

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS- UFGD**  
**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**HENRIQUE DA SILVA SOBRINHO**

**O IMPACTO DOS PARCELAMENTOS FISCAIS NOS GASTOS  
COM EDUCAÇÃO NO BRASIL: ANÁLISE DOS  
PARCELAMENTOS FISCAIS ENTRE 2008 E 2017**

**DOURADOS/MS**

**2018**

---

HENRIQUE DA SILVA SOBRINHO

**O IMPACTO DOS PARCELAMENTOS FISCAIS NOS GASTOS  
COM EDUCAÇÃO NO BRASIL: ANÁLISE DOS  
PARCELAMENTOS FISCAIS ENTRE 2008 E 2017**

Trabalho de Graduação apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Dr. Rafael Martins Noriller  
Banca Examinadora: Professor Me. Juarez Marques Alves  
Professora Dra. Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira

Dourados/MS

2018

---

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP).

S677i Sobrinho, Henrique Da Silva

O IMPACTO DOS PARCELAMENTOS FISCAIS NOS GASTOS COM EDUCAÇÃO NO BRASIL: ANÁLISE DOS PARCELAMENTOS FISCAIS ENTRE 2008 E 2017 [recurso eletrônico] / Henrique Da Silva Sobrinho. -- 2018.

Arquivo em formato pdf.

Orientador: Rafael Martins Noriller .

TCC (Graduação em Ciências Contábeis)-Universidade Federal da Grande Dourados, 2018.

Disponível no Repositório Institucional da UFGD em:

<https://portal.ufgd.edu.br/setor/biblioteca/repositorio>

1. Parcelamentos Especiais. 2. Perda de Arrecadação. 3. Gastos com Educação. I. Noriller, Rafael Martins. II. Título.

**RESUMO**

O objetivo geral do presente estudo foi analisar os possíveis impactos ocasionados pelo alto número de parcelamentos fiscais e, conseqüentemente, a grande renúncia de arrecadação tributária sobre os gastos que a União possui com educação no país. A pesquisa contou com dados fornecidos pela Receita Federal e pelo Tribunal de Contas da União, exibidos em relatórios de 2008 a 2017, utilizou-se da pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa e aplicação de análises críticas e reflexivas para alcançar seus objetivos. Os dados coletados demonstram que a expectativa por novos parcelamentos faz com que os contribuintes cada vez mais deixem de arcar com suas obrigações tributárias para aplicar seus recursos em fontes rentáveis e futuramente gozar dos benefícios que possivelmente serão disponibilizados através dos parcelamentos. Percebe-se ainda que os gastos da União com educação não condizem com os estipulados pela Constituição Federal e, muito menos, com o novo Plano Nacional de Educação. Por último, o montante que a União deixou de arrecadar no período estudado foi suficiente para suprir os gastos com educação realizados no último ano-calendário.

**Palavras-Chave:** Parcelamentos Especiais, Perda de Arrecadação, Gastos com Educação.

**ABSTRACT**

The general objective of the present study is to analyze the possible impacts caused by the high number of tax installments and, consequently, the great loss of tax collection on the expenses that the Union has with education in the country. The survey included data provided by the Federal Revenue Service and the Federal Court of Audit, which were presented in reports from 2008 to 2017, descriptive research, with a qualitative approach and the application of critical and reflexive analyzes to achieve its objectives. The data collected show that the expectation of new installments causes taxpayers to increasingly stop paying their tax obligations to apply their resources to profitable sources and in the future to enjoy the benefits that may be available through the installments, it is noticed that the expenses of the Union with education are not in line with those stipulated by the Federal Constitution and, much less, with the new National Education Plan; finally, the amount that the Union failed to collect in the period studied was enough to cover the education expenses incurred in the last calendar year.

**Keywords:** Special Installations, Loss of Collection, Education Expenditures.

## SUMÁRIO

<b>1.INTRODUÇÃO.....</b>	<b>07</b>
1.1 PROBLEMÁTICA.....	08
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA.....	09
<b>1.2.1 Objetivo Geral.....</b>	<b>09</b>
<b>1.2.2 Objetivos Específicos.....</b>	<b>09</b>
1.3 JUSTIFICATIVA.....	10
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>11</b>
2.1 O TRIBUTO E A ELISÃO FISCAL.....	11
2.2 PARCELAMENTOS FISCAIS.....	13
2.3 DESPESAS PÚBLICAS E O ENFOQUE NA EDUCAÇÃO BRASILEIRA.....	15
<b>3. METODOLOGIA.....</b>	<b>17</b>
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	17
3.2 DEFINIÇÃO DA UNIDADE DE ANÁLISE.....	17
3.3 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS.....	18
3.4 TÉCNICA DE ANÁLISE DE DADOS.....	18
<b>4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS.....</b>	<b>19</b>
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>23</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>25</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O Estado é um ente presente em todos os países, podendo atuar de forma mínima, máxima ou mista nas sociedades que rege. Em qualquer forma de atuação, o Estado precisa de recursos para que consiga cumprir suas funções para com o país governado, sendo elas alocativa, estabilizadora e distributiva. Variadas são as formas de obter os recursos necessários ao Estado, sendo uma delas a arrecadação tributária. Nesse contexto, a tributação no Brasil ocorre de maneira direta, sobre a renda e sobre a propriedade dos indivíduos, e indireta, sobre os produtos de consumo dos mesmos (SANTOS, 2006). No Brasil a arrecadação tributária bruta em 2016 representou cerca de 32% do PIB segundo dados da Receita Federal, diz-se bruta pelo fato de que o valor apresentado sofre deduções de isenções, juros, entre outros (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016).

Assim, existe uma busca incessante dos indivíduos, principalmente empresários, por formas de diminuir, postergar ou até mesmo extinguir a obrigação de pagamento dos tributos. Para tal feito esses indivíduos praticam atos de planejamento tributário ou evasão fiscal. O planejamento tributário, que também pode ser chamado de elisão fiscal, possui duas vertentes: a elisão fiscal por lacuna na lei, onde os administradores buscam por falhas ou equívocos nas legislações vigentes que permitem a diminuição ou extinção da obrigação de pagamento do tributo, ocorrendo então antes do fato gerador do mesmo e a elisão induzida por lei, quando a União, o estado ou o município incentivam empresas a se instalarem em determinada localidade através da redução ou isenção de tributos que gerariam grandes gastos para tal empresa. A evasão fiscal, apesar de ocorrer de diferentes formas, se resume geralmente à sonegação fiscal, ou o não pagamento dos tributos, sendo considerada como crime tributário e cabendo penalidades previstas (COELHO, 2010).

Neste contexto, atitudes como (i) estudar a tributação do local onde se pretende construir uma empresa, (ii) a escolha de qual Estado comprar insumos ou matéria-prima para reduzir o pagamento de ICMS, (iii) a análise de qual regime tributário se encaixa melhor para a empresa em determinado ano, são formas de elisão fiscal que se tornam cada vez mais evidentes no cenário brasileiro. Porém, o governo nos últimos anos está ocasionando o que muitos autores julgam como incentivo à inadimplência dos contribuintes através dos diversos programas de parcelamento e refinanciamento fiscais lançados desde 2000. Em regra, “A concessão de parcelamento é um favor fiscal colocado à disposição dos contribuintes que, por

motivos eventuais e alheios a sua vontade, tornam-se inadimplentes para com o Estado durante determinado período de tempo” (ROCHA; SANTIAGO, 2012, p. 206).

Porém a repetição destes parcelamentos nos últimos anos está fazendo com que os contribuintes deixem de cumprir com suas obrigações tributárias na esperança de que num futuro próximo obterão mais facilidade para o pagamento das mesmas, o que pode fazer com que, relacionando com empresas, o Estado financie com recursos públicos as ações de uma entidade (ROCHA; SANTIAGO, 2012). Prova da afirmação anterior se dá quando em análise ao último programa de parcelamento, o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) que abrange as dívidas tributárias e não tributárias de pessoas físicas e jurídicas desde que vencidos até o dia 30 de abril de 2017, cerca de 68% dos que aderiram são contribuintes que possuem faturamento anual acima de R\$150 milhões (MUSSE, 2018).

### 1.1 PROBLEMÁTICA

Entende-se por gasto público os valores desembolsados pelo governo para a manutenção das suas funções essenciais, sendo valores destinados para infraestrutura, saúde, segurança, educação, entre outros setores que ajudam a suprir as necessidades básicas da sociedade. Tais gastos influenciam e são influenciados pelo crescimento econômico do país, e por mais que seja alta a arrecadação tributária feita por parte da União, a má alocação dos recursos arrecadados faz com que tal crescimento permaneça estagnado, sendo este um dos fatores que impedem o Brasil de ser considerado um país desenvolvido (CÂNDIDO JÚNIOR, 2009).

Enquanto mantinha a média de investimento em infraestrutura, de 5% do PIB, a renda *per capita* do país alcançava aumentos de cerca de 4% anualmente, isso entre as décadas de 1920 e 1980; porém, nos últimos anos os investimentos em infraestrutura decaíram para menos de 2,5% do PIB, implicando numa diminuição direta e indiretamente do PIB por conta dos recursos oferecidos à população (CANUTO, 2018).

Apesar de mostrar que os gastos do país com educação equivalem aos gastos de países considerados desenvolvidos se comparar os percentuais do PIB aplicados, os economistas que atuam do lado do governo não demonstram que os valores nominais são de cerca de US\$3.000,00 por aluno no Brasil e de US\$8.500,00 por aluno em outros países, e também que esses países já não possuem os problemas básicos de acesso e permanência pelos quais o Brasil passa (REZENDE PINTO, 2014).



Desde o ano 2000, alguns parcelamentos tributários beneficiaram pessoas físicas e jurídicas que continham débitos com a União (ROCHA; SANTIAGO, 2012). No ano de 2017 não foi diferente, regido pela Lei nº. 13.946/17, o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) vem para normalizar os débitos que contribuintes possuíam até 30 de abril de 2017, incluindo até mesmo os débitos resultantes de parcelamentos anteriores (BRASIL, 2017). Por mais que tais parcelamentos resultem em rápida geração de caixa para o governo, o mesmo deixa de arrecadar quantias consideráveis ao desconsiderar multas e juros nos pagamentos das dívidas. Só o PERT ocasionou uma renúncia de cerca de R\$35,5 bilhões de reais, os números assustam ainda mais quando se analisa um panorama dos últimos dez anos, quando o valor ultrapassa os R\$175 bilhões (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

A renúncia fiscal impacta não apenas nos rendimentos líquidos dos contribuintes, como também na receita disponível do governo para a execução de políticas públicas sociais (SAYD, 2003).

Segundo Paes (2012), além do impacto da grande redução ocasionada pelo desconto de juros e multas como já citado, os parcelamentos fiscais concedidos podem ocasionar maiores índices de inadimplências pelo fato de que os contribuintes podem priorizar outros gastos que não terão um possível benefício no futuro, sabendo que futuramente surgirão parcelamentos que reduzirão sua dívida fiscal.

Tais fatos geram circunstâncias passivas ao governo, que perde montantes consideráveis por grandes empresas adquirirem a prática de inadimplência na espera de parcelamentos, o que faz que o mesmo tenha de diminuir investimentos em áreas essenciais ou partir para financiamentos que aumentam a dívida pública do país para que o mesmo cumpra com suas funções essenciais.

Nesse sentido, surge o seguinte problema de pesquisa: Quais os possíveis impactos causados pelos parcelamentos fiscais concedidos pelo governo brasileiro entre os anos de 2008 e 2017, na alocação de recursos para a educação?

## 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

### 1.2.1 Objetivo Geral

Analisar os possíveis impactos nos gastos com educação causados pelos parcelamentos fiscais concedidos pelo governo federal entre os anos de 2008 e 2017.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Baseando-se no objetivo geral, o presente trabalho visa:

- Determinar a renúncia fiscal entre 2008 e 2017;
- Determinar o valor dos gastos com educação da União entre 2008 e 2017;
- Explanar os possíveis impactos causados pelos parcelamentos nos gastos com educação.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

Em um estudo baseado nos anos entre 2010 e 2013, Albuquerque et. al (2018) analisaram cinco empresas que possuíam dívidas consideráveis e que aderiram ao parcelamento no intuito de identificar o nível de participação das receitas geradas extraordinariamente pelos parcelamentos no resultado primário do Governo Federal nos anos citados. Com a análise, os autores obtiveram resultados que demonstravam importante participação dessas receitas nos resultados primários dos anos estudados, sendo 2.829% em 2010, 3,16% em 2011, 19,13% em 2012 e 11,13% em 2013.

Partindo para o estudo do impacto nas empresas causado pelos parcelamentos, Lima (2015) buscou em seu trabalho analisar qual forma de financiamento das atividades da empresa é mais viável, seja por meio de tributos federais, no caso o não pagamento deles, ou através de recursos de instituições financeiras, vale ressaltar como diz o próprio autor que a intenção do trabalho não é o incentivo de práticas ilegais, sonegação, por parte dos empresários, mas sim uma maneira de mostrar aos administradores públicos que os benefícios que acompanham os parcelamentos tributários estão além dos previstos em lei e podem prejudicar a arrecadação de receita tributária. Como resultado, Lima (2015) descreve que os parcelamentos tributários se mostram mais viáveis como opção de financiamento não só pelo custo financeiro, diferença dos juros cobrados pelas entidades e os juros e multa sobre as pendências tributárias, mas pela desburocratização do processo de obtenção de recursos, porém o autor ressalta que os resultados variam conforme o tamanho e atividade das entidades.

A alta participação, com valor bruto, da arrecadação tributária e concomitantemente a grande perda monetária ocasionada pelas anistias fiscais como menciona Musse (2018), tornam relevante o assunto a ser pesquisado. O fato de poucas serem as pesquisas que relacionam perdas de receita tributárias com os gastos do governo para manter o suporte obrigatório à sociedade também é fator que justifica a pesquisa.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico, serão abordados algumas definições e visões sobre o que é tributo e a elisão fiscal, exibir alguns dos parcelamentos fornecidos pela União, bem como alguns detalhes dos mesmos e também um pouco da história dos gastos com educação, falando um pouco sobre o Plano Nacional da Educação criado pelo governo em 2014.

### 2.1 O TRIBUTO E A ELISÃO FISCAL

De acordo com o previsto no art. 3º do Código Tributário Nacional, “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966). No Brasil, a tributação existe desde a sua colonização. Enquanto era governado pela coroa portuguesa à distância, quando a mesma ainda se encontrava em Portugal, existia no Brasil o regime das sesmarias, onde as capitânicas hereditárias eram doadas a alguns cidadãos portugueses no intuito de que os mesmos demarcassem, colonizassem e pagassem tributos à coroa. Com o passar dos anos, a família real teve de se deslocar para o Brasil, conforme conta a história em relação à invasão de Portugal realizada por Napoleão Bonaparte e suas tropas, e com isso a tributação existente passou a ser maior, além da criação de novos tributos para que se pudesse manter o padrão de vida luxuoso da realeza, ou seja, até aquele momento a tributação ainda não era voltada para o benefício da sociedade (PINTO; RAMOS, 2017).

A Revolução Francesa de 1789 trouxe a tona a Declaração dos Direitos Humanos e do Cidadão, onde em seu art. 13 diz que: “Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades” (FERREIRA, 1978). A partir de então os tributos recolhidos por império/união passaram a converter-se em benefícios para a sociedade contribuinte. Baseando-se numa linha do tempo, tem-se que a capacidade contributiva no Brasil passou a ser conhecida através da Constituição Imperial do Brasil de 1824, que dizia que todo cidadão deveria contribuir, na proporção de suas posses, com a quitação das despesas do Governo. Apesar das oscilações na vigência desse princípio, a Constituição de 1946 trouxe certo firmamento para o mesmo, dizendo que: “os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (OLIVEIRA; ARAÚJO, 2015).

Oliveira e Araújo (2015) ressaltam a importância da Constituição Federal de 1988 quando dizem que a mesma serviu como divisor de águas para o direito tributário ao passo em que consolidou as Limitações do Poder de Tributar do Estado, garantindo assim os direitos fundamentais dos contribuintes-cidadãos. Consta na Constituição Federal (1988), mais precisamente em seu art. 145, que:

“A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”

A partir de então são percebidas as funções da arrecadação tributária, sendo elas, na descrição de Viol (2005), alocativa, redistributiva e estabilizadora. A autora explica que a tributação serve direta e indiretamente como alocadora de recursos econômicos, e se utilizada corretamente pode ser importante instrumento para incentivar o crescimento econômico. A função estabilizadora é percebida no controle da demanda agregada, o aumento da tributação diminui tal demanda e ao mesmo tempo reduz pressões inflacionárias, a diminuição da tributação incentiva o investimento e a produção, criando empregos e gerando renda. Já na função redistributiva o intuito da tributação é reduzir a desigualdade gerada pela concentração de grandes riquezas em poder de poucas pessoas (VIOL, 2005).

Com o passar dos anos a injustiça fiscal decorrente da alta cobrança de tributos indiretos, que incidem sobre os bens de consumo da população e dessa maneira fazem com que as pessoas menos favorecidas paguem, proporcionalmente ao que ganham, mais tributos que as pessoas mais favorecidas, faz com que ganhe importância a discussão de uma reforma tributária.

As pessoas que a apoiam defendem uma maior cobrança de tributos diretos, que incidem sobre a propriedade e riqueza dos contribuintes, e uma diminuição dos tributos indiretos, tornando assim a arrecadação tributária mais justa em relação à capacidade contributiva de cada contribuinte (OLIVEIRA; ARAÚJO, 2015)

Ao passo em que o tributo é desenvolvido, disseminado e arrecadado, ocorre também a “resistência” de alguns contribuintes na efetuação de seu pagamento. A percepção e o

entendimento cada vez maior da não execução das funções essenciais do Estado fazem com que cada vez mais os contribuintes deixem de cumprir com suas obrigações tributárias, e tais fatos contribuem para a existência dos atos de evasão fiscal, que se traduz na “economia tributária” através de atos ilícitos como fraude, sonegação, entre outros. No entanto a busca pela legalidade quando se trata de economia tributária vem ganhando espaço e com isso as práticas de planejamento tributário passaram a ser ações fundamentais na gestão de uma empresa.

Entende-se por planejamento tributário, que também pode ser chamado de elisão fiscal, a busca por lacunas na lei ou também por incentivos fiscais que visam à diminuição ou até mesmo a extinção da obrigatoriedade tributária, sempre de forma lícita e de ocorrência anterior ao fato gerador. Ressalta-se que a elisão por incentivo da lei, incentivo fiscal, geralmente resulta numa contrapartida de contribuição social exigida pelo ente que a concede, exemplo disto temos a Zona Franca de Manaus, área que sofre com baixa tributação para tornar possível a instalação de grandes indústrias de vários setores, tendo como contrapartida a geração de emprego e renda bem como o desenvolvimento econômico da região (COELHO, 2010).

## 2.2 PARCELAMENTOS FISCAIS

Os parcelamentos fiscais já não são novidade no país, apenas entre os anos de 2000 e 2010 ocorreram quatro diferentes planos para a quitação de dívidas fiscais, o que segundo Paes (2012), ao invés de ajudar o governo na arrecadação, incentiva cada vez mais a inadimplência dos contribuintes. Segundo o autor, interpreta-se como parcelamento fiscal a junção de descontos em multas e juros além do parcelamento para a quitação de dívida existente pelo contribuinte, visando uma rápida geração de recursos a serem utilizados pelos administradores. No período citado, houve a regulamentação do Programa de Recuperação Fiscal (Refis) em 2000; do Parcelamento Especial (PAES) em 2003; do Parcelamento Excepcional (PAEX) em 2006; e do Refis da Crise em 2009, vale ressaltar que tais planos são de participação nacional, e que ainda existem, porém não foram expostos, os parcelamentos regulamentados por Estados e municípios.

Segundo a Receita Federal do Brasil (2016) o Refis do ano de 2000 aplicou-se apenas às pessoas jurídicas, tal plano foi regulamentado pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, que abrangendo as dívidas com a Secretaria da Receita Federal e Instituto Nacional do Seguro

Social, instituiu que o pagamento das parcelas fosse realizado conforme a receita bruta gerada pela entidade, com taxas entre 0,3% e 1,5%, variáveis conforme o regime tributário adotado pela entidade.

O Parcelamento Especial foi instituído pela Lei nº 10.684 em 30 de maio de 2003, compreendendo as inadimplências perante a Secretaria da Receita Federal ou a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, desde que incorridos até o dia 28 de fevereiro de 2003. Assim, poderiam aderir ao plano pessoas físicas e jurídicas portadoras de tais dívidas, diferentemente do Refis onde eram aceitas apenas pessoas jurídicas, e o número de parcelas foi delimitado para no máximo 180 meses, tendo a pessoa física um valor mínimo de R\$50,00 por parcela e as pessoas jurídicas seguindo a base da receita bruta com a variação de 0,3% até 1,5 % conforme o regime tributário da entidade. Destaca-se que a partir da primeira parcela, as demais sofreriam aumento de juros baseados na variação da Taxa de Juros a Longo Prazo da Secretaria da Receita Federal (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015).

O Parcelamento Excepcional foi regulamentado em 2006 pela Medida Provisória 303 do dia 21 de junho do ano citado. Incrementaram a regulamentação a Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 2, de 20 de julho de 2006 e a Instrução Normativa SRF nº 663, de 21 de julho de 2006. Tal parcelamento consistia em benefícios às pessoas jurídicas que possuíam débitos com a Secretaria da Receita Federal, podendo sofrer descontos de 30% dos juros e 80% da multa incorridos sobre o valor até o mês do pagamento, caso pagamento a vista até o dia 15 de setembro de 2006. Aos que não aderiram ao pagamento à vista houve a hipótese de pagamento através de 130 parcelas, com valor mínimo de R\$200,00 para optantes pelo Simples Nacional e R\$2.000,00 para as demais entidades, com o desconto de 50% sobre a multa da dívida da pessoa jurídica (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2006).

O Refis da Crise foi regido pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, abrangendo pessoas físicas e jurídicas que possuíam débitos com a Secretaria da Receita Federal ou com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, bem como os valores não pagos em quaisquer dos parcelamentos que possam ter participado e que aqui foram citados (REFIS, PAES, PAEX). O pagamento das dívidas pôde ocorrer de cinco formas: (i) pagamento à vista, (ii) parcelado em 30 meses, parcelado em 60 meses, (iii) parcelado em 120 meses e parcelado em 180 meses. Para cada maneira de pagamento houve uma forma de redução na dívida, sendo que no pagamento à vista a redução de 100% das multas de mora e ofício, 40% das multas isoladas, 45% dos juros de mora e 100% sobre o valor do encargo legal, conforme o aumento no

número de parcelas, havendo a diminuição dos benefícios conquistados, o valor mínimo de prestação foi de R\$50,00 para pessoa física e R\$100,00 para pessoa jurídica (BRASIL, 2009).

Recentemente, em 2017, houve a aprovação da Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, regularizando mais um parcelamento fiscal, o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), que abrangeu as dívidas tributárias e não tributárias de pessoas físicas e jurídicas, desde que vencidas até o dia 30 de abril de 2017, foi possível ainda incluir os débitos de parcelamentos anteriores. A liquidação da dívida segundo a lei poderia ocorrer de seis maneiras, sendo uma delas com reduções significativas, onde se pagaria no mínimo, 20% da dívida total em até cinco parcelas (agosto a dezembro de 2017) e o restante em parcela única vencível em janeiro de 2018 com redução de 90% dos juros de mora e 70% das multas de mora, isoladas ou de ofício (BRASIL, 2017).

Segundo a União, todo parcelamento tributário é baseado em uma série de estudos, onde são analisados os impactos que podem ocorrer na arrecadação, a parcela de contribuinte que irá aderir aos planos, o montante que pode ser arrecadado logo no início, entre outros fatores. É apresentado também que tais parcelamentos possuem uma visão econômica-mercadológica, pois a intenção de tais parcelamentos é de regularizar as pequenas empresas, geradoras de empregos e base da economia, para que as mesmas não entrem em processo de falência, empregos sejam perdidos e a economia fique “travada” (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

Percebe-se que a cada plano desenvolvido ocorreu aumento significativo no número de contribuintes que aderiram, reforçando a ideia de Paes (2012) de que a regularidade com que os planos são elaborados faz com que o nível de inadimplência aumente e isso pode estar ligado à espera do contribuinte para obter descontos no pagamento de seus débitos.

### 2.3 DESPESAS PÚBLICAS E O ENFOQUE NA EDUCAÇÃO BRASILEIRA

Para poder entender melhor os impactos que tais parcelamentos podem gerar sobre as despesas da União, é necessário antes delinear quais são essas despesas. Entende-se por despesa pública todo e qualquer gasto que o setor público tenha para cumprir suas funções em relação à sociedade. Dentre os tipos de classificação em que tais despesas se encaixam temos a diferenciação por categoria econômica, sendo elas as despesas correntes, relacionadas basicamente aos custos de execução dos serviços e as despesas de capital, que se direcionam a

aquisição de bens de capital, aplicações financeiras, entre outros gastos. (SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL, 2017).

O enfoque da pesquisa se deu nas despesas correntes, pois nelas se enquadram os gastos com saúde, comunicação, salários da segurança pública e, entre outros, os gastos com educação. Silva e Triches (2014) apud Barros (1990) abordam o fato de que os gastos com educação são investimentos em capital humano e que, no longo prazo, podem aumentar o produto nacional.

Desde 1934, quando foi estipulado na Constituição Federal que a União e os Municípios deveriam destinar 10% de sua arrecadação de impostos enquanto os Estados eram obrigados a destinar 20% do mesmo tipo de arrecadação, se sofre com a falta de cumprimento da destinação correta dos recursos que cabem à educação. A era Vargas, a época da Ditadura, foram tempos difíceis que fizeram com que a destinação de recursos fosse a mínima possível. Mesmo após a Ditadura, quando foi estipulado na Constituição de 1988, que 25% da arrecadação dos Estados, Distrito Federal e Municípios, e 18% da União deveriam ser destinados à educação, os prefeitos e governadores sempre estão em busca de reduzir o máximo possível desses valores, exemplo disso foi do governo do Rio de Janeiro que conseguiu uma redução de 10% do valor que deveria arrecadar. (DAVIES, 2012)

Além das práticas dos Estados e Municípios, a União acabou fazendo a sua parte na redução da destinação de recursos para a educação, quando, por exemplo, elevou o número de contribuições a serem arrecadadas pelos contribuintes, visto que contribuições diferem de impostos e não são computadas na arrecadação e, conseqüentemente, na destinação de recursos. (DAVIES, 2012)

Recentemente foi retomado o incentivo do governo à educação a partir da criação do Plano Nacional de Educação, em junho de 2014, que visa uma melhoria em todos os níveis de educação a partir de 20 metas a serem alcançadas em 10 anos. No entanto, no primeiro relatório emitido no final de 2016, mostrou-se o cumprimento de apenas uma meta, enquanto as demais sofreram recuo. (OBSERVATÓRIO PNE, 2018)



### **3 METODOLOGIA**

Este tópico trata dos procedimentos utilizados para alcançar os objetivos da pesquisa, seu enquadramento, o tipo de análise a ser realizada, a base de dados que será estudada e a forma que os dados serão extraídos dessas bases.

#### **3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA**

Quanto a seus objetivos a pesquisa caracteriza-se como descritiva, que segundo Raupp e Beuren (2006) consiste na descrição de características de algum fenômeno a partir de técnicas padronizadas de coletas de dados, visto que a intenção do trabalho é descrever a possível relação existente entre a diminuição da alocação de dotação orçamentária do governo e o aumento dos parcelamentos tributários.

Quanto aos procedimentos adotados pela pesquisa, a mesma é considerada como documental, que traduz-se na utilização de materiais que ainda não sofreram tratamento analíticos relacionados à questão pesquisada, tal conceito justifica a abordagem documental haja vista que os dados da pesquisa serão coletados através de documentos elaborados por outrem mas que merecem atenção especial devido o assunto tratado. (RAUPP; BEUREN, 2006)

Já em relação à abordagem do problema, temos que a pesquisa qualitativa revela-se como forma de descrever complexidade ou analisar profundamente a relação entre variáveis, o que aplicado ao estudo que será realizado atenderá a análise da relação entre as renúncias fiscais devido aos parcelamentos concedidos e os gastos do governo. (RAUPP; BEUREN, 2006)

#### **3.2 DEFINIÇÃO DA UNIDADE DE ANÁLISE**

Partindo da junção dos objetivos de pesquisa com os procedimentos adotados pela mesma deve-se tomar por unidade de análise os dados presentes em documentos oficiais da União que remetem aos valores de arrecadação e das possíveis renúncias ocorridas com a aprovação de parcelamentos no período de 2008 a 2017, documentos empresariais que permitam a análise dos valores economizados com a adesão ao parcelamento e ainda documentos referentes aos gastos públicos com educação da União no período de 2008 a

2017.

### 3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

Para a coleta de dados foi utilizada a observação sistemática que, segundo Gil (2008) pode ser entendida como a observação em si, mas que segue uma linha de procedimentos para se manter controlada, os procedimentos foram o destaque dos dados relevantes ao objetivo, o destaque de documentos do período desejado, a busca por fontes confiáveis quando as mesmas forem divergentes das fontes governamentais. Tal observação será exercida sobre registros cursivos, que segundo o autor são persistentes e continuados.

### 3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

Baseando-se nos dados obtidos, realizar-se-á uma análise de conteúdo que, segundo Grzybovski e Mozzato (2011), consiste em um conjunto de técnicas utilizadas para a análise da comunicação que visa traduzir nos detalhes os dados coletados, permitindo o maior entendimento possível das informações que os compõem. As etapas a serem seguidas para realização da análise consistem na pré-análise, que é a observação de todos os documentos coletados e a distinção de quais são realmente influentes e merecem atenção. A partir da distinção dos documentos relevantes partiu-se para a exploração do material, buscando um entendimento profundo do material escolhido para análise. Por fim ocorreu a fase de tratamento dos resultados obtidos, consistindo na análise reflexiva e crítica dos dados estudados (GRZYBOVSKY; MOZZATO, 2011). Ressalta-se que a análise de conteúdo visou concretizar os objetivos do estudo do presente trabalho.

#### 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

Em análise realizada pela Receita Federal no ano de 2017 foi elaborada uma tabela contendo os valores renunciados por conta dos parcelamentos desde o ano de 2008. Partindo destes dados podemos perceber que, mesmo depois do período destacado no referencial teórico, que explicou os parcelamentos federais existentes entre 2000 e 2010, já ocorreram e continuam a acontecer a abertura de novos parcelamentos. A perda calculada chega a praticamente R\$176 bilhões, considerando as estimativas realizadas na época da pesquisa quando estavam em análise mais quatro parcelamentos.

**Tabela 1: Renúncia fiscal dos maiores programas de pagamento à vista e parcelamentos especiais concedidos entre 2008 e 2017**

				R\$ milhões
Programa	Pag. à vista (*)	Parc. Previd. (**)	Parc. não Previd. (**)	Total
Refis Crise I - MP nº 449/08 e Lei nº 11.941/09	3.080,54	12.993,02	44.824,46	60.898,02
Refis Crise II - Lei nº 12.865/13 e Lei nº 12.973/14	151,15	637,50	2.199,29	2.987,93
Refis Crise III - MP nº 12.996/14 e Lei nº 11.941/09	604,58	2.549,98	8.797,16	11.951,72
PIS/Cofins Inst. Financeiras - Lei nº 12.865/13	8.030,13	-	24,12	8.054,25
Tributação Bases Universais - Lei nº 12.865/13	5.691,64	-	11.248,42	16.940,05
PERT - Programa Especial de Regularização Tributária (***)	-	7.700,65	30.802,60	38.503,25
PREM - Progr. Regularização dos Estados e Municípios (***)	-	12.661,42	-	12.661,42
PRR - Programa de Regularização Rural (***)	-	7.603,30	-	7.603,30
Simplex Nacional Especial - PLP Dezembro/17 (****)	-	-	16.400,00	16.400,00
<b>Totais:</b>	<b>17.558,03</b>	<b>44.145,86</b>	<b>114.296,04</b>	<b>175.999,94</b>

Observações:

Fonte: Sistemas de cobrança RFB e PGFN

(\*) Renúncia efetivamente incorrida por conta do pagamento à vista no respectivo prazo do Programa

(\*\*) Renúncia no momento da consolidação do parcelamento especial

(\*\*\*) Parcelamento especial ainda não consolidado - estimativa com base optantes

(\*\*\*\*) Parcelamento em discussão legislativa - renúncia projetada

Fonte: Receita Federal do Brasil, 2017.

A ineficácia da tática de parcelamentos dos tributos se mostra ainda maior quando se observa a Tabela 2 que demonstra o nível de pagamento das dívidas parceladas, onde consta que cerca de 90% dos que aderiram aos três primeiros parcelamentos foram excluídos dos mesmos, e apenas 6% das dívidas, na perspectiva mais otimista analisada, foram quitadas. Um ponto importante a ser considerado é que boa parte dos que foram excluídos de algum dos parcelamentos conseguiu aderir a outro parcelamento sem que fosse prejudicado, obtendo as mesmas regalias de qualquer outro contribuinte que não houvesse participado de parcelamento (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

**Tabela 2: Situação dos parcelamentos especiais no ano de 2017 (valores)**

Valores na data da consolidação de acordo com a situação atual dos parcelamentos - R\$ milhão							
Parcelamento	Ativos	%	Liquidados	%	Excluídos	%	Total
REFIS	7.581	8,1%	3.192	3,4%	83.138	88,5%	93.911
PAES	2.841	4,2%	4.472	6,5%	61.055	89,3%	68.368
PAEX	1.044	2,8%	887	2,4%	35.691	94,9%	37.622
REFIS DA CRISE	51.415	37,0%	33.227	23,9%	54.360	39,1%	139.002

Fonte: Receita Federal do Brasil, 2017.

Outro ponto importante que precisa ser analisado é o perfil das empresas que aderem a tais parcelamentos. A Receita Federal tem uma forma diferente de tratar os contribuintes que possuem faturamento igual ou superior a R\$150 milhões, entre outros quesitos, onde estes são taxados como “diferenciados”. A Tabela 3 mostra que uma parte dessa pequena massa de contribuintes, pouco mais de 2.000, aderiram a 3 ou mais parcelamentos e é detentora de grande parte da dívida que foi parcelada nesses programas. De uma maneira geral, essas empresas diferenciadas possuíam cerca de 70% do montante devido por todas as empresas que buscaram 3 ou mais parcelamentos. Ou seja, ao passar do tempo, quem mais se beneficia com tais parcelamentos são as empresas de porte elevado que teriam condições de se manterem regulares mas não o fazem por priorizar diferentes áreas, investimentos, entre outros gastos.

**Tabela 3: Pedidos de parcelamentos e dívidas de contribuintes contumazes**

Qtde Parc Espec	Qtde CNPJ	Total Geral Débitos (1)	Contribuintes Diferenciados	Dívida dos contrib diferenciados (2)	Participação (2/1)
3	38.967	118.741.885.489,73	1.448	87.907.698.214,97	74,03%
4	8.400	33.208.302.218,86	493	15.383.117.944,16	46,32%
5	815	8.325.312.687,23	82	6.673.803.567,97	80,16%
Total	48.182	160.275.500.395,82	2.023	109.964.619.727,10	68,61%

Fonte: Receita Federal do Brasil, 2017.

A Tabela 4 detalha os gastos com educação efetuados pelo governo brasileiro no período de 2008 a 2017. Um ponto importante a ser observado é que em nenhum dos anos os gastos com educação alcançaram sequer a marca de 2% do PIB, enquanto a meta estipulada pelo Plano Nacional de Educação é de no mínimo 7% do PIB até 2019, e 10% até 2024.

Tabela 4: Gasto em educação 2008-2017 (R\$ bilhões constantes de 2017).

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
<b>Educação</b>	<b>61,4</b>	<b>71</b>	<b>90</b>	<b>98,7</b>	<b>112,5</b>	<b>119,2</b>	<b>130,2</b>	<b>127</b>	<b>123,6</b>	<b>117,2</b>
<b>Educação Superior e Profissional</b>	<b>31,8</b>	<b>36,3</b>	<b>46,3</b>	<b>51,4</b>	<b>58,1</b>	<b>69,4</b>	<b>77,9</b>	<b>79,1</b>	<b>77,3</b>	<b>75,4</b>
IFES(Pessoal + Funcioanm.	27,3	28	32,8	34,7	35,5	39,1	41,8	40,7	40,4	41,4
IFET (Pessoal + Funcionam.)	2,4	3	5,8	7,1	8	9,4	11	11,7	12,3	12,7
Hosp. Univ. (Pessoal + Func.)	0,8	3,6	4,5	4,8	5,1	5,7	6,3	8,4	8,8	9,6
Bolsas + Assist. Estudante	1,1	1,5	1,7	2,2	2,9	5,2	6,4	8,2	5,3	4,4
FIES (Amin. + Imp. Primário)	0,2	0,2	1,5	2,5	4,9	6,6	7,9	7,1	8,4	6,9
Pronatec	-	-	-	-	1,7	3,5	4,6	2,9	2,2	0,5
<b>Educação Básica</b>	<b>18,9</b>	<b>23,6</b>	<b>26,6</b>	<b>32,5</b>	<b>37,2</b>	<b>38,3</b>	<b>39,1</b>	<b>38,9</b>	<b>37,4</b>	<b>34,6</b>
Fundeb + Salário Educação	14,6	17,8	19,6	24,8	26,9	26,3	27,2	28,3	27	25,1
PNAE + DDE + TE + PNLD	4,3	5,7	7	7,6	9,9	11,2	10	8,7	8,5	7,6
Demais	-	-	-	-	0,4	0,9	1,9	1,9	1,9	1,9
Outros	10,7	11,2	17	14,9	17,2	11,6	13,1	9	9	7,2
Pessoal	3,3	4,5	6,6	6,2	9,5	4,6	6,8	3,9	4,7	3,4
Demais	7,4	6,7	10,4	8,6	7,7	7	6,3	5,1	4,3	3,8
Receita Corrente - União	755	775	890	1030	1135	1220	1243	1283	1361	1408
PIB	3110	3333	3886	4376	4815	5332	5779	5996	6259	6560

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, 2018.

Analisando os dados pesquisados se percebe que o valor que se estima que tenha sido renunciado pelo governo excedeu qualquer um dos anos em que foram apurados os gastos com educação na presente pesquisa, ao contrário disto, pode se perceber que o valor renunciado nos 10 anos é mais que o suficiente para arcar com os gastos com educação no ano de 2017.

Ainda é possível analisar que a renúncia fiscal relacionada ao REFIS da crise I, em 2009, no valor de R\$60 bilhões, era suficiente para arcar com os valores utilizados no ensino superior e básico do mesmo ano. Outro ponto, entre os diversos que podem ser comparados, é que o valor gasto com Hospitais Universitários e com Bolsas de estudos em 2014 poderiam ser praticamente dobrados caso não houvesse a renúncia relacionada ao REFIS da crise III, e o valor arrecadado fosse destinado à essas áreas.

Com quatro anos de implantação do PNE e nenhuma das vinte metas ainda cumpridas, os R\$176 bilhões que a União deixou de receber nos últimos anos poderia ter feito a diferença em qualquer um dos níveis de educação e isso impacta diretamente da economia do país. Por exemplo, caso o valor fosse investido em creches, as mães que hoje precisam ficar em casa para cuidar dos filhos ao invés de trabalhar, poderiam estar ocupando algum cargo no mercado de trabalho.

Outro fator que poderia ser resolvido seria a qualificação profissional dos jovens, visto que o próprio mercado de trabalho se encontra cada vez mais exigente, é necessário que os jovens busquem conhecimento profissional cedo, com isso os investimentos em áreas técnicas poderia fornecer ao mercado de trabalho pessoas mais qualificadas e isso influenciaria no nível de desemprego dos jovens (DAVIES, 2012).

Diversos são os docentes que estão insatisfeitos com seus recebimentos devido ao grande tempo dedicado às tarefas acadêmicas/escolares, realocar esse valor que se presume que houve a perda para a melhoria dos salários dessas pessoas aumentaria a qualidade de vida das mesmas, as manifestações feitas por esse grupo sofreriam drástica diminuição, aumentando também o nível da qualidade do ensino. (DA SILVA et al., 2018)

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do presente estudo foi analisar os possíveis impactos nos gastos com educação causados pelos parcelamentos fiscais concedidos pelo governo federal entre os anos de 2008 e 2017 partindo da determinação da perda de arrecadação tributária e do valor dos gastos com educação entre 2008 e 2017. Os dados analisados demonstraram que a União deixou de arrecadar em 10 anos um valor 34% maior do que investiu em educação no país no ano de 2017, o valor renunciado poderia ser essencial para o cumprimento das 20 metas recém-estipuladas pelo governo, no ano de 2014, através do Plano Nacional de Educação.

Apesar da visão econômica-mercadológica estipulada pelo governo, que prioriza a regularização das pequenas e médias empresas para que as mesmas não quebrem e o índice de desemprego aumente, foi mostrado que as empresas que se beneficiam são as de grande porte, boa parte da dívida registrada está relacionada a essas empresas, e o fato de sempre poder aderir a um novo parcelamento mesmo já tendo participado de anteriores só dificulta mais a arrecadação, principalmente dessas empresas, tratadas pela própria Receita Federal como especiais.

Por serem poucas as pesquisas realizadas que focam na relação entre os parcelamentos tributários e os gastos da União, uma das contribuições da pesquisa realizada é incentivar uma nova linha de pesquisa que precisa ser explorada para que se perceba a ineficácia de tais parcelamentos. Os dados analisados mostraram que boa parte dos parcelamentos foram aderidos por contribuintes que são tratados de maneira diferenciada perante a Receita Federal devido ao seu alto faturamento, sendo eles também os detentores de boa parte das dívidas. Outro resultado importante é o que evidencia que boa parte dos contribuintes fica migrando de parcelamentos, sendo excluídos de um inicial por falta de pagamento das parcelas e sempre aguardando por novos para recomençar sua conciliação de dívidas. Vale ressaltar os resultados referentes aos gastos com educação, que durante o período analisado demonstraram que a União não cumpre com suas obrigações instituídas pela própria Constituição Federal.

Por necessitar de informações dependentes da transparência do governo federal, uma das limitações da pesquisa foi a pouca base de dados referente às perdas de arrecadações tributárias sofridas por conta do número elevado de parcelamentos oferecidos. Poucas são as pesquisas que analisam relações com as delimitações utilizadas nessa pesquisa, com isso outra

limitação encontrada foi a falta de experiências anteriores para servirem de modelo de pesquisa a ser seguido.

A pesquisa focou em um limite de tempo e apenas uma modalidade de gasto da União, uma alternativa de pesquisa seria o foco em outras áreas de investimento como a saúde, a segurança, a infraestrutura, bem como a análise em um período mais curto contendo dados mais detalhados sobre os assuntos pesquisados. Ainda há a oportunidade de analisar os parcelamentos em outros âmbitos, municipais por exemplo, trazendo dados mais próximos da realidade de quem realiza a pesquisa.



## REFERÊNCIAS

BRASIL. 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm). Acesso em 11/06/2018

BRASIL. 1988. **Constituição Federal. Da Tributação e do Orçamento**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm). Acesso em 10/06/2018

BRASIL. 2009. **Parcelamento ou Pagamento de Dívidas**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm). Acesso em 17/06/2018.

BRASIL. 2017. **Lei 13.492**. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/L13496.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/L13496.htm). Acesso em 17/06/2018.

CANUDO, OTAVIANO. Brasil Precisa Investir Melhor em Infraestrutura. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/opiniao/economia/qualificar-intervencao-publica-e-essencial-para-prosperidade-do-brasil/>. Acesso em 18/06/2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da evasão e da elisão em matéria tributária**. 2010. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/teoria-da-evasao-e-da-elisao-em-materia-tributaria/> Acesso em: 03/06/2018

DA SILVA, Luana Maria Santos et al. Relação entre a desvalorização profissional e o mal-estar docente. **RELAcult-Revista Latino-Americana de Estudos em Cultura e Sociedade**, v. 4, 2018.

DE ALBURQUERQUE, Joaquim Ramalho; PEREIRA, Clesia Camilo; DA CUNHA, Moisés Ferreira. MENSURAÇÃO DA RENÚNCIA FISCAL NOS MECANISMOS DE REPACTUAÇÃO DE PASSIVOS TRIBUTÁRIOS COM A UNIÃO NO PERÍODO 2010-2013.

DE OLIVEIRA, Bruno Bastos; ARAÚJO, Edjane Barbosa De Freitas. Justiça Fiscal Como Mecanismo de Promoção do Desenvolvimento Nacional. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 1, n. 1, p. 625-643, 2015.

DAVIES, Nicholas. O financiamento da educação estatal no Brasil: novos ou velhos desafios. **Revista Educação On-line PUC-Rio, Rio de Janeiro**, n. 10, p. 31-63, 2012.

FERREIRA Filho, Manoel G. et. alli. **Liberdades Públicas** São Paulo, Ed. Saraiva, 1978. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-à>

criação-da-Sociedade-das-Nações-até-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html. Acesso em: 18/06/2018.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. Editora Atlas SA, 2008.

CÂNDIDO JÚNIOR, José Oswaldo. Os gastos públicos no Brasil são produtivos?. **Planejamento e políticas públicas**, n. 23, 2009.

LIMA, Bruno Rodrigues Teixeira de. O parcelamento de tributos federais como forma de financiamento indireto das empresas. 2016.

MOZZATO, Anelise Rebelato; GRZYBOVSKI, Denize. Análise de conteúdo como técnica de análise de dados qualitativos no campo da administração: potencial e desafios. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 15, n. 4, p. 731-747, 2011.

MUSSE, Juliano Sander. A REFORMA TRIBUTÁRIA NO ATUAL GOVERNO: DÉJÀ VUQUE NÃO ENFRENTA O ESSENCIAL. 2018.

PAES, Nelson Leitão. O Parcelamento Tributário e Seus Efeitos sobre o Comportamento dos Contribuintes. **Revista Economia**, 2012.

RAMOS, Gabriela Araújo; PINTO, Edson Antônio Souza Pontes. IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS: as dificuldades e malefícios da instituição no Brasil. In: **Anais do Congresso Rondoniense de Carreiras Jurídicas**. 2017.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. \_\_\_\_\_ **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2006.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2006. **Parcelamento de Débitos**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15601>. Acesso em: 17/06/2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. 2015. **Orientações Gerais Paes**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/parcelamentos-especiais/parcelamento-especial-2013-paes-refis-ii-paginas-e-links/orientacoes-gerais-paes>. Acesso em 18/06/2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. 2016. **Carga Tributária no Brasil 2016**. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e->

[aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf](#)>. Acesso em 01/05/2018

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. 2016. Orientações Gerais Refis. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/parcelamentos-especiais/parcelamento-refis-2013-programa-de-recuperacao-fiscal-paginas-e-links/orientacoes-gerais-refis#Quempode>. Acesso em: 18/06/2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. 2017. **Estudo sobre o Impacto dos Parcelamentos Fiscais**. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>>. Acesso em 01/05/2018.

REZENDE PINTO, José Marcelino de. Does Money bring happiness? The relationship between inputs and quality in education. **education policy analysis archives**, v. 22, p. 19, 2014.

ROCHA, Maria Fádua Lima; SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna. Crimes tributários, parcelamentos e extinções de punibilidade: ataque à Constituição Federal?. **Scientia Iuris**, v. 16, n. 2, p. 199-216, 2012.

SANTOS, Cárilton Vieira dos. **Política tributária, nível de atividade econômica e bem-estar: lições de um modelo de equilíbrio geral inter-regional**. 2006. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

SAYD, Patricia Dutra. **Renúncia fiscal e equidade na distribuição de recursos para a saúde**. 2003. Tese de Doutorado.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Aspectos Fiscais da Educação no Brasil**. 2018. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/617267/CesefEducacao9jul18/4af4a6db-8ec6-4cb5-8401-7c6f0abf6340>

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 7ª Edição. 2017.

SILVA, Soraia Santos da; TRICHES, Divanildo. Uma nota sobre efeitos de gastos públicos federais sobre o crescimento da economia brasileira. **Revista Brasileira de Economia**, v. 68, n. 4, p. 547-559, 2014.

VIOL, Andréa Lemgruber. A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em 11/06/2018, v. 8, p. 09-14, 2005.