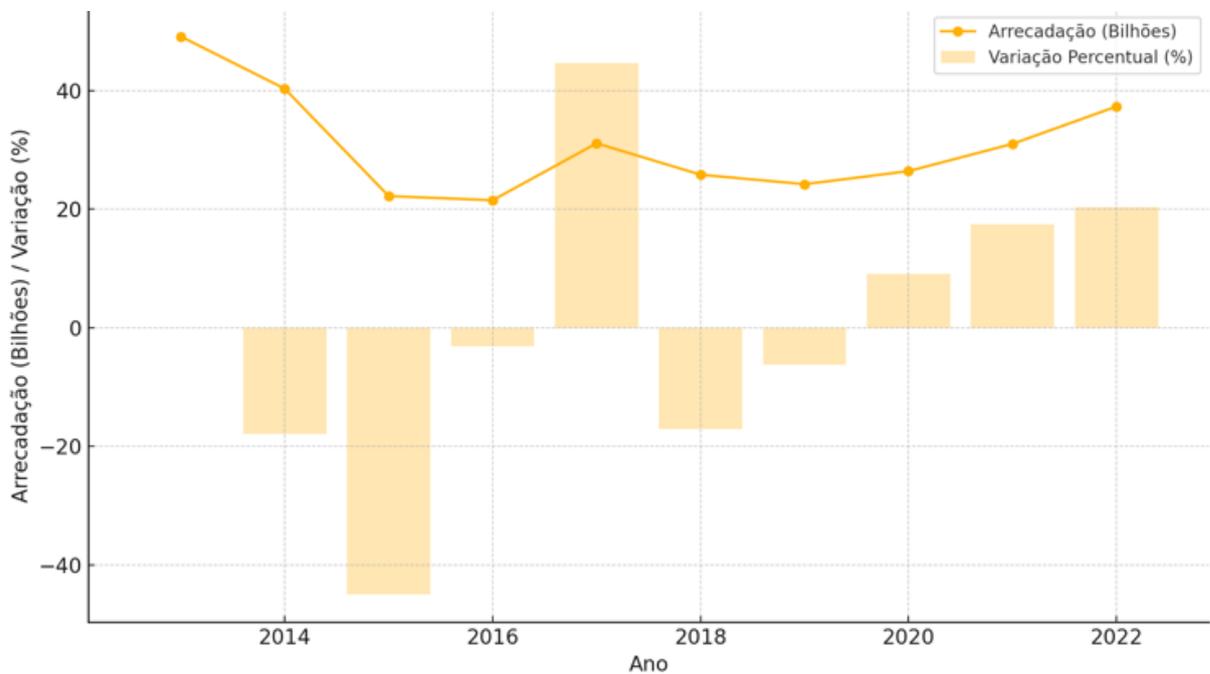
As modificações foram evidentes na estabilização do estoque de DAU depois de 2020, culminando na queda observada em 2021 e 2022.

A seguir, apresenta-se o Gráfico 2 e o Gráfico 3, onde, o primeiro, mostra a receita anual da DAU em bilhões, representada por uma linha com marcadores, com

a variação percentual ano a ano, denotada por barras. O segundo é um gráfico de barras que representa a receita anual da DAU em bilhões, acompanhado por uma linha sobreposta que ilustra a média móvel de três anos.

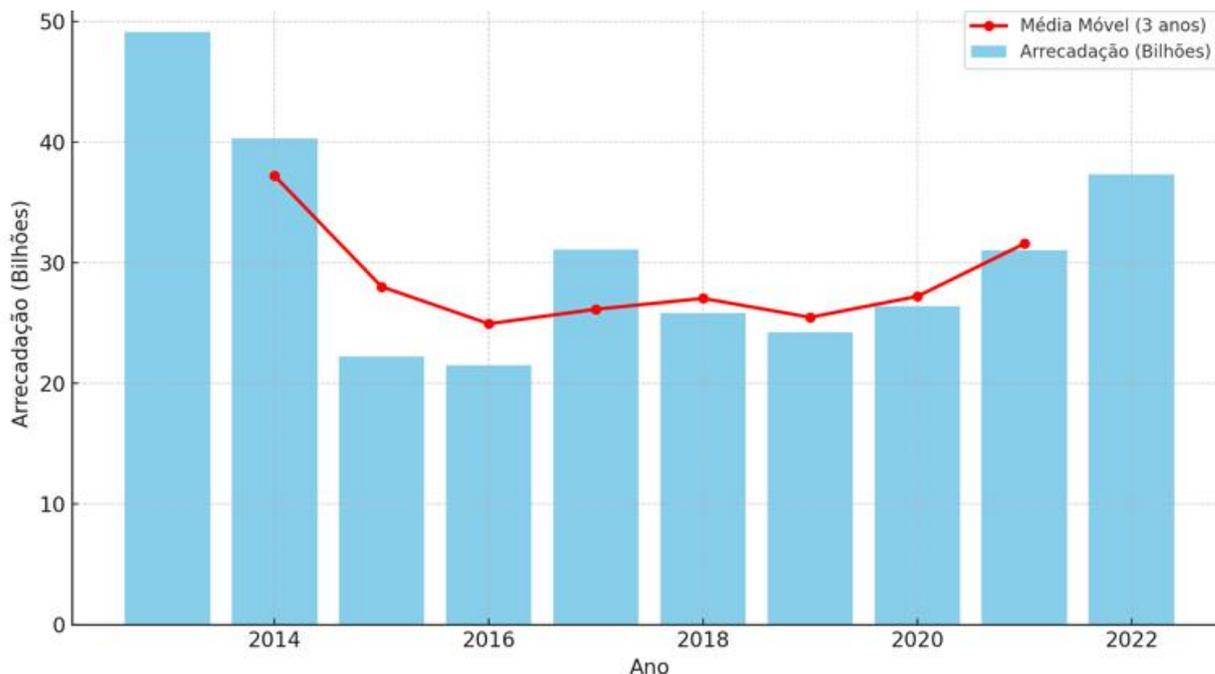
A média móvel serve como ferramenta que mitiga as variações anuais, oferecendo perspectiva mais clara acerca dos padrões ao longo do tempo. Esse método é eficaz para detectar tendências ou mudanças incrementais na receita, facilitando, assim, representação mais precisa da progressão da receita ao longo dos anos e das dinâmicas de flutuação percentual ano a ano.

Gráfico 2 – Arrecadação anual e variação percentual da DAU – 2013-2022



Fonte: elaboração própria, com base na PCPR, série histórica do INPC e relatórios TCU.

Gráfico 3 – Arrecadação anual da DAU e Média Móvel



Fonte: elaboração própria, com base na PCPR, série histórica do INPC e relatórios TCU.

A análise dos dois gráficos oferece pontos de vista distintos acerca da evolução da receita da DAU de 2013 a 2022. Essa análise facilita o exame do impacto das normas e recomendações fornecidas pelo TCU e das ações executadas pela PGFN com relação a essa conduta.

A partir de 2016, foi observada leve alta na receita em relação ao ano anterior, sugerindo que a aplicação dos critérios para classificar créditos de baixa recuperabilidade, conforme determinado pela Portaria n. 396 da PGFN (Brasil, 2016b), estava gerando resultados benéficos. Essa medida facilitou distribuição mais eficaz de recursos e esforços na recuperação de dívidas substanciais, levando a leve melhoria na receita de 2016 a 2017.

O gráfico inicial, que combina a receita anual e a variação percentual ano a ano, indica que, apesar de aumento substancial no estoque da dívida durante o período, a receita apresentou oscilações consideráveis. Entre os anos de 2017 e 2018, a receita exibiu tendência de estabilização. A estabilização é atribuível à promulgação da Portaria PGFN n. 293 (Brasil, 2017), que legalizou as transações fiscais e permitiu negociações diretas com devedores em dificuldades financeiras. Essa medida foi essencial para a regularização das dívidas e a estabilização do estoque, facilitando a recuperação parcial de empréstimos que, de outra forma, teriam uma taxa de recuperação mínima.

A Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) afetou o estoque de DAU, particularmente a partir de 2022, quando foi registrada queda notável de 22%. A formalização das

transações fiscais como procedimento legal melhorou as perspectivas de regularização da dívida, levando a diminuição no estoque de DAU.

A análise da flutuação percentual ao longo dos anos ilustra claramente essa alteração nos padrões de receita, destacando a adaptabilidade instigada pela legislação previamente descrita e os incentivos que ofereceu para a regularização da dívida.

O Acórdão n. 3608 do TCU (Brasil, 2014b) influenciou esse cenário ao defender a reforma das políticas de cobrança e recuperação de dívidas.

A partir de 2016, as sugestões delineadas nesse veredito começaram a ser implementadas, aprimorando a colaboração entre o TCU e a PGFN, o que influenciou diretamente as modificações regulatórias. Conseqüentemente, a arrecadação de receitas se estabilizou, e a variação percentual melhorou nos anos subsequentes, destacando a importância de governança aprimorada e de políticas públicas focadas na recuperação de créditos da União.

A flutuação na receita pode estar associada a modificações institucionais, como aquelas promulgadas pela Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a), que proporcionaram avanços substanciais na gestão de créditos de difícil recuperação, particularmente por meio de transações fiscais reforçando a tese de Carvalho, Vieira e Goulart (2012).

No ano de 2022, a redução de 22% no estoque de DAU indica que as medidas delineadas nesse estatuto melhoraram a recuperação de créditos. Essa circunstância corresponde à capacidade das instituições de se conformarem às normas estabelecidas pelo TCU, conforme corroborado por DiMaggio e Powell (1983).

A Teoria Institucional postula que as empresas buscam isomorfia adotando práticas semelhantes para aderir às normas regulatórias e sociais predominantes (Scott, 2001).

O intervalo de 2019 a 2021, marcado por queda na receita, pode ser examinado através da lente da Teoria Institucional como uma reação a choques externos, incluindo a pandemia de COVID-19.

Nesse contexto, a coerção institucional – resultante das pressões do ambiente econômico e das regulamentações governamentais durante uma crise – pode ter levado a uma capacidade de receita diminuída, ressaltando assim a necessidade de ajustes e o estabelecimento de novas regulamentações fiscais (Meyer; Rowan, 1977).

O segundo gráfico, exibindo a receita em formato de barras com a média móvel de três anos, oferece visão mais contínua e fluida das tendências ao longo do tempo

ao mesmo tempo em que reduz a volatilidade observada de ano para ano. A linha da média móvel exibe lento declínio, seguido por modesto aumento nos últimos anos.

Esse gráfico demonstra a capacidade da PGFN de institucionalizar políticas duradouras. A implementação das normas institucionais aconselhadas pelo TCU, abrangendo as modificações promulgadas pela Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) e outras estratégias de refinanciamento fiscal, pode ter facilitado a estabilização da receita a partir de 2021. A Teoria Institucional preconiza que a implementação eficaz de normas e padrões pode facilitar a legitimação organizacional, resultando na estabilização do desempenho da receita ao longo do tempo (Scott, 2008).

A associação observada entre a média móvel e as ações regulatórias empreendidas pela PGFN indica que, ao longo do tempo, houve esforço em direção ao isomorfismo normativo – uma conformidade com as normas e melhores práticas estabelecidas pelas regulamentações fiscais e recomendações do TCU.

A abordagem de DiMaggio e Powell (1983) infere que o isomorfismo normativo ocorre quando normas e restrições, como as estabelecidas pelo TCU, são assimiladas nas práticas organizacionais.

Consequentemente, ao comparar os gráficos, pode-se perceber que cada um ilustra aspectos distintos da progressão da receita da DAU. Quando examinados em relação aos padrões do TCU e às práticas da PGFN, esses gráficos oferecem *insights* acerca dos efeitos das reformas institucionais, a ver:

- I Curto Prazo *versus* Longo Prazo – o gráfico de variação percentual (o primeiro gráfico) evidencia flutuações de curto prazo, resultantes de fatores econômicos imediatos, como recessões ou políticas emergenciais. Em contrapartida, o gráfico da média móvel (segundo gráfico) ressalta tendências de longo prazo, permitindo melhor captura da eficácia de políticas e normas institucionais mais estruturantes, como as recomendações do TCU, que têm como objetivo regular e aprimorar a arrecadação ao longo de vários anos;
- II Impacto das Normas Institucionais – o primeiro gráfico indica que o efeito das mudanças normativas, como a introdução de políticas de recuperação de crédito em 2020, foi de imediato refletido na arrecadação. Em contrapartida, o segundo gráfico revela que, ao longo do tempo, essas mudanças exercem impacto mais moderado, sugerindo que, embora as normas apresentem efeito imediato, a sua implementação completa e os resultados esperados podem levar mais tempo para se consolidar;

III Teoria Institucional – a Teoria Institucional, conforme defendida por autores como DiMaggio e Powell (1983) e Scott (2001) e visto em capítulo próprio, destaca que as organizações, em especial as públicas, tendem a se adaptar às pressões regulatórias e sociais para legitimar suas práticas. No caso dos gráficos analisados:

- a) Isomorfismo Coercitivo – o TCU, por meio das suas auditorias e acórdãos, exerceu pressão regulatória sobre a PGFN, exigindo melhorias na gestão da DAU. O impacto dessas pressões é visível no gráfico de crescimento do estoque, com a estabilização e a posterior queda do montante da DAU depois do ano de 2020, o que indica resposta às reformas normativas que buscavam legitimar as práticas de cobrança e recuperação de créditos;
- b) Isomorfismo Normativo – a introdução de portarias e leis que normatizam a transação tributária e a recuperação de créditos reflete alinhamento com as melhores práticas recomendadas tanto pelo TCU quanto por normas internacionais de gestão fiscal. O impacto dessas normas, que foram assimiladas pela PGFN, está refletido tanto no gráfico de arrecadação quanto no de crescimento do estoque, demonstrando que as instituições adaptaram as suas práticas para se adequar às pressões normativas.

Além disso, embora ainda reste longo caminho para alcançar o cenário ideal, no qual a correlação entre receita e estoque seja favorável – onde a porcentagem de arrecadação anual supere o crescimento do estoque de DAU – os recentes avanços na gestão da dívida ativa não devem ser negligenciados.

As melhorias observadas decorrem da execução de iniciativas de regularização e renegociação de dívidas, incluindo o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) e o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), ambos geridos pela PGFN.

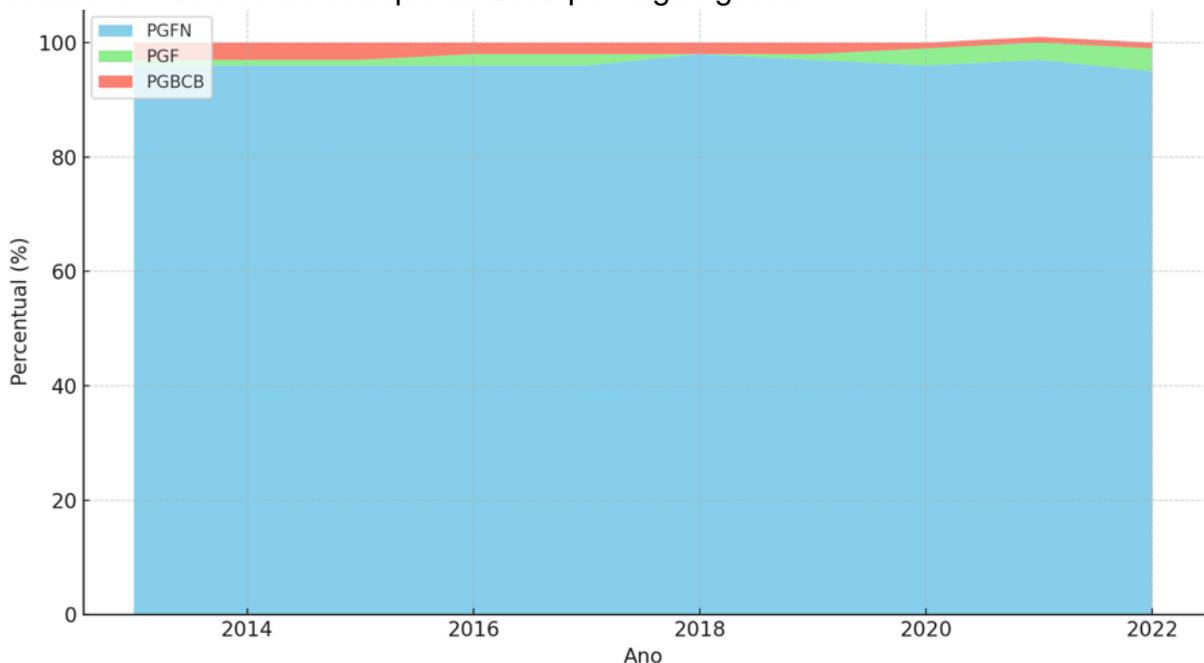
A integração desses programas, juntamente com a segmentação metódica dos devedores, o aprimoramento dos esforços de cobrança judicial e extrajudicial, e a implementação de tecnologias avançadas como o portal digital REGULARIZE, melhorou marcadamente a eficiência da gestão da dívida ativa. No entanto, embora esses programas tenham facilitado aumento transitório na receita, também resultaram na prolongação e fragmentação das dívidas, o que, por sua vez, levou à escalada do estoque de DAU.

Os principais desafios incluem a extensa judicialização dos processos de cobrança, a complexidade do sistema tributário brasileiro e as restrições na capacidade de execução. No futuro, a contínua modernização das técnicas de

cobrança, juntamente com as reformas no sistema tributário, deve melhorar a eficiência na recuperação de créditos e mitigar a expansão do estoque de DAU. Alcançar esse objetivo requer a unificação de várias agências reguladoras e a melhoria da transparência nos processos, o que contribuirá para gestão mais eficaz das DAUs e para o equilíbrio fiscal no Brasil.

O Gráfico 4 ilustra a alocação do estoque de DAU por entidade governamental, destacando o envolvimento predominante da PGFN, que gerencia mais de 95% do estoque durante a maior parte do período analisado. Embora outras entidades, PGF e a PGBCB, se envolvam em atividades de gestão de dívidas, O seu impacto coletivo representa menos de 6% da gestão total do estoque.

Gráfico 4 – Gestão do estoque da DAU por órgão gestor



Fonte: elaboração própria, com base na PCPR, série histórica do INPC e relatórios TCU.

A predominância da PGFN na gestão da Dívida Ativa da União (DAU), com participação variando entre 95% e 98% no período especificado, deve-se à sua competência exclusiva para cobrança judicial e administrativa dos créditos, conforme estabelecido pela Lei Complementar n. 73/1993. Além disso, sua especialização técnica e o uso de tecnologias como o REGULARIZE aumentam sua eficiência na recuperação de créditos.

Os demais órgãos, como a PGF e a PGBCB, possuem participação reduzida (inferior a 6%) porque suas atribuições são restritas a créditos de autarquias federais

e do Banco Central. A estrutura organizacional e a capacidade operacional dessas entidades limitam seu papel na gestão da DAU.

Assim, a concentração da gestão na PGFN reflete uma estratégia institucional para maior controle e eficiência na recuperação de créditos públicos, alinhada às recomendações do TCU.

No período de 2013 a 2016, a participação da PGFN na gestão do estoque da DAU se manteve consistente em aproximadamente 96%. A estabilidade atual se deve à adoção de sistemas de informação integrados e plataformas de arrecadação digital, permitindo à PGFN monitorar o estoque da dívida de forma mais eficaz.

A partir de 2016, observa-se aumento no envolvimento da PGFN, atingindo 98% no ano de 2018. Essa expansão é consequência direta das regras de recuperação de crédito implementadas pela Portaria n. 396 da PGFN (Brasil, 2016b), que reestruturou a priorização de devedores importantes e créditos de baixa recuperabilidade. Essa estratégia foi muito importante para aumentar a eficácia da PGFN nas cobranças, estabelecendo-a como a principal entidade gestora da DAU. Depois do pico de 98%, em 2018, foi observada leve queda na adesão da PGFN, diminuindo para 95% em 2022.

A diminuição pode ser atribuída à maior flexibilidade estabelecida pela Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a), que regulava as transações fiscais, permitindo a outras entidades, como a PGF e a PGBCB, ter papel mais proativo na recuperação de créditos.

A partir de 2020, a PGF viu aumento no seu envolvimento, atingindo 4% até 2022. Essa expansão está alinhada com a adoção de estratégias de arrecadação descentralizadas, guiadas pelas diretrizes do Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014b), que ressaltou a necessidade de maior integração e eficiência entre as diversas entidades encarregadas da administração da DAU. A PGF, encarregada de supervisionar os créditos das autarquias federais e fundações públicas, incluindo o INSS e a PGBCB, que gerencia os créditos associados ao BCB, também desempenharam papéis importantes, embora em proporções menores do que a PGFN.

Depois do ano 2020, a PGBCB experimentou queda na participação, para 1%, atribuível à reorganização dos procedimentos de recuperação de crédito executados pela PGFN.

A realocação de tarefas, conforme ilustrado no Gráfico 4, demonstra as modificações regulatórias instigadas pelas portarias e pela Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a), que defendiam uma estratégia mais adaptável e coesa na administração da DAU.

A transação tributária, instituída pelas Portarias PGFN n. 293 (Brasil, 2017) e n. 396 (Brasil, 2016b), facilitou descentralização aprimorada dos esforços de arrecadação, em conformidade com as recomendações do TCU para melhorar a eficiência na recuperação de créditos.

Embora a PGFN mantenha papel de destaque, a sua parceria com entidades, como a PGF e o BCB, aprimora a gestão integrada da DAU e fomenta estratégia coordenada na salvaguarda dos interesses da União.

A integração de novas tecnologias – políticas de transação fiscal e esforços de gestão colaborativa – facilitou a modernização das operações de cobrança de créditos, levando à diminuição do estoque de DAU e à recuperação eficaz de receitas para o Governo Federal.

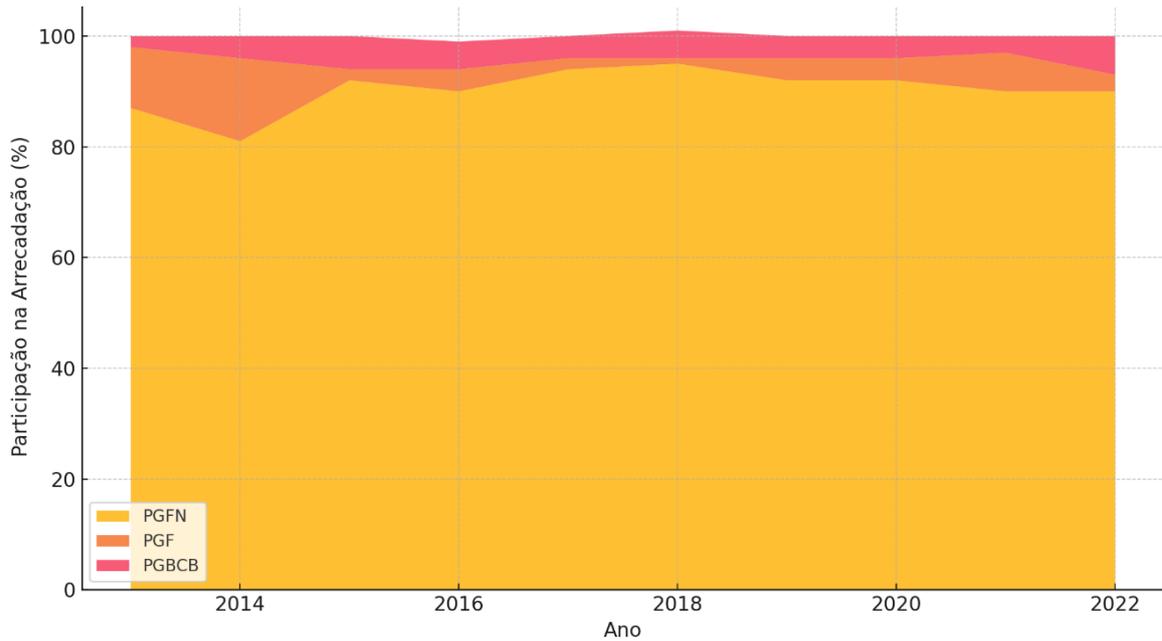
O padrão de participação de várias entidades na gestão da DAU, conforme demonstrado pelos gráficos e dados normativos, ilustra a história dos procedimentos relacionados à arrecadação e recuperação de créditos da União.

A modernização dos sistemas de gestão e a implementação de leis mais flexíveis, como as transações fiscais, permitiram à PGFN manter seu papel como o principal gestor da DAU. Simultaneamente, essas modificações facilitaram maior integração e descentralização entre as agências, promovendo método mais eficiente e coordenado para a administração dos créditos públicos.

O Gráfico 5 ilustra a arrecadação da DAU conforme a distribuição por órgão gestor, evidenciando a forte presença da PGFN nesse processo. Desde o ano de 2013, a PGFN se consolidou como o principal órgão arrecadador, sendo responsável por aproximadamente 90% a 95% do total anual da DAU.

Essa centralização da gestão sob a PGFN é notória, enquanto a PGF e a PGBCB têm gradualmente diminuído a sua participação a partir de 2015. Essa redução na atuação da PGF e da PGBCB está em consonância com as recomendações do Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014b), que enfatizou a importância de concentrar e aprimorar os processos de cobrança da DAU, com o objetivo de aumentar a eficiência no gerenciamento dos créditos inscritos.

Gráfico 5 – Distribuição da arrecadação da DAU por órgão gestor – 2013-2022



Fonte: elaboração própria, com base na PCPR, série histórica do INPC e relatórios TCU.

A PGFN detém proporção que varia entre 81% e 95% no período analisado. A Teoria Institucional estipula que a concentração de poder de uma entidade pode surgir de pressões regulatórias e normas que incentivam a especialização, eficiência e centralização (DiMaggio; Powell, 1983).

Nesse contexto, a Portaria PGFN n. 396 (Brasil, 2016b) e a Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) aprimoraram as capacidades de arrecadação e instituíram transações fiscais para solidificar essa centralização, particularmente de 2016 a 2018, período em que a PGFN atingiu o seu percentual máximo de 95%.

Apesar do seu envolvimento menor em comparação com a PGFN, observa-se que nos anos de 2014 e 2015 a PGF apresentou aumento na participação, seguido por queda em 2016. Em 2021, a PGF alcançou novo crescimento, atingindo 7%. O recente aumento pode ser visto como reação à descentralização defendida pelo Acórdão n. 3608 do TCU (Brasil, 2014b), que incentivou metodologia mais integrada e menos centralizada para aumentar a eficiência da arrecadação de crédito público.

O envolvimento do PGBCB, embora menor do que o de outras organizações, apresenta variabilidade ao longo dos anos, com aumento modesto observado em 2022. Essa modificação pode sugerir administração mais independente dos créditos específicos sob a alçada do BCB. As variações no envolvimento do PGBCB indicam que a agência modificou as suas operações em reação à centralização defendida pela PGFN, talvez necessária devido à exigência de modificações regulatórias.

O quadro institucional ilustrado no Gráfico 5 demonstra equilíbrio dinâmico entre centralização e colaboração, moldado por demandas normativas e ajustes estratégicos dentro das entidades gestoras.

A estratégia colaborativa entre PGFN, PGF e PGBCB significa avanço nas metodologias de cobrança de crédito, informadas por regras recentes e orientações institucionais.

4.2 RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS

As iniciativas destinadas a recuperar créditos da DAU consistem em ações implementadas para reivindicar valores devidos aos governos federal, estadual ou municipal por contribuintes que não cumpriram com o pagamento de impostos, multas ou outras responsabilidades financeiras dentro dos prazos estabelecidos. Quando essas obrigações não são pagas, são oficialmente registradas na DAU, permitindo a sua recuperação por meio de procedimentos administrativos e judiciais.

A recuperação desses créditos, enfatizada nos Relatórios de Prestação de Contas do Presidente da República, é um aspecto da gestão fiscal, envolvendo ações tanto na esfera administrativa quanto judicial, conforme exigido pela LRF. O artigo 58 da Lei Complementar n. 101 (Brasil, 2000) estipula que o relatório de prestação de contas do chefe do Executivo deve incluir esforços direcionados à recuperação de créditos tributários e não tributários, abrangendo, assim, tanto os aspectos administrativos quanto os judiciais.

Os créditos tributários denotam deveres legais decorrentes de tributos, abrangendo impostos, taxas, contribuições sociais e empréstimos obrigatórios. Por outro lado, os créditos não tributários envolvem obrigações financeiras adicionais que devem ser cumpridas com agências federais, municípios e entidades públicas associadas ao Governo Federal.

Ao atingir o prazo de pagamento, as autoridades competentes iniciam o procedimento de cobrança administrativa. Se o pagamento não for efetuado, o crédito é encaminhado ao escritório de advocacia competente, onde a sua validade legal, liquidez, certeza e exigibilidade são avaliadas. Subsequentemente, o crédito é registrado na dívida ativa e pode ser suscetível à cobrança extrajudicial (por mediação e protesto) ou judicial (via execução fiscal).

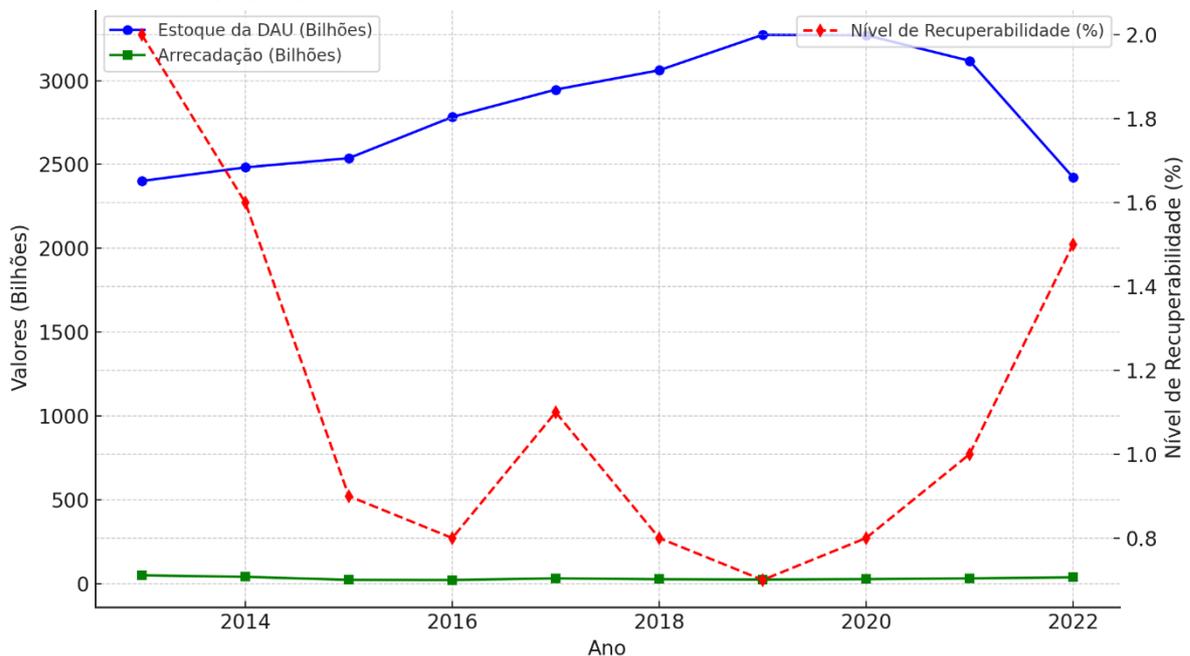
Vale ressaltar que a PGFN gerencia os créditos da União, a PGF supervisiona os créditos das autarquias e fundações federais, e a PGBC é responsável pelos créditos do Banco Central.

A análise deste estudo sobre a evolução da receita e do estoque da DAU baseia-se em dados obtidos dos relatórios de auditoria financeira publicados pelo TCU sobre o BGU, referentes ao período de 2013 a 2022.

As Contas Anuais do Presidente da República para os anos relevantes foram consideradas, provenientes dos sistemas de informações gerenciais dos órgãos responsáveis, com valores históricos ajustados pelo INPC.

O Gráfico 6 ilustra que os sistemas de gestão documentaram R\$ 37 bilhões em créditos recuperados até o final de 2022, representando o terceiro maior índice de recuperabilidade registrado no período. A relação entre a arrecadação de receitas e o estoque de DAU atingiu 1,5%, indicando aumento de 0,5% em relação ao ano anterior e superando a média simples dos últimos quatro anos.

Gráfico 6 – Estoque, arrecadação e nível recuperabilidade dos créditos da DAU – 2013-2022



Fonte: elaboração própria, com base na PCPR, série histórica do INPC e relatórios TCU.

Em 2013, o nível de recuperabilidade dos créditos da Dívida Ativa da União (DAU) foi maior em comparação com 2022, atingindo um percentual que reflete um cenário econômico e normativo distinto. Esse comportamento pode ser atribuído a um estoque de dívida ainda relativamente menor naquele ano, o que possibilitava um

maior volume de recuperação proporcionalmente à arrecadação total. Além disso, a ausência de reformas estruturais e de mecanismos normativos mais flexíveis, como os introduzidos pela Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a), indicava uma abordagem mais tradicional e direta na cobrança dos créditos inscritos

O estoque de DAU viu aumento consistente a partir de 2013, atingindo o pico em 2019, leve estabilização em 2020, com diminuição em 2022. Esse padrão de flutuação pode ser atribuído a medidas normativas e estruturais, incluindo aquelas promulgadas pela Portaria PGFN n. 396 (Brasil, 2016b) e pela Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a). Essas iniciativas estabelecem padrões para a recuperabilidade e canais para transações fiscais, visando a aumentar a eficiência na gestão da dívida e diminuir o estoque acumulado.

A receita apresenta variabilidade ao longo dos anos, marcada por aumento substancial em 2017, leve queda até 2020 e crescimento acentuado em 2022. A recuperação financeira, juntamente com os efeitos das políticas de flexibilização promulgadas pela PGFN e TCU, incluindo o aconselhamento de descentralização delineado no Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014b), parece se manifestar imediatamente nesses aumentos. A recuperação observada em 2022 indica que as transações facilitadas pela Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) contribuíram para a regularização da dívida, levando a aumento na receita.

O nível de recuperabilidade apresenta tendência de queda de 2013 a 2019, culminando no seu ponto mais baixo em 2019, com índice de 0,7%. Desde 2021, recuperação modesta desse indicador tem sido observada. Em 2022, a taxa de recuperabilidade atingiu 1,5%, indicando a potencial eficácia das estratégias de flexibilização da cobrança. As políticas, particularmente aquelas promulgadas pela PGFN e endossadas pelo TCU, promoveram o uso de mecanismos mais adaptáveis e eficientes para a recuperação de créditos.

O aumento na arrecadação de receitas e na recuperação de créditos em 2022 demonstra a influência do isomorfismo normativo, pelo qual instituições, a exemplo da PGFN, modificam as suas práticas para se conformar às novas normas e diretrizes estabelecidas por instrumentos regulatórios e diretrizes do TCU, conforme indicado pelo Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014b). Essas mudanças ilustram o ímpeto para a adoção de métodos mais flexíveis e colaborativos entre as entidades de gestão, visando a aumentar a eficiência e a legitimidade da administração da DAU.

4.3 AVALIAÇÃO COMPARATIVA DAS RECOMENDAÇÕES DO TCU AO EXECUTIVO FEDERAL RELACIONADAS À DAU

Conforme delineado no capítulo anterior, a DAU constitui recurso primordial para a administração pública, contribuindo para a receita tributária e a facilitação dos serviços governamentais. Cavalcante (2018) afirma que a eficácia da administração da DAU impacta diretamente a capacidade do Estado de financiar iniciativas públicas e promover o avanço econômico. Consequentemente, a gestão proficiente dessa dívida é muito importante para garantir a sustentabilidade fiscal e manter o equilíbrio nas contas públicas. Nessa situação, o TCU assume a função de supervisionar tanto a administração quanto a recuperação da DAU conduzida pelo Poder Executivo Federal.

As sugestões do TCU visam a aprimorar as operações administrativas, melhorando a eficiência na recuperação de créditos e mitigando irregularidades que possam comprometer a estabilidade financeira da União; dessa forma, fornece uma análise comparativa das suas recomendações ao Poder Executivo Federal sobre a DAU, abrangendo os anos de 2013 a 2022. Por conseguinte, será realizada avaliação anual abrangente, enfatizando as principais discrepâncias observadas e aquelas consideradas mais significativas. Essa análise irá encapsular as discrepâncias identificadas pelo TCU e as soluções sugeridas para corrigir essas deficiências, conforme mostrado no Quadro 5.

Quadro 5 – Análise de Improbidades e Recomendações do TCU Relacionadas à DAU

Ano	Órgão	Improbidades e Divergências	Valor da Divergência	Recomendação e Parecer dos Auditores do TCU
2013	PGFN	Divergência de saldo em DAU; Falta de notas explicativas sobre divergências; Divergência metodológica no cálculo de provisões para perdas.	R\$ 133,9 bilhões.	Incluir notas explicativas sobre as divergências; Avaliar índice de recuperação e adotar critérios que reflitam a real possibilidade de recuperação.
2013	PGBCB	Ausência de contabilização do estoque da DAU no SIAFI.	Não especificado.	Implementar medidas para registro contábil dos créditos da DAU no SIAFI.

Continua

Continuação

Ano	Órgão	Improbidades e Divergências	Valor da Divergência	Recomendação e Parecer dos Auditores do TCU
2014	PGFN e PGF	Divergência de saldo em DAU.	R\$ 7 bilhões.	Priorizar a implementação do monitoramento e gestão do estoque e arrecadação

				da DAU em autarquias e fundações federais.
2015	PGFN e PGF	Divergência de saldo em DAU.	R\$ 23 bilhões.	Apesar das divergências persistentes, houve redução devido aos esforços do Grupo de Trabalho da Portaria 310/2014-GMF.
2016	PGFN	Ausência de conta de ajuste para créditos suspensos judicialmente; Queda acentuada no grau de realização da DAU.	Não especificado.	Criar conta de ajuste para créditos suspensos; Apresentar plano de ação para aumentar a arrecadação da DAU.
2017	PGFN	Limitação de escopo.	Não especificado.	Revisar o tratamento contábil dos créditos a receber da DAU, adotando um sistema de classificação por 'rating'.
2018	PGF	Discrepâncias e irregularidades nos registros de arrecadação e estoque da DAU.	Não especificado.	Transferir autarquias e fundações federais para sistema único de gestão de créditos.
2018	PGFN	Limitação de escopo.	Não especificado.	Acesso negado a relatório com créditos individualizados, classificados por 'rating' e com métricas de avaliação.
2019	PGF	Limitação de escopo; Insuficiência de informações sobre créditos da DAU de autarquias e fundações federais.	Não especificado.	Apresentar informações completas sobre o saldo e arrecadação da DAU para cada autarquia e fundação federal.
2020	PGFN	Limitação de escopo; Inconsistências nos registros da Dívida Ativa Não Tributária e conta de ajuste para perdas.	Não especificado.	Revisar valores no ativo, excluindo créditos extintos e ajustando registros até 2013; Definir diretrizes contábeis para registro e baixa de créditos.
2021	PGFN	Limitação de escopo; Créditos extintos da Dívida Ativa Não Tributária mantidos no ativo, superavaliando o saldo.	R\$ 5,4 bilhões.	Reconhecer variações patrimoniais no período correspondente; PGFN foi notificada da impropriedade.
2022	PGF	Limitação de escopo; Repetição da falta de informações sobre créditos da DAU de autarquias e fundações federais.	Não especificado.	Assegurar o registro e a disponibilização de informações completas sobre o estoque e a arrecadação dos créditos em sistema único para todas as autarquias e fundações federais.

Fonte: elaboração própria, com base no parecer e relatórios do TCU.

Inicialmente, é importante destacar que o exame dos dados referentes a irregularidades e discrepâncias nos registros da DAU, de acordo com as recomendações do TCU, ressalta a função essencial das normas e práticas regulatórias na promoção de gestão mais eficiente e transparente dos ativos fiscais.

Ao se utilizar a Teoria Institucional – particularmente a NIS, juntamente com diretrizes específicas do TCU, incluindo o Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014b), a Portaria GMF n. 310 (Brasil, 2014a) e a Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) –, é possível realizar análise abrangente dos resultados, examinando o impacto das pressões normativas e coercitivas na adaptação e eficácia das práticas de gestão de arrecadação e crédito nas agências federais.

Scott (2008) afirma que a NIS postula que organizações públicas e privadas modificam seus métodos em reação às demandas externas para alcançar legitimidade e eficiência operacional.

No âmbito da DAU, o TCU atua como agente dessas pressões ao fornecer sugestões e normas que direcionam a PGFN, PGF e PGBCB para o desenvolvimento de um sistema de gestão mais transparente e regulado. Esse movimento é fundamentado pela Teoria Institucional, que postula que a adaptação organizacional é uma resposta à necessidade de eficiência e uma manifestação de forças sociais e normativas (Meyer; Rowan, 1977; DiMaggio; Powell, 1983).

A promulgação de normas e regras específicas, conforme demonstrado pelo Acórdão n. 3608 do TCU (Brasil, 2014b), obriga as instituições a conformarem as suas práticas aos critérios prescritos de integridade e controle fiscal. Scott (2008) argumenta que a adesão às normas e leis serve como mecanismo para as empresas justificarem as suas operações dentro do quadro institucional em que funcionam. Ao exigir que a PGFN e outros órgãos implementem procedimentos de registro consistentes e sistemas coesos de gestão de crédito, o TCU fortalece o quadro institucional, mitigando assim a possibilidade de discrepâncias e inconsistências.

A investigação que abrange o período de 2013 a 2022 indica flutuações consideráveis em anomalias e discrepâncias, como a ausência de contabilidade, comentários explicativos insuficientes e limitações de escopo. Essas falhas sugerem que, não obstante a presença de diretrizes como a Portaria GMF n. 310 (2014a) e a Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a), a execução das normas continua a encontrar obstáculos estruturais. As leis visavam a aliviar os problemas financeiros e operacionais na gestão da DAU; no entanto, as recomendações contínuas do TCU indicam que a integração completa permanece inacabada.

As sugestões fornecidas pelo TCU destacam a contínua existência de problemas crônicos e restritivos, particularmente com a contabilidade e a documentação precisa dos valores registrados. Em 2013, o TCU recomendou que a PGFN incorporasse notas explicativas e estabelecesse critérios para a recuperação

de créditos – passos considerados apropriados para aumentar a transparência e facilitar auditoria mais precisa das atividades (Brasil, 2014b). Meyer e Rowan (1977) afirmam que as organizações implementam práticas para garantir a conformidade com as normas a fim de preservar a legitimidade, mesmo que essas práticas não sejam totalmente operacionalizadas internamente. Essa teoria elucida porque, apesar das diretrizes normativas, obstáculos na execução de certas recomendações do Tribunal continuam a persistir.

As disparidades no saldo e a ausência de critérios padronizados para provisões de perdas representam desafio persistente na gestão da DAU, particularmente de 2014 a 2016. Essas disparidades indicam que as entidades responsáveis ainda não estabeleceram plenamente um sistema de controle que garanta dados consistentes e verificáveis. O TCU propôs o estabelecimento de sistema uniforme e a implementação de procedimentos de recuperação de crédito para criar estrutura coesa para toda a administração federal.

DiMaggio e Powell (1983) afirmam que o isomorfismo coercitivo obriga as instituições a adotarem atividades análogas para assegurar a adesão aos padrões regulatórios e alcançar a legitimidade institucional. Nesse contexto, o mandato do TCU para que a PGFN, a PGF e a PGBCB se conformem a um sistema coeso constitui pressão coercitiva para a adoção de um quadro contábil padronizado.

As questões reconhecidas em 2015, incluindo as inconsistências nos saldos da DAU, significam falha administrativa e ilustram relutância em se adaptar às modificações exigidas pelas recomendações do TCU. Os esforços para executar o sistema de monitoramento exigido pela Portaria GMF n. 310 (Brasil, 2014a) exemplificam a influência do isomorfismo normativo, pelo qual as organizações modificam as suas práticas internas para se conformar aos padrões institucionais, visando assim evitar o escrutínio em relação à integridade fiscal (Scott, 2008). Essa dinâmica ressalta a complexidade de se adaptar aos padrões normativos e a necessidade de maior compromisso das instituições participantes.

A partir de 2017, as restrições de escopo delineadas pelo TCU indicam uma camada adicional de dificuldade na gestão da DAU. As questões relacionadas ao acesso restrito a relatórios e discrepâncias nos registros significam deficiência na transparência que compromete a precisão das informações contábeis e limita a eficácia das auditorias. A Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) estabelece regulamentos para transações fiscais a fim de aprimorar a gestão de créditos e facilitar avaliação mais eficiente da viabilidade de recuperação desses créditos. Essa estratégia visa a

umentar a eficácia da cobrança de dívidas e promover maior transparência e responsabilidade na gestão financeira.

As restrições ao acesso a relatórios abrangentes, conforme Acórdão n. 2699 (Brasil, 2018b), revelam discordância entre as novas normas de desregulamentação e os procedimentos de transparência necessários para manter a integridade institucional. DiMaggio e Powell (1983) afirmam que o isomorfismo normativo obriga as empresas a adotarem procedimentos que aderem aos padrões, promovendo a consistência que exige acessibilidade e clareza nos dados gerenciais. Essa circunstância ressalta a necessidade de a PGFN se conformar aos padrões contábeis prescritos e aos mandatos de transparência previstos pelo TCU. A busca por essa adaptabilidade é muito importante para garantir a credibilidade e a eficácia da gestão orçamentária.

O exame das impropriedades na DAU, informado pelas recomendações do TCU, indica que, apesar de várias regulamentações e restrições institucionais, a completa integração e padronização dos processos de gestão de crédito continuam a encontrar oposição e desafios operacionais. Nesse contexto, a Teoria Institucional oferece quadro robusto para compreender esses ajustes, pois a interação entre restrições coercitivas e normativas molda as respostas organizacionais às expectativas institucionais. Essa dinâmica ressalta a necessidade de compreensão profunda da interação entre os padrões estabelecidos e as realidades operacionais das instituições, enfatizando a imperativa dedicação contínua para superar os problemas existentes.

Apesar dos claros avanços na administração da DAU, a influência das recomendações do TCU – abrangendo a padronização de registros e o estabelecimento de critérios para a recuperação de créditos – sugere que os mecanismos de controle permanecem na fase de consolidação. Segundo Scott (2008), as instituições surgem de pressões contínuas por conformidade; mas, a legitimidade e a eficácia não são alcançadas sem enfrentar oposição. Essa afirmação destaca a complexidade da aplicação de normas, indicando que, não obstante os avanços, a eficácia completa das técnicas de controle requer esforços contínuos para superar os obstáculos existentes e garantir a integridade e a eficiência na administração fiscal.

Assim, as pressões normativas e a necessidade de adesão aos padrões estabelecidos persistirão como fatores motivadores para a PGFN, PGF e PGBCB na busca por mais transparência e eficiência na gestão da DAU. É um esforço que busca atender às expectativas do TCU e se conforma aos princípios de sustentabilidade

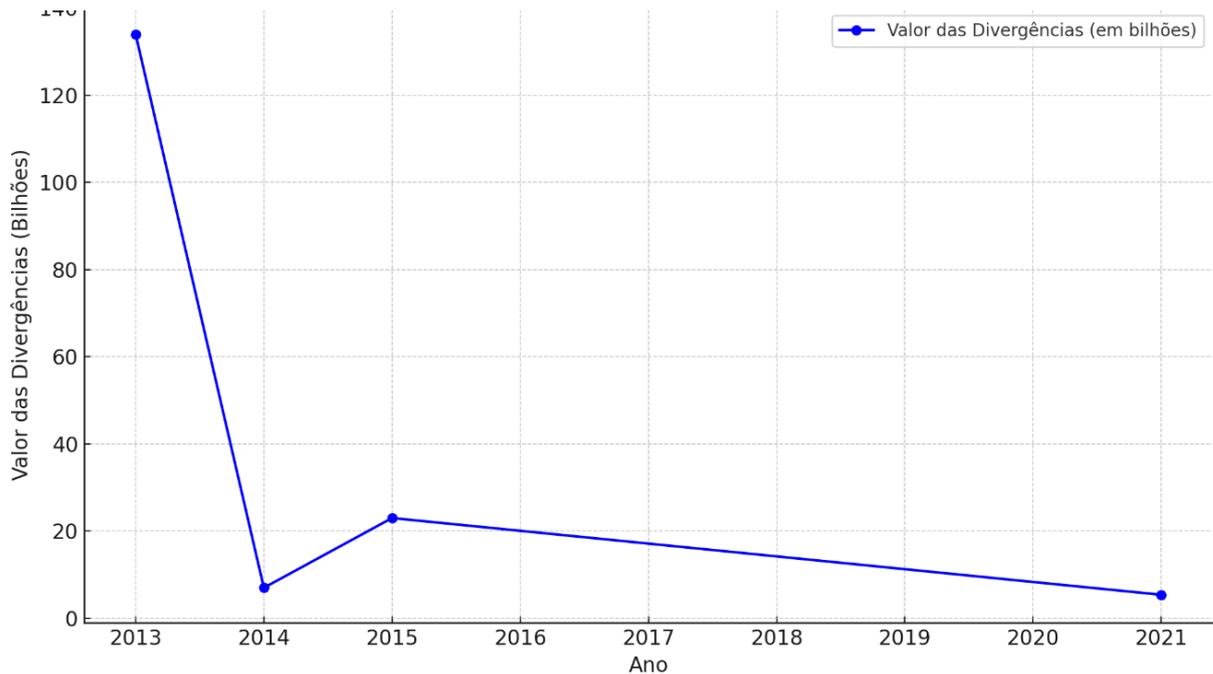
fiscal. A interação entre essas pressões e a necessidade de adaptação institucional promove governança fiscal eficaz e responsável, de acordo com os princípios de transparência e responsabilidade.

É primordial realizar análise utilizando gráficos de linha para representar a progressão anual das inconsistências monetárias relacionadas à DAU, conforme encontrado nas auditorias do TCU de 2013 a 2022. Os valores indicados representam as discrepâncias financeiras registradas nos relatórios de auditoria, com foco particular nos anos em que essas inconsistências foram avaliadas.

O Gráfico 7 permite a exibição de padrões temporais e melhora a compreensão das questões relacionadas à gestão da DAU e à eficácia dos mecanismos de controle implementados.

Vale ressaltar que os valores apresentados no Gráfico abaixo correspondem aos montantes históricos reportados nos relatórios de auditoria do Tribunal de Contas da União (TCU) ao longo do período analisado. Esses valores refletem as discrepâncias monetárias identificadas em cada ano, sem aplicação de atualização monetária ou correção inflacionária. A utilização dessa abordagem permite uma avaliação direta das variações anuais das divergências na DAU, mantendo a fidelidade aos registros oficiais e assegurando a comparabilidade entre os períodos analisados.

Gráfico 7 – Evolução das divergências monetárias na DAU – 2013-2022



Fonte: elaboração própria com base nos dados presentes nos relatórios do TCU.

No ano de 2013, o valor da divergência atingiu o seu pico, totalizando R\$ 133,9 bilhões em disparidades. Esse número destaca uma fase preliminar marcada por consideráveis discrepâncias contábeis na administração da DAU, significando necessidade imediata de intervenção para manter a integridade dos dados financeiros. A extensão dessas diferenças destaca deficiências nos sistemas de controle e documentação, acentuando a necessidade de ações corretivas que possam restabelecer a confiabilidade dos dados contábeis e promover gestão fiscal mais robusta e transparente.

Em 2014, foi registrado declínio notável para R\$ 7 bilhões, seguido por aumento subsequente para R\$ 23 bilhões, em 2015. Essa flutuação reflete as medidas de controle iniciais instituídas pela Portaria GMF n. 310 (Brasil, 2014a), que estabeleceu um Grupo de Trabalho para mitigar as disparidades no saldo da DAU. Apesar de leve queda, o valor documentado em 2015 sugere que as questões fundamentais não foram totalmente resolvidas.

Desde 2016, níveis específicos de divergência para vários anos não foram documentados. Essa disparidade pode indicar mudança nas recomendações fornecidas pelo TCU, que começou a enfatizar melhorias estruturais e normas contábeis, em vez de se concentrar apenas nas discrepâncias monetárias. A adoção de novos métodos contábeis, conforme aconselhado pelo TCU e codificado nas

regulamentações, pode ter diminuído substancialmente a visibilidade das discrepâncias e aumentado a ênfase na transparência.

O registro substancial mais recente foi observado no ano de 2021, totalizando R\$ 5,4 bilhões, indicando discrepâncias residuais persistentes na contabilidade dos créditos encerrados. A continuidade dessas lacunas até 2021 sugere que, apesar dos esforços normativos e da pressão institucional, certos setores da DAU ainda encontram dificuldades em executar adequadamente as melhorias necessárias.

O Gráfico 7 ilustra distintamente a influência do isomorfismo coercitivo e normativo ao longo do tempo. O TCU, ao reconhecer as disparidades, empregou mecanismo coercitivo que levou a PGFN e outros órgãos a modificarem as suas operações para se alinharem aos requisitos institucionais de transparência e correção (DiMaggio; Powell, 1983). A diminuição gradual das disparidades até o final do período examinado indica a adaptação organizacional aos padrões, conforme demonstrado pelo Acórdão n. 3608 do TCU (Brasil, 2014b), que buscou estabelecer gestão mais eficiente e uniforme dos créditos da DAU.

Segundo Scott (2008), a implementação de normas e leis obriga as instituições a validar as suas operações dentro dos quadros institucionais. A análise dos dados ilustrados no Gráfico 7 acerca da evolução das divergências revela o caráter incremental da influência normativa, enfatizando como o TCU, por meio de suas recomendações, tem promovido, com sucesso, melhorias substanciais na gestão das DAUs ao longo da última década.

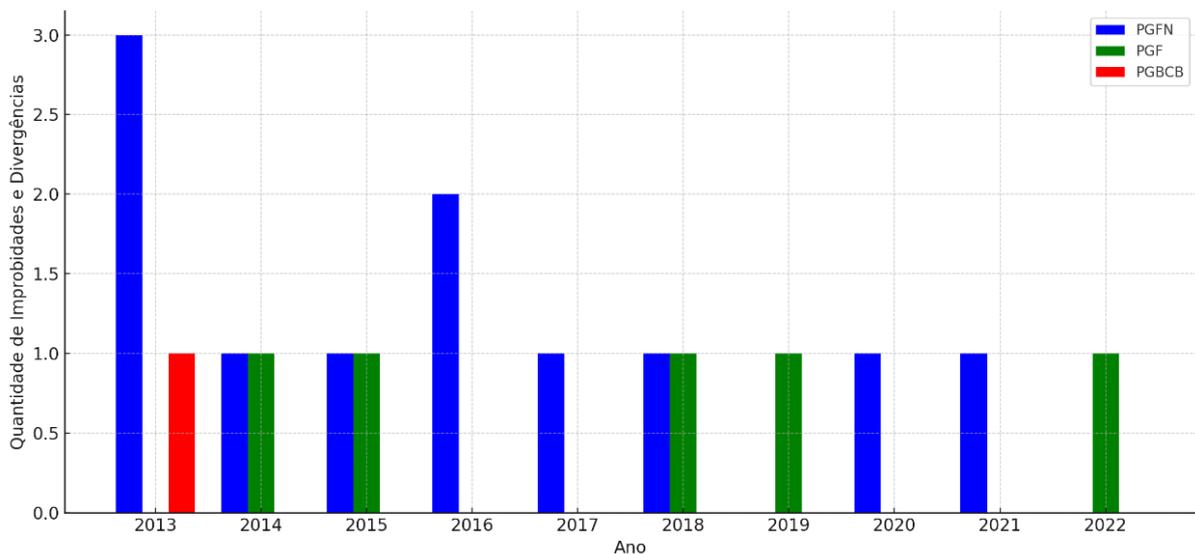
A análise revela que a gestão da DAU melhorou; no entanto, discrepâncias persistem que necessitam de intervenções mais focadas para assegurar a precisão contábil e prevenir a superavaliação ou o registro inadequado de valores. A existência contínua de problemas como restrições de escopo e inconsistências em créditos extintos indica que as dificuldades associadas à execução das recomendações do TCU podem necessitar de estratégias inovadoras para resolução eficaz.

A diminuição das diferenças observadas depois do ano de 2016 pode ser atribuída principalmente à adoção incremental das recomendações do TCU e ao estabelecimento de normas focadas na transparência e supervisão, notadamente a Portaria GMF n. 310 (Brasil, 2014a) e a Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a). Esses mecanismos regulatórios melhoraram a qualidade dos registros contábeis e promoveram a adoção de práticas que fomentaram ambiente fiscal mais sustentável, de acordo com os requisitos institucionais.

O Gráfico 7 – gráfico de linha – demonstra a complexidade e a importância de abordar as inconsistências na DAU, enfatizando o impacto das pressões normativas e regulatórias nas ações das agências federais ao longo do tempo. Apesar de o processo de adaptação ter gerado progressos substanciais, muitas áreas necessitam de melhorias contínuas para garantir a conformidade completa e atender às expectativas do TCU, ressaltando a necessidade de supervisão mais integrada e rigorosa da DAU.

O Gráfico 8 – gráfico de barras – apresenta a quantidade de improbidades e divergências identificadas pelo TCU em cada um dos órgãos ao longo dos anos, com ênfase na PGFN, na PGF e na PGBCB. Esse gráfico possibilita a análise de qu forma cada órgão foi impactado pelas recomendações e exigências do TCU, fornecendo *insights* adicionais a respeito das adaptações institucionais e os desafios persistentes que cada um enfrenta.

Gráfico 8 – Distribuição anual das improbidades e divergências por órgão – 2013-2022



Fonte: elaboração própria com base nos dados presentes nos relatórios do TCU.

A PGFN apresenta a maior prevalência de irregularidades e inconsistências, particularmente entre 2013 e 2017. Os anos em questão alinham-se com as demandas e sugestões normativas iniciais do TCU, particularmente a Portaria GMF n. 310 (Brasil, 2014a), que buscou padronizar e aprimorar a operação da DAU. A abundância de sugestões e diretrizes direcionadas à PGFN indica que essa entidade é importante no quadro de recuperação de crédito da União, levando a um aumento da fiscalização e da pressão regulatória sobre suas operações.

Essa tendência é corroborada pela Teoria Institucional, uma vez que o TCU impõe isomorfismo coercitivo à PGFN, levando-a a modificar as suas políticas em reação a essas restrições. DiMaggio e Powell (1983) observaram que a necessidade de conformidade é característica prevalente em contextos regulatórios, obrigando as empresas a adotarem procedimentos que estejam alinhados com padrões externos.

A PGF também apresenta repetição de má conduta e inconsistências, particularmente a partir de 2018. Esse incidente pode ser visto como manifestação das sugestões delineadas no Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014b), que defendia gestão mais coesa e eficaz dos créditos associados às autarquias e fundações federais. Devido a sua obrigação de supervisionar esses créditos, a PGF foi instada a estabelecer sistema de monitoramento uniforme e a consolidar as informações em um único sistema de administração de créditos.

Essa mudança destaca a influência do isomorfismo normativo sobre a PGF, à medida que a instituição começou a adotar métodos exigidos pelo TCU para aumentar a transparência e a eficiência na recuperação de créditos (Scott, 2008). A persistência das recomendações direcionadas à PGF indica que as modificações exigidas pelo TCU impuseram obstáculos consideráveis à sua execução, talvez devido a restrições de recursos ou às complexidades associadas à consolidação de dados de várias agências.

A eficácia do PGBCB no registro da DAU parece ser mínima, conforme demonstrado por uma única inconsistência notável em 2013, relacionada à omissão de créditos registrados no sistema SIAFI. As recomendações esporádicas direcionadas ao PGBCB indicam que a sua participação na DAU é um tanto restrita, e depois da sugestão inicial, a adaptação parece ter sido mais eficaz, levando a redução nos problemas contábeis persistentes.

A única instância de impropriedades no PGBCB indica que, apesar do papel reduzido dessa entidade na administração da DAU, a sua conformidade com as regulamentações foi mais rápida e menos complexa do que a do PGFN e do PGF. Essa circunstância pode sugerir que as normas e diretrizes exercem influência variada, dependendo da complexidade e do alcance das responsabilidades de cada agência na gestão dos créditos da União.

O Gráfico 8, juntamente com o Gráfico 7 – que retrata a progressão dos valores monetários das divergências –, destaca a função do TCU como influência coercitiva e normativa na adoção de procedimentos pela PGFN, PGF e PGBCB. A Teoria Institucional postula que organizações sob as pressões morais e coercitivas tendem a adotar métodos padronizados para alcançar legitimidade e eficiência (Scott, 2008).

Nesse contexto, o TCU impõe a conformidade por meio de recomendações e normas explícitas, influenciando o comportamento dessas entidades e direcionando-as a manter normas de transparência e controle fiscal.

No entanto, os dados indicam que a adaptação não ocorre de forma consistente. A PGFN, como a principal autoridade na administração da DAU, enfrenta pressões aumentadas e maior frequência de irregularidades, particularmente nos primeiros anos examinados. Conseqüentemente, a PGF, encarregada de supervisionar os créditos das autarquias, tornou-se o foco de propostas específicas a partir de 2018, destacando a influência incremental das diretrizes do TCU. Por outro lado, o BCB, que assume papel menos central, parece ter se ajustado de forma mais rápida, demonstrando necessidade reduzida de intervenções adicionais.

Faz-se mister compreender que seguir totalmente as recomendações do TCU se encontram grandes dificuldades em áreas com restrições e problemas de integração de dados. Solução para esses desafios é um sistema contábil centralizado, que melhoraria a acessibilidade e a padronização dos dados, garantindo transparência e eficiência. O estudo de Gomes e Nogueira (2016) é, portanto, comprovado, visto que ressalta que criar ferramentas para organizar e recuperar informações garante a eficácia das atividades, além de preservar registros que reforçam a identidade institucional.

Nesse sentido, o estudo de Costa (2019) corrobora que a adoção das IPSAS no Brasil demanda suporte tecnológico forte e formação constante para gestores e contadores públicos. O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) atua na padronização contábil no setor público brasileiro, unindo o PCASP e novas demonstrações contábeis, aumentando a clareza nas informações (Costa, 2019).

A reflexão sobre a Teoria Institucional mostra que, apesar das pressões normativas e coercitivas promoverem a conformidade, a mudança organizacional é afetada por fatores internos, como recursos disponíveis e a complexidade da integração dos sistemas contábeis. Lima e Lima (2016) confirmam, portanto, que harmonizar as IPSAS exige ajustes institucionais e tecnológicos que considerem as particularidades locais, recomendando abordagem adaptativa e gradual para garantir mudanças estruturais e permanentes.

As obras de Gomes e Nogueira (2016), Costa (2019) e Lima e Lima (2016) – citadas anteriormente no Quadro 1 – são fontes qualificadas para a análise da integração de sistemas contábeis, normas internacionais e pressões institucionais.

Esses autores oferecem visões diferentes a respeito dos desafios e soluções na gestão pública e conformidade normativa, mostrando que fatores tecnológicos, organizacionais e institucionais são essenciais para mudanças no setor público.

4.4 ANÁLISE DE CONTEÚDO

Esta seção expõe a análise dos resultados alcançados por meio da utilização da abordagem de análise de conteúdo aplicada aos documentos normativos, em particular à Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) e ao Acórdão do TCU n. 3608 (Brasil, 2014b).

A análise é estruturada conforme a Teoria Institucional, que oferece perspectiva para entender as pressões normativas, adaptativas e regulatórias que influenciam as práticas administrativas e de conformidade no setor público, com particular ênfase na gestão da DAU.

A Teoria Institucional proporciona visão crítica para a avaliação dos documentos, evidenciando como as normas e diretrizes estabelecidas impactam a atuação de órgãos públicos, como a PGFN e o TCU. No âmbito deste estudo, essa teoria atua como referencial teórico essencial para examinar o efeito das regulamentações e recomendações, destacando de que maneira as pressões institucionais configuram a estrutura e o funcionamento da administração pública, orientando-a rumo a uma maior eficiência, transparência e adaptabilidade.

A análise de conteúdo visa a identificar os temas principais e as suas frequências nos documentos, além de evidenciar a estrutura normativa que orienta as práticas de conformidade tributária e a recuperação de créditos. Por meio do *software* NVivo, as orientações e sugestões presentes nos documentos são sistematicamente organizadas e analisadas, o que propicia a identificação de padrões e temas recorrentes, tais como a pressão por eficiência aprimorada na arrecadação da DAU e a necessidade de adequação dos processos administrativos às novas práticas de transação tributária. O NVivo proporciona análise aprofundada e sistemática, destacando as interconexões entre os temas e a relevância de cada um dentro do panorama das orientações institucionais.

A escolha desses dois documentos considerou a importância de ambos no âmbito da recuperação de créditos e na conformidade das práticas institucionais com as melhores práticas internacionais, conforme aconselhado pelo TCU e pela INTOSAI. O Acórdão TCU 3608 (Brasil, 2014b) simboliza uma transformação paradigmática na incentivação de práticas de auditoria e na promoção da transparência fiscal. A Lei n.

13.988 (Brasil, 2020a) implementa mecanismos inovadores para a transação tributária, os quais promovem a flexibilidade e a adaptação no procedimento de recuperação de créditos.

Dessa forma, a avaliação dos documentos mencionados permitiu a verificação de como as pressões institucionais afetam a evolução das práticas de gestão da DAU e favorecem o aprimoramento das práticas de governança e responsabilidade fiscal, contribuindo para alteração do estado atual.

4.4.1 Implementação e Análise dos Resultados no NVivo

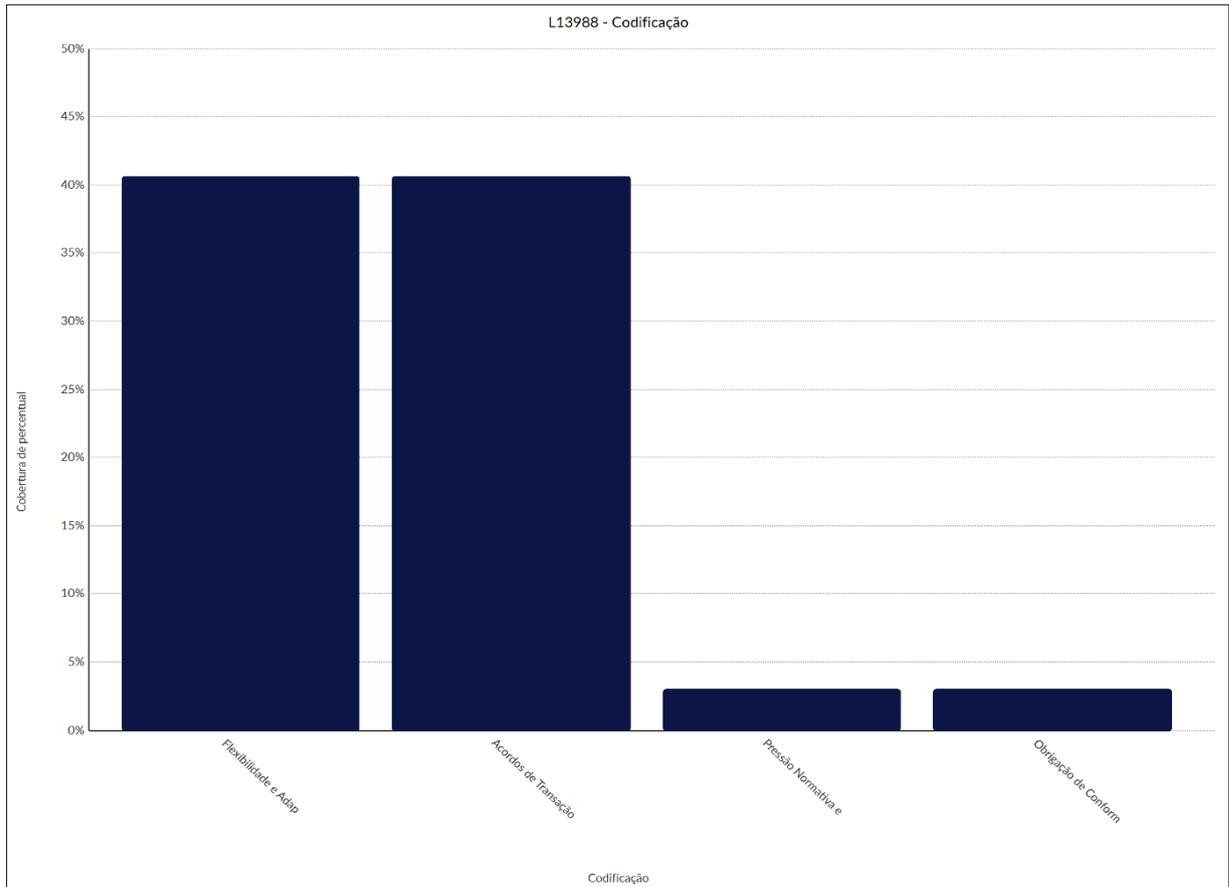
A Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) estabelece critérios e procedimentos para a resolução consensual de conflitos entre a Administração Pública Federal e os contribuintes, com ênfase na transação tributária. Por meio da codificação atribuída a cada um dos seus artigos, foi possível identificar um conjunto de categorias que refletem as diretrizes e práticas estabelecidas pela referida legislação.

A análise dos artigos da referida lei revela clara predominância de temas associados à flexibilidade e à adaptação institucional. Dos 30 artigos examinados, 29 se enquadram na categoria de "Flexibilidade e Adaptação Institucional", enquanto apenas um artigo aborda a "Pressão Normativa e Regulatória". Esse desbalanceamento evidencia a intenção do legislador de priorizar mecanismos de negociação e adaptação no manejo de conflitos tributários, destacando a transação tributária como instrumento central nesse contexto.

Ao iniciar a análise, há de se ressaltar a relevância da Teoria Institucional como base interpretativa. De acordo com esse arcabouço teórico, as instituições influenciam comportamentos e práticas organizacionais por meio de mecanismos normativos, coercitivos e miméticos. A Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) incorpora esses três pilares ao estabelecer normas, criar incentivos para a conformidade e adaptar práticas internacionais à realidade brasileira.

A análise quantitativa dos artigos revela predominância da categoria "Flexibilidade e Adaptação Institucional", que representa 96,67% do total dos artigos analisados. Em contrapartida, apenas um artigo, correspondente a 3,33% do total, está vinculado à categoria "Pressão Normativa e Regulatória". Esse descompasso é ilustrado no Gráfico 9.

Gráfico 9 – Cobertura de percentual



Fonte: gerado pelo NVIVO.

O foco predominante na flexibilidade pode significar a conformidade estratégica do Brasil com as tendências globais, particularmente no que diz respeito aos acordos de regularização fiscal. A falta de documentos relacionados a normas pode ser vista como vulnerabilidade potencial do sistema.

Quadro normativo mais robusto poderia ajudar a aliviar os perigos decorrentes da ambiguidade e inconsistência na aplicação prática da lei. Essa situação pode ilustrar desequilíbrio entre os pilares normativo e coercitivo dentro da Teoria Institucional, destacando ênfase excessiva no pilar mimético, que se refere à adoção de comportamentos de outros contextos institucionais.

O art. 1º da Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) estabelece as bases normativas e define o escopo das transações tributárias, afirmando assim a legitimidade da norma dentro do sistema jurídico brasileiro. Esse marco regulatório é essencial para o aspecto normativo da Teoria Institucional, conectando a legislação brasileira com padrões internacionais e facilitando a absorção de práticas globais.

O artigo mencionado é importante ao assegurar a integração de padrões de transparência e conformidade no sistema tributário nacional, legitimando e aplicando consistentemente a flexibilidade proporcionada pelos outros artigos.

Os outros 29 artigos da citada lei concentram-se nos acordos de liquidação fiscal, enfatizando a resolução de disputas e o ajuste das instituições para atender aos requisitos tanto dos contribuintes quanto do governo. Esse método demonstra a dedicação do legislador em adotar técnicas adaptáveis que aumentam a eficiência nas negociações e na administração, exemplificando pilar mimético que incorpora métodos eficazes de outras jurisdições.

A partir da análise dos artigos observa-se a importância da flexibilidade da lei, particularmente no que diz respeito aos critérios específicos para acordos (art. 2º ao 6º), os procedimentos operacionais (art. 7º ao 26) e os requisitos finais (art. 27 ao 30). Essas regras buscam estabelecer uma cultura de resolução consensual de conflitos, diminuindo assim a litigiosidade e aumentando a segurança jurídica.

As tendências observadas na codificação dos artigos ressaltam a prevalência de estratégia flexível para a gestão de disputas fiscais. Essa abordagem está alinhada com o pilar mimético da Teoria Institucional ao integrar padrões transnacionais de transações fiscais. A ênfase na flexibilidade significa esforços institucionais em direção à modernização e eficiência; no entanto, destaca a necessidade de equilíbrio mais pronunciado entre flexibilidade e rigidez normativa para garantir consistência e uniformidade na aplicação regulatória.

A análise qualitativa é enriquecida com uma nuvem de palavras – Figura 1 – que enfatiza os principais termos relacionados à "Flexibilidade e Adaptação Institucional." As frases predominantes, como "transação," "créditos," "flexibilidade," "negociação" e "cobrança," destacam a ênfase principal da lei.

Figura 1 – Nuvem de palavras – principais termos



Fonte: gerado pelo NVIVO.

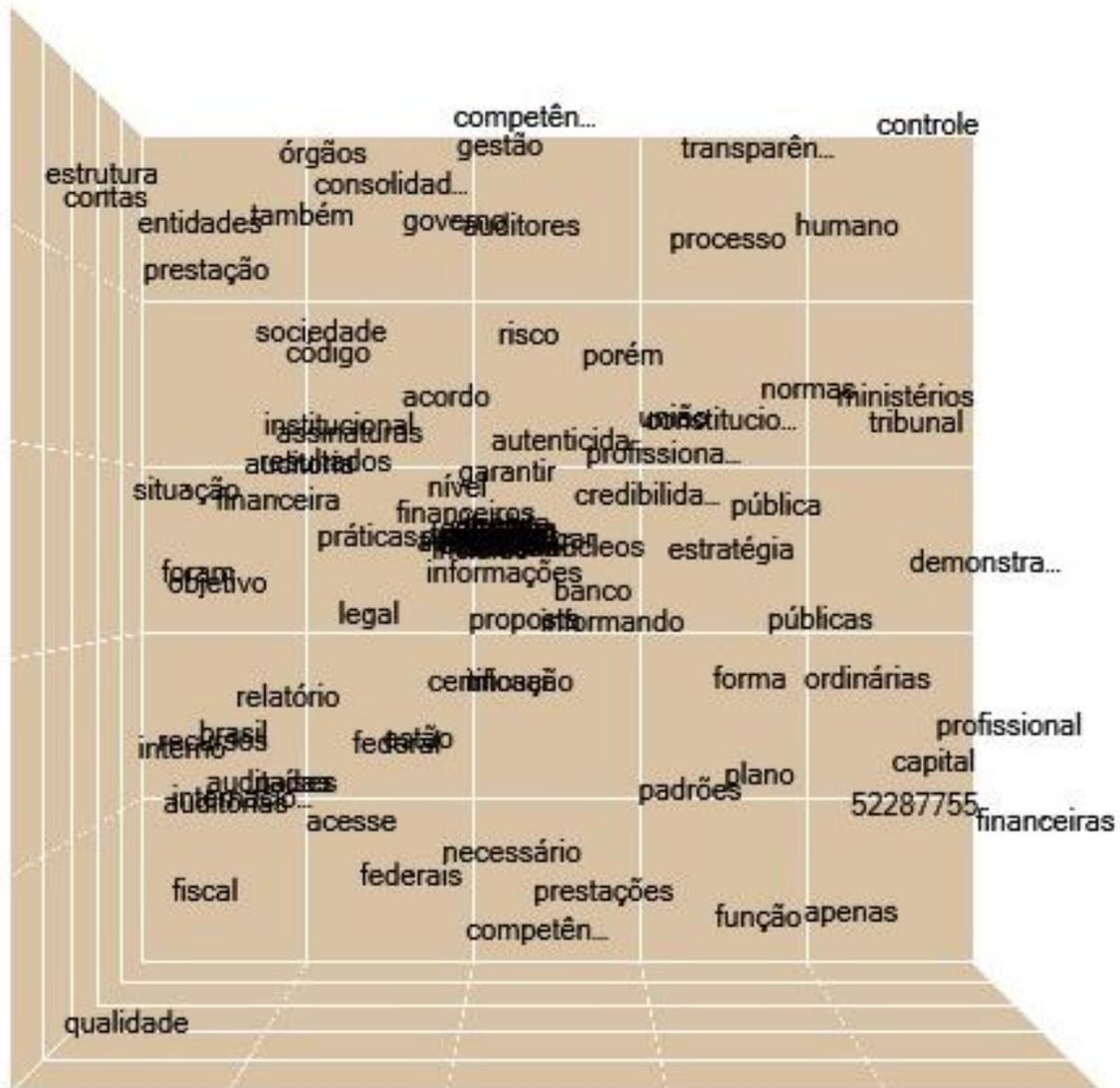
Por conseguinte, é possível compreender e visualizar qualitativamente os dados por meio da análise de *cluster*. Essa metodologia, executada com o auxílio do *software* NVIVO, baseia-se na similaridade lexical e busca discernir tendências linguísticas e estruturais no texto da Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a).

O coeficiente de correlação de Pearson é uma estatística que avalia o grau e a direção da relação linear entre variáveis, especificamente em relação à concorrência de palavras no documento normativo. A visualização de *cluster* hierárquico categoriza os termos em grupos que representam as suas semelhanças semânticas e funcionais dentro do texto legal. Essas classificações são de grande importância para elucidar as relações entre categorias como "Pressão Normativa e Regulamentar" e "Flexibilidade e Adaptação Institucional," demonstrando como essas dimensões são expressas na linguagem normativa.

Na análise de *cluster*, os agrupamentos mais concentrados de palavras indicam forte semelhança, enquanto as palavras-chave localizadas em posições periféricas ou isoladas exibem conexão diminuída com os *clusters* principais. A Figura 2 ilustra que as frases relacionadas a "Acordos de Transação" tendem a criar *clusters* coesos, abrangendo palavras como "financeiro", "administrativo" e "transação".

Essa configuração reforça a predominância do tema na categoria de "Flexibilidade e Adaptação Institucional".

Figura 2 – Diagrama de *cluster* em 3D dos vocábulos associados



Fonte: gerado pelo NVIVO.

Esse método, baseado na Teoria Institucional, elucida a natureza da linguagem jurídica, pois é projetado para demonstrar a capacidade das instituições de reconciliar a adesão normativa com a flexibilidade adaptativa. A análise de *cluster* visualiza as inter-relações linguísticas e enfatiza como as estruturas discursivas facilitam o desenvolvimento de ambiente legislativo que responde tanto a forças externas quanto internas.

No que diz respeito à análise jurídica, pode-se contemplar:

- I A Dominância da Flexibilidade Institucional – a análise indica que a Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) estabelece a flexibilidade como instrumento para a modernização do sistema tributário brasileiro. Trata-se de método que ajuda a resolver conflitos e melhora a eficiência administrativa. No entanto, é importante ressaltar que essa flexibilidade pode ser comprometida pela ausência de regras normativas adequadamente especificadas;
- II Impacto na Modernização Institucional – de acordo com a Teoria Institucional, a lei busca harmonizar o sistema tributário brasileiro com os padrões internacionais, focando na minimização de litígios e no aumento da transparência. É um programa que destaca o alinhamento com o pilar mimético, ao mesmo tempo em que enfatiza a necessidade de maior foco nos pilares normativo e coercitivo;
- III Riscos e Oportunidades – enquanto o foco na flexibilidade proporciona vantagens substanciais, a ausência de um quadro normativo mais abrangente pode levar a inconsistências na aplicação legal. A introdução de regulamentações suplementares pode melhorar o equilíbrio do quadro institucional e fortalecer a legitimidade das práticas existentes;
- IV Caminho para a sustentabilidade institucional – exige a implementação incremental de sistemas complementares de padronização e monitoramento para garantir a utilização adequada da flexibilidade legal em alinhamento com os princípios de governança.

Esta análise busca compreender a Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a) como um conjunto de regulamentos e como manifestação do desenvolvimento institucional e das imperativas de modernização desse sistema.

A análise do Acórdão n. 3608 do TCU (Brasil, 2014b), categorizada em quatro temas principais – Transparência e Responsabilidade, Eficiência Administrativa e Gestão de Riscos, Flexibilidade e Adaptação Institucional, e o Impacto da Modernização e Tecnologia – oferece *insights* que correspondem à Teoria Institucional, ao mesmo tempo em que aprimora a compreensão das orientações estratégicas do Tribunal.

A alocação dos itens classificados no Julgamento referenciado indica sutilezas importantes das intenções institucionais e estratégicas do TCU. A importância da categoria Transparência e Responsabilidade (42%) destaca a dedicação do Tribunal em cumprir as expectativas de responsabilidade da sociedade brasileira, conforme as

melhores práticas mundiais, e reforça o seu papel como instituição essencial para fortalecer a democracia.

Esse enfoque destaca a necessidade de disseminar informações confiáveis e oportunas, que são base para fomentar a responsabilidade social e política dos gestores públicos. O TCU contribui para garantir a acessibilidade e a auditabilidade das informações relacionadas aos recursos orçamentários, financeiros e patrimoniais, promovendo assim a confiança da sociedade nas instituições governamentais.

A segunda maior categoria – Eficiência Administrativa e Gestão de Riscos (30%) – indica que o TCU está notavelmente focado em otimizar tanto as operações internas quanto externas, além de mitigar os riscos relacionados à administração pública, o que demonstra ponto de vista pragmático, no qual a eficiência administrativa é essencial para a credibilidade das auditorias realizadas.

As categorias com as menores proporções – Flexibilidade e Adaptação Institucional (15%) e Impacto da Modernização e Tecnologia (13%) –, embora menos significativas em termos absolutos, são estratégicas para manter transformações essenciais no longo prazo. Trata-se de categorias que demonstram que o TCU é responsivo a influências miméticas e coercitivas que exigem medidas adaptativas e inventivas, estabelecendo-se como entidade contemporânea e dinâmica capaz de enfrentar os desafios de um cenário institucional complexo.

Do ponto de vista das estatísticas descritivas básicas, conforme ilustrado na Tabela 1, é possível consolidar as frequências e variâncias das classificações categorizadas.

Tabela 1 – Análise descritiva

Categoria	Frequência Absoluta	Proporção (%)	Média	Desvio Padrão
Transparência e Prestação de Contas.	42	42%	25	14,7
Eficiência Administrativa e Gestão de Riscos.	30	30%	25	14,7
Flexibilidade e Adaptação Institucional.	15	15%	25	14,7
Impacto da Modernização e Tecnologia.	13	15%	25	14,7

Fonte: dados retirados do Nvivo.

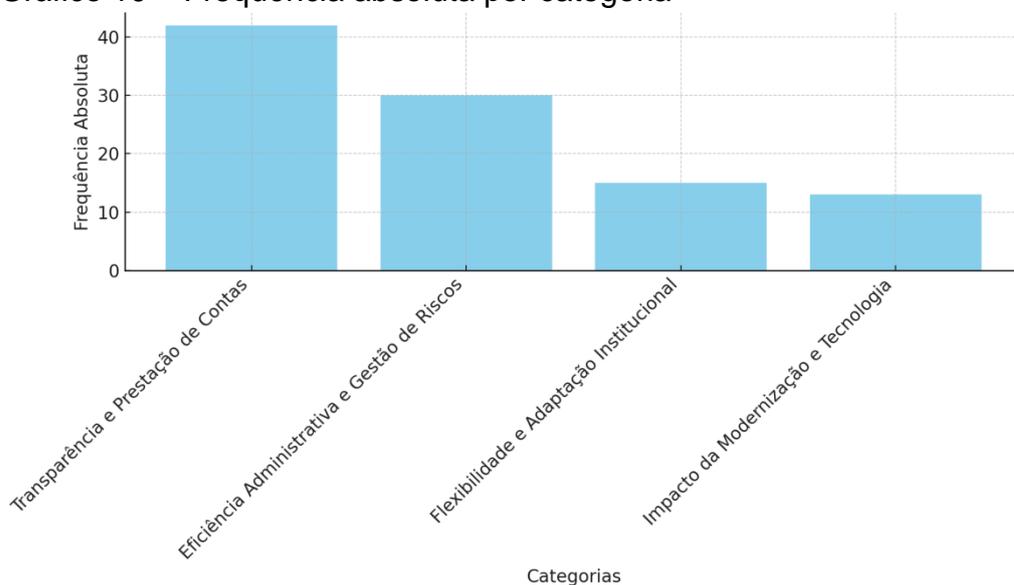
O número médio de entradas em cada categoria é 25; no entanto, a categoria de Transparência e Responsabilidade apresenta frequência que está marcadamente acima dessa média, enquanto categorias com proporção menor, como Flexibilidade e

Modernização, ficam abaixo dela. O desvio padrão indica considerável dispersão entre as categorias, significando distribuição desigual.

Essa disparidade demonstra, obviamente, ênfase intencional do TCU nos problemas de transparência e responsabilidade. As categorias com proporções diminuídas indicam áreas de apoio que podem se desenvolver no futuro à medida que as demandas e prioridades institucionais mudam.

Para melhorar a compreensão e a visualização por meio de várias técnicas, pode-se examinar a frequência absoluta por categoria no Gráfico 10.

Gráfico 10 – Frequência absoluta por categoria



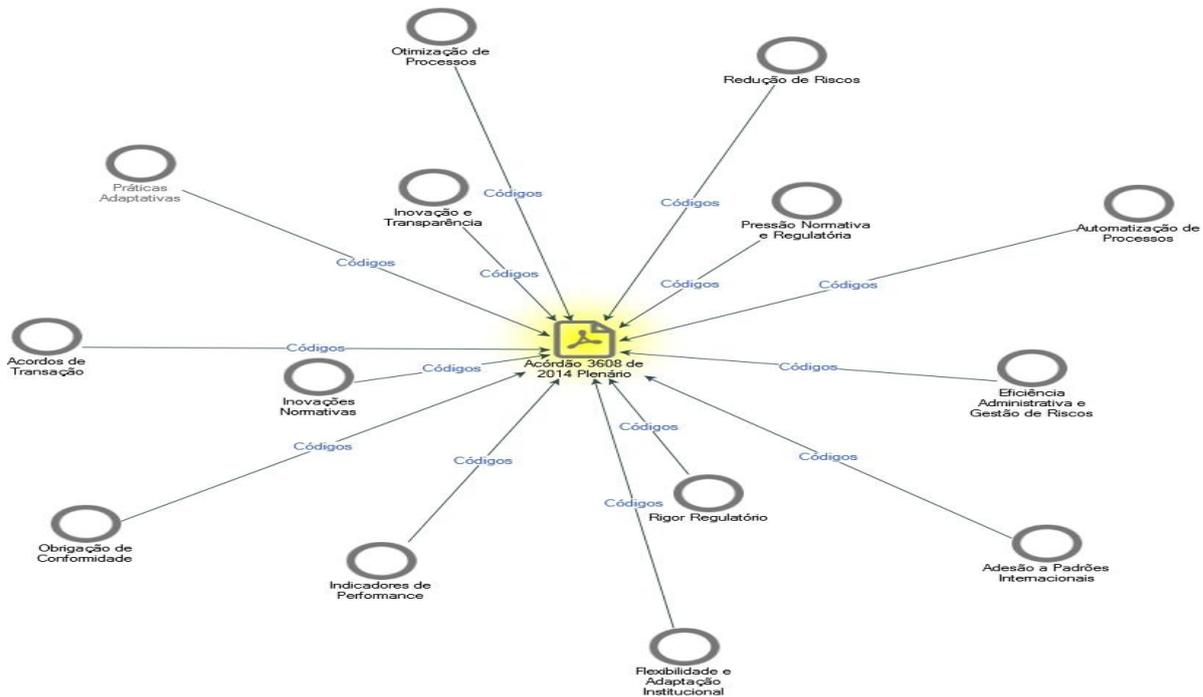
Fonte: dados retirados do Nvivo.

O Gráfico 10 ilustra as flutuações no número total de tópicos entre categorias, revelando notável dominância da categoria Transparência e Responsabilidade, composta por 42 questões, seguida pela categoria Eficiência Administrativa e Gestão de Riscos, contendo 30 tópicos. As áreas de Flexibilidade e Adaptação Institucional e de Impacto da Modernização e Tecnologia, compreendendo 15 e 13 temas, respectivamente, são identificadas como apoios para as ações primárias do Tribunal.

A predominância da categoria Transparência e da categoria Responsabilidade está alinhada com a função do TCU como entidade de supervisão externa, que busca aprimorar a responsabilidade. A diminuição da representação de categorias, a exemplo do Impacto da Modernização e Tecnologia, pode indicar ênfase preliminar na solidificação de elementos fundamentais antes de alocar recursos para a expansão impulsionada pela inovação.

A Figura 3 apresenta a síntese visual de informações complexas, melhorando assim a clareza e a estrutura para compreender os vínculos, padrões e conexões entre vários aspectos. Trata-se de recurso que ajuda a identificar elementos críticos, incluindo prioridades estratégicas e as conexões entre forças externas e respostas internas.

Figura 3 – Diagrama de Categorias



Fonte: dados retirados do Nvivo.

A conformidade regulatória e normativa é uma característica destacada pelas categorias de Rigor Regulatório, Adesão a Normas Internacionais e Obrigação de Conformidade. Esses elementos demonstram a adesão do TCU aos padrões internacionais, incluindo os ISSAIs da INTOSAI, e ressaltam a sua dedicação em promover a transparência e a confiança nas finanças públicas (Costa, 2019).

Elementos notáveis são a inovação e a eficiência, demonstradas em áreas como Inovação e Transparência, Otimização de Processos e Automação de Processos. São componentes que destacam as iniciativas do TCU para atualizar as suas operações e integrar tecnologias que aumentem a eficiência operacional e a responsabilidade.

A gestão de riscos e a adaptabilidade institucional também são imprescindíveis. Categorias como Redução de Risco e Flexibilidade e Adaptação Institucional destacam a reação do TCU às incertezas e complexidades da esfera pública, promovendo a resiliência por meio de metodologias descentralizadas e flexíveis.

Os vocábulos "Estratégia" e "Controle" demonstram que o mencionado Acórdão envolve planejamento estratégico voltado para a consolidação das auditorias financeiras como prática institucional robusta e sistemática.

Os conceitos "Normas" e "Padrões" evidenciam a preocupação em alinhar os procedimentos nacionais aos critérios internacionais, com particular atenção às diretrizes definidas pela INTOSAI.

Os vocábulos "Tribunal", "Federal" e "União" ressaltam a função predominante do TCU na gestão e supervisão dos recursos públicos em nível federal.

A nuvem de palavras indica orientação direcionada à profissionalização e à eficácia das auditorias realizadas pelo TCU. Expressões como "certificação" e "resultados" sugerem que a finalidade transcende a mera avaliação, abrangendo, ademais, a promoção de aperfeiçoamentos contínuos na administração pública.

E mais, a ênfase nos termos "entidades" e "órgãos" destaca a descentralização como estratégia essencial para alcançar a abrangência desejada no procedimento de auditoria financeira segundo o preconizado por Ahrens, Ferry e Khalifa (2023).

Os achados desta pesquisa demonstram que a aplicação da análise de conteúdo, conforme proposta por Bardin (2015), foi importante para a interpretação dos documentos normativos e para a identificação de padrões recorrentes na recuperação de créditos da DAU.

A análise categorial, método central da abordagem de Bardin, permitiu a organização sistemática das informações extraídas dos acórdãos do TCU e da Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a), possibilitando a segmentação do conteúdo em categorias temáticas essenciais, como pressão normativa e regulatória, eficiência administrativa e gestão de riscos e modernização tecnológica como estratégia de conformidade.

A estruturação dessas categorias no software NVivo reforçou a confiabilidade dos achados, promovendo uma análise comparativa robusta e estruturada. Dessa forma, a triangulação entre as evidências normativas e os dados empíricos evidencia o impacto das diretrizes institucionais na governança fiscal e na efetividade da recuperação de créditos públicos. A aplicação da análise de conteúdo não apenas fortaleceu a interpretação dos dados, mas também permitiu a extração de inferências que corroboram a influência normativa na gestão da DAU, consolidando a importância das normativas estudadas na promoção de maior transparência e eficiência na administração pública (Bardin, 2015).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta dissertação investigou as dimensões institucionais e normativas dos processos de auditoria financeira e recuperação de crédito, com ênfase na influência das normas NBC TSP (IPSAS), na lei e nas decisões do TCU na gestão da DAU. O estudo adotou a Teoria Institucional como referencial teórico, possibilitando análise multidimensional dos mecanismos que promovem a transparência, a governança e a eficiência na gestão financeira pública.

Aplicou também a Análise de Conteúdo de Bardin (2011) de modo que estruturou a interpretação dos documentos normativos e possibilitou uma compreensão aprofundada dos padrões normativos na recuperação de créditos da DAU. Conforme delineado pela autora, a Análise de Conteúdo permite a extração sistemática de categorias temáticas a partir de textos, organizando a informação de maneira estruturada e confiável.

No presente estudo, essa abordagem possibilitou a identificação de elementos-chave nos acórdãos do TCU e na Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a), classificando-os em categorias relevantes, como pressão normativa, eficiência administrativa e modernização da gestão fiscal. A adoção dessa técnica reforça a robustez metodológica da pesquisa, garantindo maior validade às inferências realizadas e ampliando o entendimento sobre o impacto das normativas na governança fiscal.

A análise de conteúdo da Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a), utilizando a ferramenta qualitativa do Nvivo, e do Acórdão TCU n. 3608 (Brasil, 2014b) proporcionou *insights* a respeito da maneira como os arcabouços normativos influenciam comportamentos e práticas institucionais.

A referida lei – que estabeleceu critérios para transações tributárias – evidenciou predominância de flexibilidade e adaptação institucional nas suas disposições, refletindo esforço claro para modernizar os mecanismos de recuperação de crédito e a resolução de disputas. Dos 30 artigos analisados, 29 foram categorizados sob os temas relacionados à flexibilidade e adaptação, demonstrando ênfase em soluções consensuais para conflitos fiscais. Essa abordagem está em consonância com o pilar mimético da Teoria Institucional, que propõe a adoção de práticas inspiradas em referências internacionais para enfrentar desafios fiscais locais.

No entanto, a análise também revelou relativa escassez de disposições regulatórias, com apenas um artigo classificado como focado em pressão normativa e regulatória. Esse desequilíbrio sugere que, embora a lei promova a flexibilidade

administrativa, a ausência de diretrizes regulatórias detalhadas pode dificultar a implementação uniforme entre as agências responsáveis pela gestão.

De maneira semelhante, o Acórdão do TCU ora estudado destacou a importância de temas relacionados à transparência e à responsabilização, com 42% de suas diretrizes voltadas para a melhoria da auditoria e da governança no setor público. A ênfase na padronização da auditoria financeira e no alinhamento com práticas internacionais evidencia o comprometimento do TCU em fortalecer os mecanismos de supervisão e promover a confiança pública.

A eficiência administrativa e a gestão de riscos emergiram como temas que refletem a orientação estratégica do TCU em otimizar processos e mitigar riscos fiscais. A decisão também incentivou a adoção de tecnologias modernas e a automação de processos, visando aprimorar a qualidade dos relatórios financeiros. No entanto, apesar desses avanços, foram identificados desafios relacionados à integração institucional e à abrangência da auditoria, ressaltando a necessidade de colaboração contínua entre as agências e a adesão aos padrões regulatórios.

No que se refere à gestão do estoque ao longo de uma década (2013-2022), o estudo evidencia progresso na supervisão e recuperação de créditos públicos, conforme demonstrado em três dimensões principais. Em primeiro lugar, a análise do crescimento e da recuperação da DAU revelou o impacto positivo de inovações tecnológicas e de políticas adaptativas na estabilização e redução dos níveis de dívida. A expressiva diminuição de 22% no estoque da DAU, no ano de 2022, exemplifica a eficácia das transações tributárias introduzidas pela Lei n. 13.988 (Brasil, 2020a). Em segundo lugar, as taxas de recuperabilidade de crédito apresentaram melhora considerável, com R\$ 37 bilhões recuperados em 2022, refletindo o efeito combinado de estratégias flexíveis de cobrança e do alinhamento normativo. A avaliação comparativa das recomendações do TCU ressaltou o seu papel na padronização de práticas, na redução de discrepâncias e no aprimoramento das estruturas de governança.

As descobertas ressaltam o potencial transformador da integração entre padrões contábeis internacionais e práticas regulatórias nacionais. Os esforços do TCU e da PGFN para alinhar as suas operações aos padrões NBC TSP (IPSAS), dos acórdãos e da Lei evidenciam como os pilares da Teoria Institucional – pressões coercitivas, normativas e miméticas – influenciam a gestão pública conforme preconizou Costa (2019). O estudo destaca o fortalecimento da transparência e da responsabilização na gestão da DAU, a melhoria da eficiência na recuperação de créditos e o aprimoramento

da colaboração interinstitucional. No entanto, faz-se imperativo que se busque maior integração para enfrentar as ineficiências persistentes.

Apesar das contribuições desta pesquisa para a compreensão da influência normativa na recuperação de créditos da DAU, algumas limitações devem ser reconhecidas.

Primeiramente, não foi realizada uma análise sobre a qualidade do lançamento contábil dos créditos inscritos na DAU. O estudo partiu dos valores já registrados nos relatórios oficiais, sem examinar se os lançamentos realizados pelos órgãos responsáveis foram feitos de maneira adequada e em conformidade com as normas contábeis aplicáveis. Pesquisas futuras podem explorar essa dimensão, investigando a qualidade e a precisão dos registros contábeis sob a ótica das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) e das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), analisando o impacto de eventuais inconsistências nos resultados financeiros da União.

Além disso, esta pesquisa não avaliou a aderência dos pagamentos da Dívida Ativa da União, ou seja, o comportamento dos devedores quanto ao cumprimento dos acordos de quitação e parcelamento. O foco esteve na análise da gestão normativa e institucional, sem examinar a efetividade dos mecanismos de recuperação em termos de cumprimento real das obrigações pelos contribuintes. Estudos futuros podem aprofundar essa questão, utilizando métodos quantitativos para analisar o percentual de cumprimento dos acordos de transação tributária e as variáveis que influenciam a adesão dos devedores.

Outra limitação refere-se à ausência de uma análise quantitativa da relação entre quitação e inscrição de créditos na DAU. O estudo concentrou-se na abordagem qualitativa, sem mensurar estatisticamente a dinâmica entre os créditos recuperados e os novos créditos inscritos. Para preencher essa lacuna, futuras pesquisas podem aplicar técnicas econométricas para avaliar a relação entre os montantes arrecadados e os novos créditos inscritos ao longo do tempo, possibilitando uma compreensão mais detalhada sobre a eficiência da recuperação da DAU no longo prazo.

Por fim, a pesquisa não avaliou comparativamente diferentes modelos de governança fiscal utilizados em outros países. Como a União segue padrões internacionais de contabilidade pública, seria pertinente explorar como outros países implementam políticas normativas e estratégicas na recuperação de créditos públicos. Investigações futuras podem realizar estudos comparativos entre a gestão da DAU e

sistemas equivalentes em países que adotam as IFRS para o setor público, verificando boas práticas que poderiam ser adaptadas ao contexto brasileiro.

Assim, as limitações aqui destacadas não comprometem a validade dos achados, mas apontam caminhos para pesquisas futuras que possam expandir e aprofundar o entendimento sobre a gestão da DAU e a efetividade das normativas aplicadas.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, U. Tribunais de Contas e as estratégias para reduzir o risco de corrupção. **Revista do TCU**, n. 105, p. 17-28, 2005.

AHRENS, Thomas; FERRY, Laurence; KHALIFA, Rihab. The critical potential of institutional theory revisited—a field study of the rationalisation of budget fairness through agentic actorhood. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 20, n. 5, p. 593-620, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/QRAM-08-2021-0149>. Acesso em: 18 jan. 2025.

AMORIM, K. A. F.; DINIZ, J. A.; LIMA, S. C. A visão do controle externo na eficiência dos gastos públicos com educação fundamental. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 11, n. 29, p. 56-67, 2017.

ARAUJO, F. S. M.; FLORES, R. F.; SANTOS, S. M. dos; AQUINO CABRAL, A. C. de. Estudo bibliométrico sobre a Teoria Institucional: Uma caracterização da produção científica brasileira. **ConTexto - Contabilidade em Texto**, v. 19, n. 42, 2019. Disponível em: <https://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/37874>. Acesso em: 12 jan. 2025.

AZEVEDO, R. R.; LINO, A. F. O distanciamento entre as normas de auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 2, p. 9-27, 2018.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2015.

BAXTER, P.; JACK, S. Metodologia de estudo de caso qualitativo: design e implementação para pesquisadores novatos. **The Qualitative Report**, v. 13, n. 4, p. 544-559, 2008. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/228621600_Qualitative_Case_Study_Methodology_Study_Design_and_Implementation_for_Novice_Researchers. Acesso em: 20 out. 2024.

BRASIL. Governo Federal. Instrução Normativa n. 84, de 22 de abril de 2020. Estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 24 abr. 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-84-de-22-de-abril-de-2020-254756795>. Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. **Lei n. 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm. Acesso em: 29 dez. 2024.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Institui o Sistema Tributário Nacional e estabelece normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966.

Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Lei n. 6.830**, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. **Lei n. 8.443**, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm. Acesso em: 10 nov. 2024.

BRASIL. Lei Complementar n. 73, de 10 de fevereiro de 1993. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 fev. 1993. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp73.htm. Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 29 dez. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF n. 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. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37631>. Acesso em: 10 dez. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Gabinete do Ministro. **Portaria GMF n. 310**, de 4 de abril de 2014. 2014a. Institui o Grupo de Trabalho para tratar de assuntos relacionados à Receita Federal. Prestação de Contas da Presidenta da República – Exercício de 2015. Disponível em: https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/contas/2015/01-Prestacao_de_Contas_da_Presidente_da_Republica/01_PCPR_parte6.pdf. Acesso em: 8 jan. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 3608/2014. 2014b. Plenário. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 2014. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A1588C235001588D19DAC0542>. Acesso em: 8 jan. 2025.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CDA n. 396/2013. Dispõe sobre a presunção de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa e sua execução fiscal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2013. Disponível em: <https://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/imprimir.action?idAto=43588&visao=compilado>. Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria**. Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (SEMEC). Brasília: TCU, 2016a. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br>. Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN n. 396, de 14 de março de 2016. 2016b. Disciplina os procedimentos para a prestação de informações aos contribuintes e para a divulgação dos serviços disponíveis no âmbito da PGFN. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 mar. 2016. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn>. Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 1330/2016. 2016c. Plenário. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 2016. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/doc/acordao-completo/1330/2016/Plenário>. Acesso em: 8 jan. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria n. 293, de 12 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). **Diário Oficial da União**, Seção 1, página 15. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&&pagina=15&&data=13/06/2017>. Acesso em: 28 dez. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 2497/2018**. 2018a. Disponível em: <https://www.tcu.gov.br>. Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 2699/2018. 2018b. Plenário. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 2018. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/doc/acordao-completo/2699/2018/Plenário>. Acesso em: 8 jan. 2025.

BRASIL. Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020. 2020a. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; altera as Leis n. 9.469, de 10 de julho de 1997, e n. 10.522, de 19 de julho de 2002; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 abr. 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L13988.htm. Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 3144/2020. 2020b. Plenário. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 2020. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/doc/acordao-completo/3144/2020/Plenário>. Acesso em: 8 jan. 2025.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. PGFN. **Relatório de Gestão**. Brasília, 2021a. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/relatorios/relatorios-de-gestao>. Acesso em: 24 jul. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 1557/2021. Plenário. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 2021b. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/1557-2021-Plenário>. Acesso em: 8 jan. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 6253/2022. 2022. Plenário. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 2022a. Disponível em:

<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/6253-2022-Plenário>. Acesso em: 8 jan. 2025.

BRASIL. Prestação de Contas do Presidente da República: exercício de 2022. 2022b. **Brasília: Controladoria-Geral da União**, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/noticias/2023-04-cgu-divulga-prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica-de-2022/pcpr-2022.pdf/view>. Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 2240/2023. 2023. Plenário. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 2023. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/doc/acordao-completo/2240/2023/Plenário>. Acesso em: 8 jan. 2025.

BURRELL, G.; MORGAN, G. **Sociological paradigms and organisational analysis: elements of sociology of corporate life**. London: Heinemann, 1979.

CAGNI, Iêda. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: estrutura e funcionamento. **Revista de Direito Público**, v. 12, n. 3, p. 45-67, 2020.

CAMARGO, B. H. F. Abordagem constitucional dos tribunais de contas: uma análise acerca da evolução de suas competências para alcance da avaliação qualitativa. **Revista Controle-Doutrina e Artigos**, v. 18, n. 1, p. 342-376, 2020.

CAMPBELL, D. T.; FISKE, D. W. Validação convergente e discriminante pela matriz multitrait-multimethod. **Psychological Bulletin**, v. 56, n. 2, p. 81-105, 1959.

CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. F. V.; GOULART, S. A trajetória conservadora da Teoria Institucional. **Gestão.Org**, v. 10, n. especial, p. 469–496, dez. 2012.

CAVALCANTE, Pedro Luiz Costa. Governança pública: construção de capacidades para a efetividade da ação governamental. **Nota Técnica n. 24**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 2018. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8581>. Acesso em: 12 jan. 2025.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. Disponível em: https://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00%28R2%29.pdf. Acesso em: 13 fev. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público** (NBC TSP). Brasília, 2016. Disponível em: <https://cfc.org.br/nbctsp>. Acesso em: 24 jul. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Orientações estratégicas para a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil**. 2021. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2021/04/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf. Acesso em: 30 jan. 2024.

COSTA, A. J. B. Harmonização das IPSAS na América Latina: Em que estágio se encontra a Contabilidade do Setor Público Brasileiro? **In 17ª Conferência Biental do CIGAR**, Amsterdã, 2019.

COSTA, F.; ALMEIDA, P. Desafios na recuperação da dívida ativa. **Economia Brasileira**, v. 18, n. 4, 2022.

COSTA, M. J.; LIMA, I. S. Desafios na consolidação das demonstrações contábeis do governo federal. **Revista de Contabilidade do Setor Público**, 2022.

CRESWELL, J. W.; CLARK, V. L. P. **Designing and conducting mixed methods research**. Sage Publications, 2017.

CRUVINEL, Daniel Pereira; LIMA, Diana Vaz de. Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 24, n. 63, p. 107-118, 2013.

DA LUZ, Igor Pereira; LISBOA, Felipe Veck; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. Institutional theory: a bibliometric analysis in accounting research. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 12, n. 4, p. 468-485, 2018. Disponível em: <https://www.repec.org.br>. Acesso em: 18 jan. 2025.

DENZIN, N. K. **The research act: a theoretical introduction to sociological methods**. McGraw-Hill, 1978.

DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. **The Sage Handbook of Qualitative Research**. 4. ed. Sage, 2011.

DHAKAL, Kerry. NVivo: A qualitative data analysis software tool. **Journal of the Medical Library Association**, v. 110, n. 2, p. 270-272, abr. 2022. Disponível em: <https://jmla.mlanet.org>. Acesso em: 12 jan. 2025.

DiMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, p. 147-160, 1983.

EISENHARDT, K. M. Agency and Institutional Theory Explanations: the case of retail sales compensation. **Academy of Management Journal**, v.31, n.3, p. 488-511, 1988.

FERREIRA, L. P.; ALMEIDA, J. C. Análise da sustentabilidade fiscal através das DCON. **Journal of Public Budgeting**, 2021.

FERREIRA, M.; OLIVEIRA, T. Lei de execução fiscal e a dívida ativa. **JusFiscal**, Rio de Janeiro, 2019.

FLICK, Uwe. **An Introduction to Qualitative Research**. 6th ed. London: SAGE Publications, 2017.

FREIRE, F. de Souza; GOMES, S. M. da Silva; SANTOS, V. D. L. C. dos; SILVA, N. O. Aplicação prática da análise de conteúdo facilitada pelo software Nvivo. **Revista de Administração e Contabilidade da FAT**, v. 14, n. 3, 2023. Disponível em: <https://www.fat.edu.br/revistadafat/article/view/12345>. Acesso em: 12 jan. 2025.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, Ana Lucia de Abreu; NOGUEIRA, Daniele Galvão Pestana. Informação e memória no Tribunal de Contas da União (1970-2004). **Informação & Informação**, Londrina, v. 21, n. 3, p. 306-326, set./dez. 2016. DOI: 10.5433/1981-8920.2016v21n3p306. Disponível em: <www.uel.br/revistas/informacao/>. Acesso em: 17 jan. 2025.

GOMES, P. F.; SILVA, M. T. Padronização contábil no setor público: uma análise das práticas dos órgãos federais. **Revista Brasileira de Contabilidade**, 2020.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da administração pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fabio; LOPES, Alexsandro Broedel; PEREIRA, Carlos Alberto. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da Teoria Institucional. **Organizações & Sociedade**, v. 12, n. 35, p. 91-106, 2005. Disponível em: <https://www.revistaoes.ufba.br/index.php/revistaoes/article/view/535>. Acesso em: 12 jan. 2025.

HIDALGO, F. Daniel; CANELLO, Juliano; LIMA-DE-OLIVEIRA, Rafael. Can politicians police themselves? Natural experimental evidence from Brazil's audit courts. **Comparative Political Studies**, v. 49, n. 13, p. 1739-1773, 2016.

HODGSON, Geoffrey M. **The Evolution of Institutional Economics**: Agency, Structure and Darwinism in American Institutionalism. London: Routledge, 2004.

HOQUE, Z. (Ed.). **Methodological Issues in Accounting Research**: Theories and Methods. 2. ed. London: Spiramus Press Ltd, 2018.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoría da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2012.

INAA. What's the Relationship Between IASB and FASB?. Disponível em: <https://www.inaa.org/whats-the-relationship-between-iasb-and-fasb/>. Acesso em: 13 fev. 2025.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *International Accounting Standards Board*. Disponível em: https://en.wikipedia.org/wiki/International_Accounting_Standards_Board. Acesso em: 13 fev. 2025.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. IFAC. **The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities**, 2014a.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. IFAC. **IPSAS 19**: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, 2014b.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. IFAC. **International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)**. Nova Iorque, 2020. Disponível em:

<https://www.ifac.org/publications-resources/international-public-sector-accounting-standards-board>. Acesso em: 24 jul. 2024.

INSTITUTO RUI BARBOSA. IRB. **Normas brasileiras de auditoria do setor público: Nível 3: requisitos mandatórios para auditorias do setor público**. Curitiba: IRB, 2019.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KAGANOVA, O.; McGRAHAN, L. Gestão de Ativos. In: FARAZMAND, A. (Ed.). **Enciclopédia Global de Administração Pública, Políticas Públicas e Governança**. Springer, 2018.

KEANEY, D. J. **Relatório Produto 1: planejamento do estudo sobre boas práticas internacionais em auditoria financeira no setor público**. Brasília, 2013.

LIMA, R. L.; LIMA, D. V. **A Influência das Instituições no Processo de Convergência da Contabilidade Pública Brasileira aos Padrões Internacionais**. In: XL Encontro da ANPAD, Costa do Sauípe-BA, 2016.

LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B. D. A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 29, n. 76, 2018. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/148205>. Acesso em: 12 jan. 2025.

MARTINS, E. R.; SOUZA, M. F. Qualidade dos dados nas demonstrações contábeis do setor público. **Contabilidade Vista & Revista**, 2023.

MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, 1977.

MIRANDA NETO, João. Estratégias de cobrança da dívida ativa: eficiência e seletividade na execução fiscal. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 12, p. 45-68, 2020.

MODELL, S. Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: an assessment of validity implications. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 2, p. 231-254, 2005.

MODELL, S.; VINNARI, E.; LUKKA, K. On the virtues and vices combining theories: the case of institutional and actor-network theories in accounting research. **Accounting, Organization and Society**, v. 60, p. 62-78, 2017.

MORAES, José da Silva; BARROS, Maria de Souza. Tecnologias de Informação e Análise de Dados na Gestão da Dívida Ativa da União. **Revista Brasileira de Administração Pública**, v. 59, n. 2, p. 123-145, 2023.

MORSE, J. M. Principles of mixed methods and multimethod research design. In: TASHAKKORI, A.; TEDDLIE, C. (Eds.). **Handbook of mixed methods**, 2003.

NASCIMENTO, Heriberto Henrique Vilela do; PEREIRA, Luiz Eduardo Nascimento. **Balanco Geral da União 2021**. Ministério da Economia, Secretaria do Tesouro Nacional, 2021. Disponível em: <https://cdn.tesouro.gov.br/sistemas->

internos/apex/producao/sistemas/thot/arquivos/publicacoes/43204_1343497/BGU_2021.pdf?v=5668. Acesso em: 12 jan. 2025.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

NORTH, Douglass C. **Institutions, Institutional Change and Economic Performance**. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

NUNES, S. P. P.; MARCELINO, G. F.; SILVA, C. A. T. Os Tribunais de Contas na interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 13, p. 145-151, 2019. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/156870>. Acesso em: 12 jan. 2025.

PATTON, Michael Quinn. **Qualitative Research & Evaluation Methods**. 3rd ed. Thousand Oaks: SAGE Publications, 2002.

PEREIRA, Ana Karine; OLIVEIRA, Luciana C. **Qualidade do governo e capacidades estatais: resultados do survey sobre governança aplicado no Brasil**. Brasília: Ipea, 2020. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/9500>. Acesso em: 12 jan. 2025.

PEREIRA, João da Silva. Gestão da Dívida Ativa da União: desafios e perspectivas. **Revista de Administração Pública**, v. 52, n. 3, p. 345-367, 2018.

QUALITATIVE RESEARCH IN ACCOUNTING & MANAGEMENT. QRAM. Governance mechanisms and institutional frameworks in public management. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 20, n. 3, p. 593–620, 2023.

ROBSON, Keith; EZZAMEL, Mahmoud. **The Cultural Fields of Accounting Practices: Institutionalization and Accounting Changes Beyond the Organization**. IE University, 2023. Disponível em: <https://www.ie.edu/research/research-publications/the-cultural-fields-of-accounting-practices-institutionalization-and-accounting-changes-beyond-the-organization/>. Acesso em: 12 jan. 2025.

ROSSETTO, Carlos Ricardo; ROSSETTO, Adriana Marques. Teoria Institucional e dependência de recursos na adaptação organizacional: uma visão complementar. **Revista de Administração de Empresas Eletrônica**, v. 4, n. 1, p. 1-20, 2005. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/raeel/a/TFVJW3fpKhSKLqZv5RQy6vy/>. Acesso em: 12 jan. 2025.

RUA, Susana Catarino; CARVALHO, João Baptista da Costa. **Manual de Contabilidade Pública**. Lisboa: Áreas Editora, 2006.

RYAN, Bob; SCAPENS, Robert W.; THEOBALD, Michael. **Research Method and Methodology in Finance and Accounting**. 2. ed. London: Thomson Learning, 2002.

SANTOS, João; CORRAR, Luiz. Análise das Demonstrações Contábeis do Setor Público: Estudo sobre o Balanço Geral da União. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 50, n. 2, p. 123-140, 2018.

SANTOS, João Pedro. A Presunção de Certeza e Liquidez da Dívida Ativa e sua Execução Fiscal. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 45, p. 123-140, 2021.

SANTOS, D. D. T. dos; GONÇALVES, A. de O. New Public Management, Teoria Institucional e as mudanças na contabilidade pública: um ensaio teórico. **Ambiente Contábil**, v. 17, n. 1, 2025.

SAUNDERS, Mark; LEWIS, Philip; THORNHILL, Adrian. **Research Methods for Business Students**. 6th ed. Harlow: Pearson Education, 2012.

SCLIAR, W. Controle externo brasileiro: poder legislativo e tribunal de contas. **Boletim de Direito Administrativo**, 2009.

SCOTT, W. R. **Institutions and Organizations: Ideas, Interests, and Identities**. 2nd ed. Thousand Oaks: SAGE Publications, 2001.

SCOTT, W. R. **Institutions and Organizations: Ideas, Interests, and Identities**. 3rd ed. Thousand Oaks: SAGE Publications, 2008.

SILVA, João Pedro; SANTOS, Maria Clara. O Balanço Geral da União e seu papel na transparência e governança fiscal. **Revista de Gestão Pública**, v. 14, n. 2, p. 123-140, 2019.

SILVA, Ana Paula da S. F. L. de A. **Gestão da Dívida Ativa da União: eficiência e desafios**. Dissertação (Mestrado em Gestão de Políticas Públicas) – Universidade de Brasília, Brasília, 2020.

SILVERMAN, David. **Doing Qualitative Research: A Practical Handbook**. 3rd ed. London: SAGE Publications, 2010.

SOUZA JÚNIOR, Élio Ferreira de. **O ciclo de vida da inovação no setor público: uma análise do novo modelo de cobrança da dívida ativa do governo federal brasileiro**. 2020. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) – Fundação Getúlio Vargas, Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Rio de Janeiro, 2020.

SPECK, Bruno Wilhelm. Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União. **Revista de Administração Pública**, v. 45, n. 6, p. 1871-1895, 2011.

STAKE, Robert E. **Multiple Case Study Analysis**. New York: Guilford Press, 2006.

STAKE, Robert E. **The Art of Case Study Research**. Thousand Oaks: Sage Publications, 1995.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. **The institutionalization of institutional theory**. In: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. (eds.). *Handbook of Organization Studies*. Thousand Oaks: Sage, 1996. p. 175-190.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República**. Brasília, 2021. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/>. Acesso em: 24 jul. 2024.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

VAILATTI, José Luiz; ROSA, Fabrícia da Silva; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. A Teoria Institucional aplicada à Contabilidade Gerencial: análise da contribuição teórica e metodológica de publicações internacionais ocorridas no período de 2006 a 2015. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 16, n. 47, p. 97-111, jan./abr. 2017. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2263>. Acesso em: 12 jan. 2025.

VEBLEN, Thorstein. **The Theory of the Leisure Class**. New York: Macmillan, 1899

WILLIAMSON, Oliver E. **The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting**. New York: Free Press, 1985.

YANG, Chih-Ho; MODELL, Sven. Transforming accountability in the context of financial and performance management reforms: A case study of a Taiwanese public sector agency. **Financial Accountability & Management**, v. 29, n. 4, p. 395-419, 2013.

YANG, C., NORTHCOTT, D., SINCLAIR, R. (2017). The accountability information needs of key charity funders. **Public Money & Management**, 37(3), 173-180. <https://doi.org/10.1080/09540962.2017.1281649>

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ZAPPELLINI, M. B.; FEUERSCHÜTTE, S. G. O uso da triangulação na pesquisa científica brasileira em administração. **Administração: Ensino e Pesquisa**, v. 16, n. 2, p. 241-273, 2015. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/5335/533556754005.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2025.

APÊNDICE A

I Detalhamento Anual do Estoque da DAU (em R\$ MM) – exercício 2013 a 2022

Exercício de 2013

Órgão	Descrição/Natureza dos Créditos	Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Não Ajuizado	Total
PGBCB	Multas, Contratos e Outros	12.092.616.597,57	92.771.414,19	7.531.894.455,22	96.865.420,17	39.814.147.887,15
PGBCB	Total	12.092.616.597,57	92.771.414,19	27.531.894.455,22	96.865.420,17	39.814.147.887,15

Exercício de 2013

Órgão	Entidade	Exercício de 2013
PGF	Fundações e Autarquias	8.151.659.525,79
PGF	Total	8.151.659.525,79

Exercício de 2013

Órgão	Natureza dos Créditos	Não Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Parcelado Ajuizado	Total
PGFN	Não Tributários	7.171.000.000,00	75.356.000.000,00	633.000.000,00	3.710.000.000,00	86.869.646.205,33
PGFN	Tributários Não Previdenciários	57.764.000.000,00	751.195.000.000,00	13.865.000.000,00	88.184.000.000,00	911.008.741.549,74
PGFN	Tributários Previdenciários	10.494.000.000,00	218.807.000.000,00	43.769.000.000,00	-	273.070.190.397,72
PGFN	Total	75.429.000.000,00	1.045.358.000.000,00	58.367.000.000,00	91.894.000.000,00	1.270.948.578.152,79

Exercício de 2014

Órgão	Descrição dos Créditos	Parcelado (Ajuizado)	Parcelado (Não Ajuizado)	Não Parcelado (Ajuizado)	Não Parcelado (Não Ajuizado)	Total
PGBCB	Multas, Contratos e Outros	11.232.694.386,27	94.527.428,42	29.122.420.404,87	51.963.179,75	40.501.605.399,31

Exercício de 2014

Órgão	Entidade	Exercício de 2014
PGF	Fundações e Autarquias	R\$ 18.688.156.103,26
	Total	R\$ 18.688.156.103,26

Exercício de 2014

Órgão	Natureza dos Créditos	Não Parcelado - Não Ajuizado	Não Parcelado - Ajuizado	Parcelado - Não Ajuizado	Parcelado - Ajuizado	Total
PGFN	Não Tributários	R\$ 9.276.058.250,00	R\$ 80.753.982.160,00	R\$ 522.345.240,00	R\$ 2.510.782.110,00	
PGFN	Tributários Não Previdenciários	R\$ 75.698.974.570,00	R\$ 851.096.127.700,00	R\$ 7.177.530.520,00	R\$ 54.394.548.220,00	
PGFN	Tributários Previdenciários	R\$ 10.330.096.190,00	R\$ 269.058.501.480,00	R\$ 28.318.688.640,00	-	
	Total	R\$ 95.305.129.010,00	R\$ 1.200.908.611.340,00	R\$ 36.018.564.400,00	R\$ 56.905.330.330,00	Total Geral: R\$ 1.389.137.635.080,00

Exercício de 2015

Órgão	Descrição dos Créditos	Parcelado - Ajuizado	Parcelado - Não Ajuizado	Não Parcelado - Ajuizado	Total
PGBCB	Multas, Contratos e Outros	R\$ 10.618.711.752,06	R\$ 1.684.810,30	R\$ 33.922.097.371,25	
	Total	R\$ 10.618.711.752,06	R\$ 1.684.810,30	R\$ 164.605.611,27	Total Geral: R\$ 44.707.099.544,88

Exercício de 2015

Órgão	Entidade	Exercício de 2015
PGF	Fundações e Autarquias	R\$ 16.696.611.924,93
	Total	R\$ 16.696.611.924,93

Exercício de 2015

Órgão	Natureza dos Créditos	Não Parcelado - Não Ajuizado	Não Parcelado - Ajuizado	Parcelado - Não Ajuizado	Parcelado - Ajuizado	
PGFN	Não Tributários	R\$ 12.787.282.480,00	R\$ 89.057.871.430,00	R\$ 650.892.250,00	R\$ 3.192.829.710,00	
PGFN	Tributários Não Previdenciários	R\$ 98.687.938.940,00	R\$ 950.017.395.680,00	R\$ 12.318.471.350,00	R\$ 68.441.448.790,00	
PGFN	Tributários Previdenciários	R\$ 16.462.751.950,00	R\$ 306.260.547.870,00	R\$ 7.075.936.050,00	R\$ 20.988.941.560,00	
	Total	R\$ 127.937.973.370,00	R\$ 1.345.335.814.980,00	R\$ 20.045.299.650,00	R\$ 92.623.220.060,00	Total Geral: R\$ 1.585.942.308.060,00

Exercício de 2016

Órgão	Descrição dos Créditos	Parcelado - Ajuizado	Parcelado - Não Ajuizado	Não Parcelado - Ajuizado	
PGBCB	Multas, Contratos e Outros	R\$ 10.038.639.345,71	R\$ 1.482.607,41	R\$ 35.851.036.926,60	
	Total	R\$ 10.038.639.345,71	R\$ 1.482.607,41	R\$ 62.662.102,76	Total Geral: R\$ 45.953.820.982,48

Exercício de 2016

Órgão	Entidade	Exercício de 2016
PGF	Fundações e Autarquias	R\$ 34.659.955.164,92
	Total	R\$ 34.659.955.164,92

Exercício de 2016

Órgão	Natureza dos Créditos	Não Parcelado - Não Ajuizado	Não Parcelado - Ajuizado	Parcelado - Não Ajuizado	Parcelado - Ajuizado	
PGFN	Não Tributários	R\$ 13.897.822.234,75	R\$ 99.028.639.762,64	R\$ 2.050.975.363,55	R\$ 4.699.911.903,19	
PGFN	Tributários Não Previdenciários	R\$ 113.203.186.131,07	R\$ 1.048.709.521.341,79	R\$ 19.110.544.645,57	R\$ 116.528.678.718,06	
PGFN	Tributários Previdenciários	R\$ 68.440.345.685,16	R\$ 319.181.844.527,27	R\$ 9.677.516.970,12	R\$ 30.435.441.673,95	
	Total	R\$ 195.541.354.050,98	R\$ 1.466.920.005.631,70	R\$ 30.839.036.979,24	R\$ 151.664.032.295,20	Total Geral: R\$ 1.844.964.428.957,12

Exercício de 2017

Órgão	Descrição dos Créditos	Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Não Ajuizado	Total
PGBCB	Multas, Contratos e Outros	9.225.487.602,67	490.528,25	37.823.488.181,18	596.665.670,33	47.646.131.982,43
PGBCB	Total	9.225.487.602,67	490.528,25	37.823.488.181,18	596.665.670,33	47.646.131.982,43

Exercício de 2017

Órgão	Entidade	Exercício de 2017
PGF	Fundações e Autarquias	37.671.427.132,36
PGF	Total	37.671.427.132,36

Exercício de 2017

Órgão	Natureza dos Créditos	Não Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Parcelado Ajuizado	Total
PGFN	Não Tributários	15.204.524.918,03	104.320.182.893,16	2.748.825.477,16	6.706.908.216,14	128.980.441.504,49
PGFN	Tributários Não Previdenciários	103.488.353.566,39	1.150.511.993.291,48	22.746.889.090,70	159.486.721.425,23	1.436.233.957.373,80
PGFN	Tributários Previdenciários	27.191.388.629,35	331.582.854.260,91	12.192.863.895,68	59.451.984.594,28	430.419.091.380,22
PGFN	Total	145.884.267.113,77	1.586.415.030.445,55	37.688.578.463,54	225.645.614.235,65	1.995.633.490.258,51

Exercício de 2018

Órgão	Descrição dos Créditos	Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Não Ajuizado	Total
PGBCB	Multas, Contratos e Outros	8.055.355.020,62	3.378.288,33	40.871.553.991,72	697.628.033,64	49.627.915.334,31
PGBCB	Total	8.055.355.020,62	3.378.288,33	40.871.553.991,72	697.628.033,64	49.627.915.334,31

Exercício de 2018

Órgão	Entidade	Exercício de 2018
PGF	Fundações e Autarquias	5.887.921.456,61
PGF	Total	5.887.921.456,61

Exercício de 2018

Órgão	Natureza dos Créditos	Não Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Parcelado Ajuizado	Total
PGFN	Não Tributários	20.588.666.999,17	110.272.653.786,17	1.563.594.755,14	6.275.621.952,05	138.700.537.492,53
PGFN	Tributários Não Previdenciários	126.839.860.144,82	1.236.862.960.496,95	25.715.247.481,21	161.558.368.381,72	1.550.976.436.504,70
PGFN	Tributários Previdenciários	56.383.513.468,56	364.097.743.477,10	12.192.863.895,68	57.244.632.810,45	491.405.435.173,14
PGFN	Total	203.812.040.612,55	1.711.233.757.760,22	40.958.387.653,38	225.078.623.144,22	2.181.082.409.170,37

Exercício de 2019

Órgão	Entidade	Exercício de 2019
PGF	Fundações e Autarquias	31.818.078.251,17
PGF	Total	31.818.078.251,17

Exercício de 2019

Órgão	Descrição dos Créditos	Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Não Ajuizado	Total
PGB	Multas, Contratos e Outros	7.468.350.363,24	3.113.211,12	43.013.701.035,61	1.059.008.461,47	51.544.173.071,44
PGB	Total	7.468.350.363,24	3.113.211,12	43.013.701.035,61	1.059.008.461,47	51.544.173.071,44

Exercício de 2019

Órgão	Natureza dos Créditos	Não Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Parcelado Ajuizado	Total
PGFN	Não Tributários	16.232.493.686,27	74.413.269.182,98	1.234.320.365,92	3.478.723.033,03	95.358.806.268,20
PGFN	Tributários Não Previdenciários	264.129.125.239,14	1.354.236.768.896,17	25.659.660.065,83	132.365.332.353,03	1.776.390.886.554,17
PGFN	Tributários Previdenciários	71.025.307.479,68	408.455.240.052,67	12.999.516.342,07	50.642.822.490,20	543.122.526.364,62
PGFN	Total	351.386.926.405,09	1.837.105.278.131,82	39.893.136.773,82	186.486.877.876,26	2.414.872.219.186,99

Exercício de 2020

Órgão	Descrição dos Créditos	Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Total
PGB	Multas, Contratos e Outros	6.633.505.942,39	2.267.047,01	16.736.094.858,78	1.104.582.173,20	24.476.450.021,38
PGB	Total	6.633.505.942,39	2.267.047,01	16.736.094.858,78	1.104.582.173,20	24.476.450.021,38

Exercício de 2020

Órgão	Entidade	Exercício de 2020
PGF	Fundações e Autarquias	79.848.458.811,14
PGF	Total	79.848.458.811,14

Exercício de 2020

Órgão	Natureza dos Créditos	Não Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Não Ajuizado	Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Total
PGFN	Não Tributários	15.650.685.210,00	73.360.185.670,00	1.691.963.860,00	4.498.826.420,00	95.201.661.160,00
PGFN	Tributários Não Previdenciários	272.180.675.240,00	1.397.170.490.230,00	47.617.266.990,00	143.139.496.110,00	1.860.107.928.570,00
PGFN	Tributários Previdenciários	82.737.668.520,00	410.389.580.860,00	20.103.589.160,00	59.828.546.330,00	573.059.384.870,00
PGFN	Total	370.569.028.970,00	1.880.920.256.760,00	69.412.820.010,00	207.466.868.860,00	2.528.368.974.600,00

Exercício de 2021

Órgão	Descrição dos Créditos	Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Total
PGB	Multas, Contratos e Outros	5.791.031.261,08	2.658.073,79	16.065.641.459,49	1.228.506.490,34	23.087.837.284,70
PGB	Total	5.791.031.261,08	2.658.073,79	16.065.641.459,49	1.228.506.490,34	23.087.837.284,70

Exercício de 2021

Órgão	Entidade	Exercício de 2021
PGF	Fundações e Autarquias	73.133.812.634,60
PGF	Total	73.133.812.634,60

Exercício de 2021

Órgão	Natureza dos Créditos	Não Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Não Ajuizado	Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Total
PGFN	Não Tributários	14.979.003.930,00	72.734.399.840,00	2.007.829.210,00	5.543.690.820,00	95.264.923.800,00
PGFN	Tributários Não Previdenciários	257.176.710.450,00	1.444.064.699.620,00	82.863.998.180,00	158.036.811.210,00	1.942.142.219.460,00
PGFN	Tributários Previdenciários	88.468.444.780,00	441.931.821.020,00	32.584.209.910,00	67.915.057.700,00	630.899.533.410,00
PGFN	Total	360.624.159.160,00	1.958.730.920.480,00	117.456.037.300,00	231.495.559.730,00	2.668.306.676.670,00

Exercício de 2022

Órgão	Descrição dos Créditos	Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Não Ajuizado	Total
PGB	Multas, Contratos e Outros	3.462.271.573,62	12.860.892,05	16.059.746.052,15	1.494.868.627,63	21.029.747.145,45
PGB	Total	3.462.271.573,62	12.860.892,05	16.059.746.052,15	1.494.868.627,63	21.029.747.145,45

Exercício de 2022

Órgão	Entidade	Exercício de 2022
-------	----------	-------------------

PGF	Fundações e Autarquias	89.759.219.564,02
PGF	Total	89.759.219.564,02

Exercício de 2022

Órgão	Natureza dos Créditos	Não Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Parcelado Ajuizado	Total
PGFN	Não Tributários	17.502.951.480,00	69.658.604.670,00	2.540.304.130,00	6.516.543.930,00	96.218.404.210,00	
PGFN	Tributários Não Previdenciários	253.493.954.660,00	1.393.270.957.710,00	110.744.613.180,00	193.166.293.630,00	1.950.675.819.180,00	
PGFN	Tributários Previdenciários	22.646.518.140,00	63.950.995.650,00	16.213.567.800,00	15.457.310.030,00	118.268.391.620,00	
PGFN	Total	293.643.424.280,00	1.526.880.558.030,00	129.498.485.110,00	215.140.147.590,00	2.165.162.615.010,00	

Fonte: Elaboração própria, com base na PCPR e relatórios TCU

II Detalhamento Anual da Arrecadação da DAU (em R\$ MM) – descrição dos exercícios de 2013 a 2022

Exercício de 2013

Órgão	Descrição dos Créditos	Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Não Ajuizado	Total
PGB	Multas, Contratos e Outros	499.804.526,77	268.925,87	3.938.890,39	-	504.012.343,03
PGB	Total	499.804.526,77	268.925,87	3.938.890,39	-	504.012.343,03

Exercício de 2013

Órgão	Entidade	Exercício de 2013
PGF	Fundações e Autarquias	2.979.136.644,57
PGF	Total	2.979.136.644,57

Exercício de 2013

Órgão	Natureza dos Créditos	Não Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Parcelamentos Especiais	Total
PGFN	Não Tributários	128.000.000,00	464.000.000,00	91.000.000,00	153.000.000,00	-	836.262.145,45
PGFN	Tributários Não Previdenciários	365.000.000,00	2.943.000.000,00	812.000.000,00	1.693.000.000,00	5.272.333.333,33	21.629.662.000,30
PGFN	Tributários Previdenciários	191.000.000,00	548.000.000,00	135.000.000,00	161.000.000,00	-	1.035.305.480,60
Total	Total	684.000.000,00	3.955.000.000,00	1.038.000.000,00	2.007.000.000,00	5.272.333.333,33	23.501.229.626,35

Exercício de 2014

Órgão	Descrição dos Créditos	Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Não Ajuizado	Total
PGB	Multas, Contratos e Outros	840.122.623,88	206.224,53	28.692.945,26	32.181,58	869.053.975,25
PGB	Total	840.122.623,88	206.224,53	28.692.945,26	32.181,58	869.053.975,25

Exercício de 2014

Órgão	Entidade	Exercício de 2014
PGF	Fundações e Autarquias	3.494.210.663,23
PGF	Total	3.494.210.663,23

Exercício de 2014

Órgão	Natureza dos Créditos	Não Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Parcelamentos Especiais	Total
PGFN	Não Tributários	226.333.480,00	404.471.470,00	109.806.460,00	147.888.410,00	-	888.499.820,00

PGFN	Tributários Não Previdenciários	586.496.030,00	1.424.335.320,00	933.634.060,00	1.151.147.590,00	4.345.317.646,67	17.131.565.940,00
PGFN	Tributários Previdenciários	137.143.220,00	705.456.820,00	137.470.650,00	151.065.740,00	-	1.131.136.430,00
Total	Total	949.972.730,00	2.534.263.610,00	1.180.911.170,00	1.450.101.740,00	4.345.317.646,67	19.151.202.190,00

Exercício de 2015

Órgão	Descrição dos Créditos	Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Não Ajuizado	Total
PGB	Multas, Contratos e Outros	859.206.428,79	276.627,47	2.725.870,70	607.685,05	862.816.612,01
PGB	Total	859.206.428,79	276.627,47	2.725.870,70	607.685,05	862.816.612,01

Exercício de 2015

Órgão	Entidade	Exercício de 2015
PGF	Fundações e Autarquias	299.903.691,33
PGF	Total	299.903.691,33

Exercício de 2015

Órgão	Natureza dos Créditos	Não Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Parcelado	Parcelado Não Ajuizado	Parcelado Ajuizado	Parcelamentos Especiais	Total
PGFN	Não Tributários	140.185.710,00	431.718.380,00	82.396.020,00	71.230.550,00	-	725.530.660,00
PGFN	Tributários Não Previdenciários	346.099.280,00	586.490.610,00	540.703.980,00	632.995.320,00	3.003.254.560,00	11.116.052.870,00
PGFN	Tributários Previdenciários	99.743.180,00	472.755.780,00	289.903.110,00	514.708.230,00	-	1.377.110.300,00
Total	Total	586.028.170,00	1.490.964.770,00	913.003.110,00	1.218.934.100,00	6.006.509.120,00	13.218.693.830,00

Exercício de 2016

Órgão	Descrição dos Créditos	Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Não Ajuizado	Total
PGB	Multas, Contratos e Outros	796.511.120,89	466.802,13	2.376.042,51	540.701,89	799.894.667,42
PGB	Total	796.511.120,89	466.802,13	2.376.042,51	540.701,89	799.894.667,42

Exercício de 2016

Órgão	Entidade	Exercício de 2016
PGF	Fundações e Autarquias	653.683.265,12
PGF	Total	653.683.265,12

Exercício de 2016

Órgão	Natureza dos Créditos	Não Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Parcelado	Parcelado Não Ajuizado	Parcelado Ajuizado	Parcelamentos SISPAR	Parcelamentos Especiais	Total
PGFN	Não Tributários	160.734.700,00	179.436.340,00	37.445.360,00	45.224.040,00	401.398.400,00	-	824.238.840,00
PGFN	Tributários Não Previdenciários	513.190.940,00	648.669.450,00	438.632.560,00	578.479.660,00	1.234.421.980,00	5.004.834.440,00	8.418.229.030,00
PGFN	Tributários Previdenciários	215.642.260,00	525.324.770,00	398.948.090,00	732.847.930,00	30.897.180,00	2.248.278.580,00	4.151.938.810,00
Total	Total	889.567.900,00	1.353.430.560,00	875.026.010,00	1.356.551.630,00	1.666.717.560,00	7.253.113.020,00	13.394.406.680,00

Exercício de 2017

Órgão	Descrição dos Créditos	Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Não Ajuizado	Total
PGB	Multas, Contratos e Outros	882.307.947,63	633.597,84	2.568.510,58	875.108,51	886.385.164,56
PGB	Total	882.307.947,63	633.597,84	2.568.510,58	875.108,51	886.385.164,56

Exercício de 2017

Órgão	Entidade	Exercício de 2017
PGF	Fundações e Autarquias	438.640.668,82
PGF	Total	438.640.668,82

Exercício de 2017

Órgão	Natureza dos Créditos	Não Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Parcelado Ajuizado	Parcelamentos SISPAR	Parcelamentos Especiais	Total
PGFN	Não Tributários	146.909.260,00	106.534.360,00	23.968.390,00	103.142.630,00	476.883.970,00	-	857.438.610,00
PGFN	Tributários Não Previdenciários	501.935.420,00	695.152.130,00	168.070.230,00	269.332.100,00	8.004.325.090,00	4.386.935.620,00	14.025.750.590,00
PGFN	Tributários Previdenciários	495.983.380,00	181.332.650,00	176.706.470,00	413.497.420,00	2.872.328.450,00	1.597.371.060,00	5.737.219.430,00
Total	Total	1.144.828.060,00	983.019.140,00	368.745.090,00	785.972.150,00	11.353.537.510,00	5.984.306.680,00	20.620.408.630,00

Exercício de 2018

Órgão	Descrição dos Créditos	Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Não Ajuizado	Total
PGB	Multas, Contratos e Outros	887.496.274,88	7.084.503,35	3.419.195,75	2.804.045,90	900.804.019,88
PGB	Total	887.496.274,88	7.084.503,35	3.419.195,75	2.804.045,90	900.804.019,88

Exercício de 2018

Órgão	Entidade	Exercício de 2018
PGF	Fundações e Autarquias	122.248.156,54
PGF	Total	122.248.156,54

Exercício de 2018

Órgão	Natureza dos Créditos	Não Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Parcelado Ajuizado	Parcelamentos SISPAR	Parcelamentos Especiais	Total
PGFN	Não Tributários	171.763.627,60	49.960.872,14	11.403.404,83	119.065.630,67	758.118.466,19	-	1.110.312.001,43
PGFN	Tributários Não Previdenciários	612.367.563,83	592.700.397,87	97.757.592,51	129.510.152,09	6.362.316.743,94	3.878.901.712,90	11.673.554.163,14
PGFN	Tributários Previdenciários	163.402.552,62	70.756.148,47	666.059.765,67	626.456.735,67	2.112.693.165,64	1.381.859.315,21	5.021.227.683,28
Total	Total	947.533.744,05	713.417.418,48	775.220.763,01	875.032.518,43	9.233.128.375,77	5.260.761.028,11	17.805.093.847,85

Exercício de 2019

Órgão	Descrição dos Créditos	Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Não Ajuizado	Total
PGB	Multas, Contratos e Outros	822.329.712,97	761.569,32	1.835.183,58	643.070,25	825.569.536,12
PGB	Total	822.329.712,97	761.569,32	1.835.183,58	643.070,25	825.569.536,12

Exercício de 2019

Órgão	Entidade	Exercício de 2019
PGF	Fundações e Autarquias	698.230.137,72
PGF	Total	698.230.137,72

Exercício de 2019

Órgão	Natureza dos Créditos	Não Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Parcelado Ajuizado	Parcelamentos SISPAR	Parcelamentos Especiais	Total
PGFN	Não Tributários	176.769.059,24	175.095.308,77	2.851.312,18	3.685.059,71	392.149.631,70	81.274.785,43	831.825.157,03
PGFN	Tributários Não Previdenciários	776.370.691,98	750.205.447,28	42.004.247,91	101.123.249,75	5.074.554.995,03	3.295.305.430,38	10.039.564.062,33
PGFN	Tributários Previdenciários	1.136.014.959,92	518.638.673,88	538.219.103,65	494.800.896,93	2.231.581.428,63	1.187.463.332,53	6.106.718.395,54

Total	Total	2.089.154.711,14	1.443.939.429,93	583.074.663,74	599.609.206,39	7.698.286.055,36	4.564.043.548,34	16.978.107.614,90
-------	-------	------------------	------------------	----------------	----------------	------------------	------------------	-------------------

Exercício de 2020

Órgão	Descrição dos Créditos	Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Não Ajuizado	Total
PGB	Multas, Contratos e Outros	867.395.343,69	554.526,90	4.717.373,49	772.469,98	873.439.714,06
PGB	Total	867.395.343,69	554.526,90	4.717.373,49	772.469,98	873.439.714,06

Exercício de 2020

Órgão	Entidade	Exercício de 2020
PGF	Fundações e Autarquias	918.924.366,49
PGF	Total	918.924.366,49

Exercício de 2020

Órgão	Natureza dos Créditos	Não Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Parcelado Ajuizado	Parcelamentos SISPAR	Parcelamentos Especiais	Total
PGFN	Não Tributários	131.674.100,00	118.998.690,00	4.397.920,00	1.082.040,00	1.976.541.580,00	38.580.840,00	2.271.275.170,00
PGFN	Tributários Não Previdenciários	861.004.070,00	600.048.200,00	20.074.170,00	70.921.100,00	6.718.224.380,00	2.803.456.910,00	11.073.728.830,00
PGFN	Tributários Previdenciários	153.437.770,00	302.049.370,00	416.104.480,00	530.043.040,00	3.338.932.440,00	1.342.535.140,00	6.083.102.240,00
Total	Total	1.146.115.940,00	1.021.096.260,00	440.576.570,00	602.046.180,00	12.033.698.400,00	4.184.572.890,00	19.428.106.240,00

Exercício de 2021

Órgão	Descrição dos Créditos	Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Não Ajuizado	Total
PGB	Multas, Contratos e Outros	853.387.779,76	255.051,29	10.572.635,33	2.188.591,04	866.404.057,42
PGB	Total	853.387.779,76	255.051,29	10.572.635,33	2.188.591,04	866.404.057,42

Exercício de 2021

Órgão	Entidade	Exercício de 2021
PGF	Fundações e Autarquias	1.941.957.239,76
PGF	Total	1.941.957.239,76

Exercício de 2021

Órgão	Natureza dos Créditos	Não Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Parcelado Ajuizado	Parcelamentos SISPAR	Parcelamentos Especiais	Total
PGFN	Não Tributários	157.682.410,00	132.714.970,00	5.660,00	984.640,00	575.085.390,00	76.674.360,00	943.147.430,00
PGFN	Tributários Não Previdenciários	1.645.192.650,00	1.798.603.290,00	5.601.980,00	55.632.480,00	9.628.081.570,00	2.828.267.380,00	15.961.379.350,00
PGFN	Tributários Previdenciários	382.514.470,00	357.877.370,00	276.875.000,00	360.845.020,00	5.437.058.160,00	937.208.740,00	7.752.378.760,00
Total		2.185.389.530,00	2.289.195.630,00	282.482.640,00	417.462.140,00	15.640.225.120,00	3.842.150.480,00	24.656.905.540,00

Exercício de 2022

Órgão	Descrição dos Créditos	Parcelado Ajuizado	Parcelado Não Ajuizado	Não Parcelado Ajuizado	Não Parcelado Não Ajuizado	Total
PGBCEB	Multas, Contratos e Outros	2.264.335.137,31	243.107,44	15.419.827,25	1.989.436,21	2.281.987.508,21
Total		2.264.335.137,31	243.107,44	15.419.827,25	1.989.436,21	2.281.987.508,21

Exercício de 2022

Órgão	Entidade	Exercício de 2022
PGF	Fundações e Autarquias	1.194.399.268,49
Total		1.194.399.268,49

Exercício de 2022

Órgão	Natureza dos Créditos	Não Parcelado	Ajuizado	Não Ajuizado	Parcelado	Parcelamentos SISPAR	Parcelamentos Especiais	Total
PGFN	Não Tributários	215.816.810,00	114.350.100,00	41.640,00	926.360,00	743.029.620,00	75.238.250,00	1.149.402.780,00
Total		1.838.236.020,00	1.702.901.280,00	208.131.350,00	343.601.830,00	23.579.977.780,00	3.860.247.830,00	31.533.096.090,00
PGFN	Tributários Não Previdenciários	1.338.302.650,00	1.176.600.690,00	3.653.130,00	54.372.320,00	14.834.764.630,00	2.847.314.200,00	20.255.007.620,00
Total		1.702.901.280,00	1.702.901.280,00	208.131.350,00	926.360,00	743.029.620,00	75.238.250,00	1.149.402.780,00
PGFN	Tributários Previdenciários	284.116.560,00	411.950.490,00	204.436.580,00	288.303.150,00	8.002.183.530,00	937.695.380,00	10.128.685.690,00
Total		208.131.350,00	343.601.830,00	23.579.977.780,00	3.860.247.830,00	10.128.685.690,00	31.533.096.090,00	31.533.096.090,00

Fonte: Elaboração própria, com base na PCPR e relatórios TCU

III Série Histórica do INPC – janeiro de 2013 a junho de 2024

Ano	Mês	Número Índice
2013	JAN	3749,25
	FEV	3768,75
	MAR	3791,36
	ABR	3813,73
	MAI	3827,08
	JUN	3837,80
	JUL	3832,81
	AGO	3838,94
	SET	3849,31
	OUT	3872,79
	NOV	3893,70
	DEZ	3921,73
2014	JAN	3946,44
	FEV	3971,70
	MAR	4004,27
	ABR	4035,50
	MAI	4059,71
	JUN	4070,27
	JUL	4075,56
	AGO	4082,90
	SET	4102,90
	OUT	4118,49
	NOV	4140,32
	DEZ	4165,99
2015	JAN	4227,64
	FEV	4276,69
	MAR	4341,26
	ABR	4372,08
	MAI	4415,37
	JUN	4449,36
	JUL	4475,17
	AGO	4486,36
	SET	4509,24
	OUT	4543,96
	NOV	4594,40
	DEZ	4635,75
2016	JAN	4705,75
	FEV	4750,45
	MAR	4771,36
	ABR	4801,89
	MAI	4848,95
	JUN	4871,74
	JUL	4902,92
	AGO	4918,12
	SET	4922,05
	OUT	4930,42
	NOV	4933,87
	DEZ	4940,78
2017	JAN	4961,53
	FEV	4973,44
	MAR	4989,36
	ABR	4993,35

2018	MAI	5011,33
	JUN	4996,30
	JUL	5004,79
	AGO	5003,29
	SET	5002,29
	OUT	5020,80
	NOV	5029,84
	DEZ	5042,92
	JAN	5054,52
	FEV	5063,62
	MAR	5067,16
	ABR	5077,80
2019	MAI	5099,63
	JUN	5172,55
	JUL	5185,48
	AGO	5185,48
	SET	5201,04
	OUT	5221,84
	NOV	5208,79
	DEZ	5216,08
	JAN	5234,86
	FEV	5263,13
	MAR	5303,66
	ABR	5335,48
2020	MAI	5343,48
	JUN	5344,01
	JUL	5349,35
	AGO	5355,77
	SET	5353,09
	OUT	5355,23
	NOV	5384,15
	DEZ	5449,84
	JAN	5460,19
	FEV	5469,47
	MAR	5479,32
	ABR	5466,72
2021	MAI	5453,05
	JUN	5469,41
	JUL	5493,48
	AGO	5513,26
	SET	5561,23
	OUT	5610,72
	NOV	5664,02
	DEZ	5746,71
	JAN	5762,23
	FEV	5809,48
	MAR	5859,44
	ABR	5881,71
2021	MAI	5938,17
	JUN	5973,80
	JUL	6034,73
	AGO	6087,84
	SET	6160,89
	OUT	6232,36
NOV	6284,71	

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Índices de Preços, Sistema Nacional de Índices de Preços ao Consumidor.