



University of  
Texas Libraries



e-revist@s



Centro Unversitário Santo Agostinho



# revistafsa

www4.fsnet.com.br/revista

Rev. FSA, Teresina, v. 17, n. 10, art. 10, p. 188-205, out. 2020

ISSN Impresso: 1806-6356 ISSN Eletrônico: 2317-2983

http://dx.doi.org/10.12819/2020.17.10.10

DOAJ DIRECTORY OF  
OPEN ACCESS  
JOURNALS

WZB  
Wissenschaftszentrum Berlin  
für Sozialforschung



## O Impacto dos Parcelamentos Fiscais nos Gastos com Educação no Brasil: Análise dos Parcelamentos Fiscais Entre 2008 e 2017

## The Impact of Fiscal Installments on Education Expenses in Brazil: Analysis of Fiscal Installments Between 2008 and 2017

### Henrique da Silva Sobrinho

Graduado em Ciências Contábeis - UFGD

henriquecorinthians97@hotmail.com

### Rafael Martins Noriller

Doutor em Ciências Contábeis - UnB

Docente FACE-UFGD

rafael.mnoriller@gmail.com

### Allison Manoel de Sousa

Doutorando em Ciências Contábeis - UFPR

allison.msousa@gmail.com

### Maria Aparecida Farias De Souza Nogueira

Doutora em Ciências Ambientais e Sustentabilidade Agropecuária - UCDB

Docente FACE-UFGD

marianogueira@ufgd.edu.br

### Juarez Alves Marques

Mestre em Agronegócios - UFMS

Docente FACE-UFGD

juarezmarques@ufgd.edu.br

#### Endereço: Henrique da Silva Sobrinho

Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD -  
Rua João Rosa Góes, 1761 – Vila Progresso, CEP 79825-  
070, Dourados-MS, Brasil.

#### Endereço: Rafael Martins Noriller

Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD -  
Rua João Rosa Góes, 1761 – Vila Progresso, CEP 79825-  
070, Dourados-MS, Brasil

#### Endereço: Allison Manoel de Sousa

Universidade Federal do Paraná – UFPR – Rua XV de  
Novembro, 1299 - Centro, CEP 80060-000, Curitiba-PR,  
Brasil.

#### Endereço: Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira

Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD -  
Rua João Rosa Góes, 1761 – Vila Progresso, CEP 79825-  
070, Dourados-MS, Brasil.

#### Endereço: Juarez Alves Marques

Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD –  
Rua João Rosa Góes, 1761 – Vila Progresso, CEP 79825-  
070, Dourados-MS, Brasil

**Editor-Chefe: Dr. Tonny Kerley de Alencar Rodrigues**

**Artigo recebido em 21/02/2020. Última versão recebida em 12/03/2020. Aprovado em 13/03/2020.**

**Avaliado pelo sistema Triple Review: a) Desk Review pelo Editor-Chefe; e b) Double Blind Review (avaliação cega por dois avaliadores da área).**

**Revisão: Gramatical, Normativa e de Formatação**



## RESUMO

Esta pesquisa objetivou analisar o impacto dos parcelamentos fiscais concedidos pelo governo brasileiro nos gastos com educação. Para tanto, foram analisadas informações sobre o parcelamento fiscal do Governo Federal do Brasil e as despesas com a função de educação entre 2008 e 2017. Os resultados demonstram que por volta de 2000 empresas aderiram a três ou mais parcelamentos fiscais. Estas empresas são responsáveis por aproximadamente 70% do montante devido ao Governo Federal. No que se refere aos gastos com educação, observa-se que durante o período da análise eles foram inferiores a 2% (diferente da meta estipulada pelo Plano Nacional de Educação (PNE)). As evidências apontam que os valores não recebidos e destinados ao parcelamento fiscal podem contribuir com o ganho em capital humano pela população. Desta forma, estes valores podem suscitar o crescimento e desenvolvimento econômico.

**Palavras-chave:** Gastos em Educação. Parcelamentos Fiscais. Perda de Arrecadação.

## ABSTRACT

This research aimed to analyze the impact of tax installments granted by the Brazilian government on education spending. Therefore, information on the tax installments of the Federal Government of Brazil and the expenses with the education function between 2008 and 2017 were analyzed. The results show that around 2000 companies joined three or more tax installments. These companies are responsible for approximately 70% of the amount due to the Federal Government. With regard to spending on education, it is observed that during the analysis period, spending on education was less than 2% (different from the goal stipulated by the National Education Plan (PNE)). Evidence points out that the amounts not received and intended for tax installments can contribute to the gain in human capital by the population. In this way, these values can stimulate economic growth and development.

**Keyword:** Education Spending. Tax Installments. Loss of Revenue.

## 1 INTRODUÇÃO

O Estado é um ente presente em todos os países em que pode atuar em diferentes perspectivas (interferindo de forma mínima ou máxima na economia e, conseqüentemente, na sociedade). De acordo com Santos (2006), para que o Estado consiga atender à sociedade é necessário que consiga cumprir três funções: alocativa, estabilizadora e distributiva. O autor menciona que, para cumprir estas funções sociais, o Estado precisa obter recursos de diferentes formas, em que a principal compreende a arrecadação de tributos. 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). Neste país, 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 - RFB, 2016).

Desta forma, 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. Huck (1997) destaca que a elisão fiscal compreende uma ação cultural que advém da instituição de um tributo. Este tipo de planejamento tributário (denominado de elisão fiscal) de acordo com Coêlho (2010) possui duas vertentes: a elisão fiscal por lacuna na lei, quando 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. Há ainda 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 ao não pagamento dos tributos, sendo considerada como crime tributário e cabendo a ela penalidades previstas (COÊLHO, 2010).

Neste contexto, atitudes como (i) estudar a tributação do local onde se pretende construir uma empresa, (ii) a escolha de um estado onde 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 ocasiona 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).

No entanto, a repetição destes parcelamentos nos últimos anos tem feito com que os contribuintes deixem de cumprir com suas obrigações tributárias na esperança de que, num futuro próximo obterão mais facilidade para o pagamento dessas obrigações. Isto pode fazer com que o Estado financie com recursos públicos as ações de participantes e/ou entidades privadas (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 vencidas 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).

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, um dos fatores que impedem o Brasil de ser considerado um país desenvolvido (CÂNDIDO JÚNIOR, 2009). Neste contexto, diversos estudos constataram o impacto dos gastos com diferentes funções do governo para incentivar o crescimento econômico (CRÉMIEUX; OUELLETTE; PILON, 1999; DISSOU; DIDIC; YAKAUTSAVA, 2016; FACCHINI; SEGHEZZA, 2018; IFA; GUETAT, 2018).

Ressalta-se ainda que, segundo Canuto (2018), enquanto o investimento em infraestrutura era de 5% do Produto Interno Bruto (PIB) a renda *per capita* teve aumento de apenas 4% ao considerar o intervalo entre as décadas de 1920 e 1980. Contudo, de acordo com o autor, nos últimos anos os investimentos em infraestrutura decaíram para menos de 2,5% do PIB, implicando uma diminuição direta e indiretamente do PIB por conta dos recursos oferecidos à população. Apesar de mostrar que os gastos do país com educação equivalem aos gastos de países considerados desenvolvidos, cerca de 5% do PIB do país, os economistas que apoiam o governo não demonstram que o PIB desses países é por vezes maior que o do Brasil, e que já não possuem os problemas básicos de acesso e permanência pelos quais o Brasil passa. Em valores reais, a OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico) mostra que o Brasil gasta cerca de U\$3.000,00 por aluno,

enquanto os países desenvolvidos que compõem a organização gastam cerca de U\$8.700,00 (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 causou uma perda 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 (RFB, 2017).

A perda de arrecadação 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 perda ocasionada pelo desconto de juros e multas como já citado, os parcelamentos fiscais concedidos podem ocasionar maiores índices de inadimplências pelo fato de deixar os contribuintes em zona de conforto por não pagar os tributos devidos sabendo que futuramente surgirão parcelamentos que reduzirão sua dívida. 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: Qual o impacto dos parcelamentos fiscais concedidos pelo governo brasileiro nos gastos com educação? Desta forma, esta pesquisa objetiva analisar o impacto dos parcelamentos fiscais concedidos pelo governo brasileiro nos gastos com educação.

A presente pesquisa se justifica ao discutir o impacto dos parcelamentos fiscais concedidos nos gastos com educação. Desta forma, apresenta contribuições no âmbito teórico sobre os trabalhos que trataram sobre a alocação e as consequências dos gastos com educação no nível econômico e social [ver Vandebussche, Aghion e Meghir (2006), Annabi, Harvey e Lan (2011) e Ifa e Guetat (2018), Patel e Annapoorna (2019)]. Além disso, esta pesquisa apresenta contribuições práticas, como por exemplo, a constatação de que o governo federal brasileiro deixou de arrecadar 176 bilhões de reais devido às políticas de parcelamento. Valor

este que poderia ter sido utilizado em funções das despesas do governo, como a educação. Com isto, esta pesquisa pode contribuir com a população e órgãos governamentais sobre os benefícios e malefícios dos parcelamentos fiscais no Brasil.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

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 a distância, quando ainda se encontrava em Portugal; existia no Brasil o regime das sesmarias e as capitâneas hereditárias eram doadas a alguns cidadãos portugueses no intuito de que demarcassem, colonizassem e pagassem tributos à coroa (RAMOS; PINTO, 2017). 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. 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 (RAMOS; PINTO, 2017).

A Revolução Francesa de 1789 trouxe à tona a Declaração dos Direitos Humanos e do Cidadão. 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, dizendo que “os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (OLIVEIRA; ARAÚJO, 2015).

A partir da Constituição de 1988 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 (OLIVEIRA; ARAÚJO, 2015). Desta forma foram suscitadas discussões sobre a reforma tributária no Brasil, onde 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. Coêlho (2010) menciona que a percepção e o entendimento cada vez maior da não execução das funções essenciais do Estado fazem com que 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, o autor destaca que 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, 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 (COÊLHO, 2010).

## 2.1 Parcelamentos Fiscais

Os parcelamentos fiscais não são novidade no país, 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 RFB (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, abrangendo as dívidas com a Secretaria da RFB e Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), o pagamento das parcelas era 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 RFB ou a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, desde que incorridos até o dia 28 de fevereiro de 2003, podendo aderir ao plano pessoas físicas e jurídicas portadoras de tais dívidas, diferentemente do Refis onde eram aceitas apenas pessoas jurídicas; 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 sofreram aumento de juros baseados na variação da Taxa de Juros a Longo Prazo da Secretaria da Receita Federal (RFB, 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 RFB, uma vez que pode ter descontos de 30% dos juros e 80% da multa incorridos sobre o valor até o mês do pagamento (RFB, 2006). Caso pagamento à 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 (RFB, 2006).

O Refis da Crise foi regido pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, ao abranger pessoas físicas e jurídicas que possuíam débitos com a Secretaria da RFB 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 a 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 houve 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, 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 abrange as dívidas tributárias e não tributárias de pessoas físicas e jurídicas desde que vencidos até o dia 30 de abril de 2017, podendo ainda incluir os débitos de parcelamentos anteriores. A liquidação da dívida segundo a lei pode ocorrer de seis maneiras, sendo uma delas com reduções significativas, onde se paga 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).

Percebe-se que a cada plano desenvolvido ocorre aumento significativo no número de contribuintes que a ele aderem, reforçando a ideia de Paes (2012) de que a regularidade com que os planos são elaborados faz com que o nível de inadimplência aumente devido à espera do contribuinte para obter descontos no pagamento de seus débitos.

## **2.2 Despesas públicas e o enfoque na educação brasileira**

Para poder entender melhor os impactos que tais parcelamentos podem gerar sobre as despesas da União, precisa-se 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 à aquisição de bens de capital, aplicações financeiras, entre outros gastos. (SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL- STN, 2017)

O enfoque da pesquisa é 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) e 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.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Metodologicamente esta pesquisa é de caráter descritivo, documental quanto aos seus procedimentos. A abordagem utilizada foi qualitativa, uma vez que foi analisada com profundidade a relação entre as perdas tributárias devido ao parcelamento do governo e o seu impacto nos gastos com educação.

Para tanto, foram analisados documentos oficiais do Governo Federal (União) que compreende a aprovação das perdas ocorridas de arrecadação tributária devido à aprovação de parcelamentos, ao considerar períodos anuais entre 2008 e 2017. Estas informações foram coletadas do *website* da Receita Federal do Brasil. No que se refere à coleta de informações sobre os gastos públicos com a função de despesa em educação, foram coletadas informações anuais no Portal da Transparência do Governo Federal de 2008 a 2017.

No que tange à análise dos dados, realizou-se a análise descritiva dos dados quantitativos, quanto aos valores destinados ao parcelamento de dívidas com o Governo Federal. Estes itens se referem ao pagamento à vista e débitos com o governo que foram parcelados. Também, analisou-se a proporção de cada tipo de parcelamento (Refis, Paes, Paex e Refis da Crise), assim como a situação dos parcelamentos (Ativo, Liquidado e Excluídos). Ademais, foram analisados os montantes quanto ao pedido de parcelamento de débitos tributários com o Governo Federal. Em perspectiva complementar, analisou-se o comportamento dos gastos em educação e como os valores oriundos da renúncia fiscal e empregado em parcelamentos tributários poderiam influenciar na alocação de gastos em educação.

#### 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

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. A partir destes dados, percebe-se que entre 2000 e 2010, o Governo Federal tinha parcelamentos abertos (sem receber o pagamento dos parcelamentos existentes) e, mesmo assim, abriu novos editais que permitiu novos parcelamentos tributários. Neste contexto, a perda calculada chega a R\$176 bilhões, ao considerar 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 a partir de 2008 - em milhões de reais**

Programa	Pag. à vista	Parc. Previd.	Parc. Não Previd.	Total
Refis Crise I - MP n° 449/08 e Lei n° 11.941/09	3.080,54	12.993,02	44.824,46	60.898,02
Refis Crise II - MP n° 12.865/13 e Lei n° 12.973/14	151,15	637,50	2.199,29	2.987,93
Refis Crise III - Lei n° 12.996/14 e Lei n° 11.941/09	604,58	2.549,98	8.797,16	11.951,72
PIS/Cofins Inst. Financeiras - Lei n° 12.865/13	8.030,13		24,12	8.054,25
Tributação Bases Universais - Lei n° 12.865/13	5.691,64		11.248,42	16.740,05
PERT - Programa Especial de Regularização Tributária (***)		7.700,65	30.802,60	38.503,25
PREM - Programa de 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
<b>Total</b>	<b>17558,03</b>	<b>44145,86</b>	<b>114,296,04</b>	<b>175999,94</b>

Nota: (\*\*\*) Parcelamento especial ainda não consolidado – estimativa com base optantes e (\*\*\*\*) Parcelamento em discussão legislativa – renúncia projetada.

Fonte: Receita Federal do Brasil (2017).

A ineficácia da tática de parcelamentos dos tributos se mostra ainda maior no momento em que se observa a Tabela 2. Isto, porque esta demonstra o nível de pagamento das dívidas parceladas, em que 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. Cabe ressaltar ainda que 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 (RFB, 2017).

**Tabela 2 – Situação atual dos parcelamentos especiais (valores)**

Valores na data da consolidação de acordo com a situação atual dos parcelamentos (em milhões de reais)							
Parcelamento	Ativos	Frequência	Liquidados	Frequência	Excluídos	Frequência	Total
REFIS	7.581,00	8,1%	3.192,00	3,4%	83.138,00	88,5%	93.911,00
PAES	2.841,00	4,2%	4.472,00	6,5%	61.055,00	89,3%	68.368,00
PAEX	1.044,00	2,8%	887,00	2,4%	35.691,00	94,9%	37.622,00
REFIS DA CRISE	51.415,00	37,0%	33.227,00	23,9%	54.360,00	39,1%	139.002,00

Fonte: Receita Federal do Brasil (2017).

Ademais, no que compreende ao 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”. Na Tabela 3, apresenta-se que uma parte Das pessoas jurídicas, aproximadamente 2.000, aderiram a 3 ou mais parcelamentos e são detentores de grande parte da dívida que foi parcelada nesses programas. De uma maneira geral, estas empresas diferenciadas possuíam cerca de 70% do montante devido por todas as empresas que buscaram 3 ou mais parcelamentos. Portanto ao passar do tempo, quem mais se beneficia com tais parcelamentos é quem, possivelmente, menos precisa.

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

Qtde. Parcel. Espec	Qtde CNPJ	Total Geral de Débitos (1)	Contribuintes Diferenciados	Dívida dos Contribuintes Diferenciados (2)	Participação (2/1)
3	38.967,00	118.741.885.489,73	1.448,00	87.907.698.214,97	74,03%
4	8.400,00	33.208.302.218,86	493,00	15.383.117.944,16	46,32%
5	815,00	8.325.312.687,23	82,00	6.673.803.567,97	80,16%
Total	48.182,00	160.275.500.395,82	2.023,00	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. Observa-se que em nenhum dos anos analisados nesta pesquisa os gastos com educação foram superiores a 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 – Gastos em educação 2008-2017 (R\$ bilhões constantes de 2017).**

Tipos de Gastos	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
<b>Educação</b>	61,4	71	90	98,7	112,5	119,2	130,2	127	123,6	117,2
<b>Educação Superior e Profissional</b>	31,8	36,3	46,3	51,4	58,1	69,4	77,9	79,1	77,3	75,4
IFES (Pessoal + Funcionamento)	27,3	28	32,8	34,7	35,5	39,1	41,8	40,7	40,4	41,4
IFET (Pessoal + Funcionamento)	2,4	3	5,8	7,1	8	9,4	11	11,7	12,3	12,7

Hospitais Universitários (Pessoal + Funcionamento)	0,8	3,6	4,5	4,8	5,1	5,7	6,3	8,4	8,8	9,6
Bolsas + Assistência Estudantil	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
<b>Educação Básica</b>	<b>18,9</b>	<b>2,6</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 + PNDL	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
Receita Corrente - União	3,3	4,5	6,6	6,2	9,5	4,6	6,8	3,9	4,7	3,4
% da Receita Corrente p/ Educação	4,7%	5,6%	6,4%	7,1%	7,4%	8,4%	8,4%	8,4%	8,5%	8,3%
PIB	3110	3333	3886	4376	4815	5332	5779	5996	6259	6560
% do PIB em educação	1,1%	1,3%	1,5%	1,5%	1,7%	1,7%	1,8%	1,8%	1,9%	1,8%

**Fonte:** Receita Federal do Brasil (2017).

Percebe-se que o valor que se estima que tenha sido perdoado pelo Governo Federal excedeu qualquer um dos anos em que foram apurados os gastos com educação na presente pesquisa, ao contrário disto, o ano em que o gasto com educação foi mais elevado o valor representou apenas cerca de 66% do valor que o governo deixou de arrecadar.

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. Caso o valor fosse investido em creches, os responsáveis das crianças, que em muitos casos, precisam ficar em casa para cuidar das mesmas poderiam realizar alguma atividade remunerada que poderia ter como consequência o aumento de renda, por sua vez, na qualidade de vida da família.

Ademais, os valores destinados ao parcelamento fiscal poderiam ser destinados também às escolas do ensino fundamental e médio. Com isto, pode-se investir em tecnologias e ampliar o tempo em que os alunos estejam nas escolas ao torná-las escolas de período integral. Desta forma, pode-se potencializar com o nível educacional e transmissão de conhecimentos para os alunos, como explicitado por Cavaliere (2002). Ainda, cabe destacar que a criação de escolas em período integral corresponde a uma das metas do PNE.

No que tange às escolas de tempo integral, os valores destinados aos parcelamentos fiscais, poderiam ser destinados a qualificação de jovens, assim como, de adultos em períodos que não correspondem às aulas. Desta forma, vai ao encontro do mencionado por Cavaliere (2002), uma vez que para o desenvolvimento educacional é necessária a transmissão de conhecimento em várias áreas. Com isto, pode-se aumentar o capital humano. Além disso, a melhora do capital humano é importante para incentivar o crescimento econômico, como constatado no trabalho de Lucas (1988). Isto, porque o aumento do capital humano pode gerar

o aumento da produtividade, como também, argumentado por Dissou, Didic e Yakautsava, (2016).

Ademais, outro ponto que pode ser destacado quanto ao montante consiste na insatisfação dos professores de ensino fundamental e médio, uma vez que são expostos a longos períodos de trabalho e não possuem tempo suficiente para dedicação quanto a atividades extra sala (*e.g.*, desenvolvimento e realização das tarefas e avaliações que possam contribuir com o discernimento do conhecimento em sala de aula), como mencionado por Da Silva et al. (2018). Desta forma, os valores utilizados com os parcelamentos também poderiam contribuir com isto, no que se refere ao aumento dos salários dos professores que atuam no ensino fundamental e médio, assim como, a contratação e melhor qualificação dos novos profissionais.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do presente estudo foi analisar o impacto dos parcelamentos fiscais concedidos pelo governo brasileiro nos gastos com educação. Desta forma, considerou-se a arrecadação tributária que não foi realizada com os valores destinados aos parcelamentos, ao considerar os períodos anuais de 2008 a 2017.

Os dados analisados demonstraram que a União deixou de arrecadar um valor 34% maior do que investiu em educação no país, ou seja, se o valor perdoado das dívidas tributárias fosse arrecadado e investido em educação, o investimento seria 34% maior que o dobro do valor atual investido, tal ação poderia ser essencial para o cumprimento das 20 metas recém-estipuladas pelo governo, no ano de 2014, por meio do Plano Nacional de Educação (PNE).

Por serem escassas 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 a ser explorada para que se perceba a possível ineficácia de tais parcelamentos. As evidências demonstram 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 corresponde que boa parte dos contribuintes realiza a migração das modalidades de parcelamentos, em que isto implica a exclusão do parcelamento inicial devido à falta de pagamento das parcelas e, desta forma, este contribuinte tem a característica de sempre aguardar por novos editais de parcelamento de débitos tributários da União para iniciar o novo processo de conciliação de dívidas.

Ademais, esta pesquisa tem implicações no campo teórico, uma vez que pode complementar a discussão quanto aos valores que poderiam ser alocados em gastos com educação e promover o crescimento econômico, como apresentado no trabalho de Lucas (1988), Dissou, Didic e Yakautsava, (2016). Isto porque há o aumento do capital humano das pessoas, como apresentado por Cavalieri (2002). No campo prático, os achados desta pesquisa têm implicações quanto às discussões sobre os benefícios para a sociedade como um todo sobre a não arrecadação da União a partir do não pagamento dos débitos tributários. Isto porque estes valores podem ser aplicados em outras funções da despesa, como a educação e, desta forma, contribuir com o capital humano no curto, médio e, sobretudo, no longo prazo.

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

ANNABI, N; HARVEY, S; LAN, Y. Public expenditures on education, human capital and growth in Canada: An OLG model analysis. **Journal of Policy Modeling**, v. 33, n. 6, p. 852-865, 2011.

BARRO, R. J. Government spending in a simple model of endogeneous growth. **Journal of political economy**, v. 98, n. 5, Part 2, p. S103-S125, 1990.

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. 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.

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

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

CAVALIERE, A. M. V. Educação integral: uma nova identidade para a escola brasileira?. **Educação & Sociedade**, v. 23, n. 81, p. 247-270, 2002.

COÊLHO, S. C. N. **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

CRÉMIEUX, P. Y; OUELLETTE, Pierre; PILON, Caroline. Health care spending as determinants of health outcomes. **Health economics**, v. 8, n. 7, p. 627-639, 1999.

DA SILVA, L. M. S *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.

DISSOU, Y; DIDIC, S; YAKAUTSAVA, T. Government spending on education, human capital accumulation, and growth. **Economic Modelling**, v. 58, p. 9-21, 2016.

FACCHINI, F; SEGHEZZA, E. Public spending structure, minimal state and economic growth in France (1870–2010). **Economic Modelling**, v. 72, p. 151-164, 2018.

FERREIRA FILHO, M. G. *et. al.* **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.

HUCK, H. M. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

IFA, A; GUETAT, I. Does public expenditure on education promote Tunisian and Moroccan GDP per capita? ARDL approach. **The Journal of Finance and Data Science**, v. 4, n. 4, p. 234-246, 2018.

LUCAS JR, R. E. On the mechanics of economic development. **Journal of monetary economics**, v. 22, n. 1, p. 3-42, 1988.

MUSSE, J. S. **A REFORMA TRIBUTÁRIA NO ATUAL GOVERNO: DÉJÀ VUQUE NÃO ENFRENTA O ESSENCIAL**. 2018.

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

PATEL, G; ANNAPOORNA, M. S. Public Education Expenditure and Its Impact on Human Resource Development in India: An Empirical Analysis. **South Asian Journal of Human Resources Management**, p. 2322093718813407, 2019.

OLIVEIRA, B. B; ARAÚJO, E. B. F. Justiça Fiscal Como Mecanismo de Promoção do Desenvolvimento Nacional. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 1, n. 1, p. 625-643, 2015.

RAMOS, G. A; PINTO, E. A. S. P. IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS: as dificuldades e malefícios da instituição no Brasil. In: **Anais do Congresso Rondoniense de Carreiras Jurídicas**. 2017.

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, J. M. Does Money bring happiness? The relationship between inputs and quality in education. **education policy analysis archives**, v. 22, p. 19, 2014.

ROCHA, M. F. L; SANTIAGO, N. E. A. Crimes tributários, parcelamentos e extinções de punibilidade: ataque à Constituição Federal?. **Scientia Iuris**, v. 16, n. 2, p. 199-216, 2012.

SANTOS, C. V. **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, P. D. **Renúncia fiscal e equidade na distribuição de recursos para a saúde**. 2003. Tese de Doutorado.

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

SILVA, S. S; TRICHES, D. 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.

VANDENBUSSCHE, J; AGHION, P; MEGHIR, C. Growth, distance to frontier and composition of human capital. **Journal of economic growth**, v. 11, n. 2, p. 97-127, 2006.

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

**Como Referenciar este Artigo, conforme ABNT:**

SOBRINHO, H. S; NORILLER, R. M; SOUSA, A. M; NOGUEIRA, M. A. F. S; MARQUES. J. A. O Impacto dos Parcelamentos Fiscais nos Gastos com Educação no Brasil: Análise dos Parcelamentos Fiscais Entre 2008 e 2017. **Rev. FSA**, Teresina, v.17, n. 10, art. 10, p. 188-205, out. 2020.

Contribuição dos Autores	H. S. Sobrinho	R. M. Noriller	A. M. Sousa	M. A. F. S. Nogueira	J. A. Marques
1) concepção e planejamento.	X	X	X	X	X
2) análise e interpretação dos dados.	X	X	X	X	X
3) elaboração do rascunho ou na revisão crítica do conteúdo.	X	X	X	X	X
4) participação na aprovação da versão final do manuscrito.	X	X	X	X	X