

**FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS  
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**BENEFÍCIOS FISCAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS: UMA ANÁLISE DO  
PROGRAMA DE ESTÍMULO À REESTRUTURAÇÃO E AO  
FORTALECIMENTO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR  
(PROIES)**

**TRABALHO DE FINAL DE CURSO APRESENTADO À ESCOLA  
BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS  
PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE**

**CARLOS BARRETO CAMPELLO ROICHMAN**

Rio de Janeiro – 2020

**CARLOS BARRETO CAMPELLO ROICHMAN**

**BENEFÍCIOS FISCAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS: UMA ANÁLISE DO  
PROGRAMA DE ESTÍMULO À REESTRUTURAÇÃO E AO  
FORTALECIMENTO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR**

Dissertação apresentada para a obtenção do grau de mestre junto à Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas (EBAPE), da Fundação Getúlio Vargas (FGV).

Área de concentração: Políticas públicas

Orientador: José Henrique Paim Fernandes

Rio de Janeiro  
2020

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Ficha catalográfica elaborada pelo Sistema de Bibliotecas/FGV

Roichman, Carlos Barreto Campello

Benefícios fiscais e políticas públicas: uma análise do Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (PROIES) / Carlos Barreto Campello Roichman. – 2020.  
64 f.

Dissertação (mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Acadêmica e Pesquisa.

Orientador: José Henrique Paim Fernandes.

Inclui bibliografia.

1. Incentivos fiscais - Brasil. 2. Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior. 3. Políticas públicas – Brasil. 4. Ensino Superior – Brasil. I. Paim, José Henrique. II. Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. III. Título.

CDD – 378.81

Elaborada por Márcia Nunes Bacha – CRB-7/4403

CARLOS BARRETO CAMPELLO ROICHMAN

**"BENEFÍCIOS FISCAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS: UMA ANÁLISE DO PROGRAMA DE ESTÍMULO À REESTRUTURAÇÃO E AO FORTALECIMENTO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR (PROIES)".**


Trabalho de conclusão apresentado(a) ao Curso de Mestrado Profissional em Administração Pública do(a) Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas para obtenção do grau de Mestre(a) em Administração Pública.


Data da defesa: 15/09/2020

**ASSINATURA DOS MEMBROS DA BANCA EXAMINADORA**

**Presidente da Comissão Examinadora: Profº José Henrique Paim Fernandes**


José Henrique Paim Fernandes  
Orientador

p/   
Armando Santos Moreira da Cunha  
Membro Interno

p/   
João Paulo Bachur  
Membro Externo

Em cumprimento: Lei nº 13.979 de 06/02/20 - DOU nº 27 de 07/02/20, a Portaria MEC nº 473 de 12/05/20 - DOU nº 90 de 13/05/20 e ao Decreto nº 068 de 11/05/20 - Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, DOE nº 662-A em 11/05/20 que dispõe sobre a suspensão temporária das atividades acadêmicas presenciais e a utilização de recursos tecnológicos (em conformidade à legislação vigente), face ao COVID-19, as apresentações das defesas de Tese e Dissertação, de forma excepcional, serão realizadas de forma remota e síncrona, incluindo-se nessa modalidade membros da banca e discente.

  
Flavio Carvalho de Vasconcelos  
Diretor

  
Antonio de Araujo Freitas Junior  
Pró-Reitor de Ensino, Pesquisa e Pós-Graduação FGV  
Antonio Freitas, PhD  
Pró-Reitor de Ensino, Pesquisa e Pós-Graduação  
Fundação Getúlio Vargas

Instrução Normativa nº 01/19, de 09/07/19 - Pró-Reitoria FGV

Em caso de participação de Membro(s) da Banca Examinadora de forma não-presencial\*, o Presidente da Comissão Examinadora assinará o documento como representante legal, delegado por esta I.N.

\*Skype, Videoconferência, Apps de video etc

*Dedico este trabalho à minha esposa, Gisele, que sempre me apoiou e suportou as ausências ocasionadas em razão dos estudos, e às minhas filhinhas, Ceci e Malu, que me motivaram com sorrisos, beijinhos e abraços.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo apoio e estrutura para a realização desta pesquisa e do próprio curso de mestrado.

Aos meus pais, Carl e Cristina, por todos os ensinamentos e por sempre terem se esforçado tanto para propiciar o melhor para mim.

A todos da 1ª Turma PGFN do MAP, grupo que se tornou amigo, partilhando as alegrias e angústias, pelo convívio e aprendizado. Vocês foram essenciais para fazer do curso um período único e maravilhoso.

À FGV/EBAPE, todos os professores, monitores e funcionários, pelo fantástico programa de mestrado e pela solicitude e disponibilidade dentro e fora de sala de aula.

Ao meu orientador, Professor Doutor José Henrique Paim Fernandes, pela disponibilidade e auxílio ao longo da pesquisa.

Aos Professores Armando Cunha e João Paulo Bachur, pelas valiosas contribuições na banca examinadora.

Aos sempre disponíveis amigos Felipe Machado Duarte, pela paciência e ajuda com a organização e tratamento dos dados da pesquisa, Cristiano Neuenschwander Lins de Moraes, pelo auxílio na localização e extração dos dados, e Jorge Rodrigo Araújo Messias, pelos ensinamentos e sugestões essenciais à realização da pesquisa.

## RESUMO

**Objetivo:** O trabalho teve por objetivo estudar os efeitos do Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (PROIES), mediante a análise das consequências da política no passivo fiscal das entidades mantenedoras de instituições de ensino superior. Além disso, aferiu-se também resultados do PROIES em relação aos níveis de matrícula, à qualidade de ensino e à arrecadação de tributos provenientes das mantenedoras.

**Metodologia:** A pesquisa, uma análise *ex post facto*, utilizou-se de dados secundários e métodos quantitativos e foi desenhada como um quase-experimento, dada a impossibilidade de aleatorização. Foi realizado um teste de hipóteses, valendo-se das estratégias de pareamento pelo *propensity score matching* e análise da variância (ANOVA) para medidas repetidas, em painel longitudinal.

**Resultados:** Os resultados indicam que não há diferença estatisticamente significativa na evolução do passivo fiscal entre as mantenedoras que aderiram ao PROIES e as que não aderiram ao programa. O volume de débitos das mantenedoras variou no tempo, de forma crescente, mas sem diferença estatisticamente significativa entre os grupos. As variações da arrecadação, da qualidade de ensino e dos níveis de matrícula também não demonstraram diferença significativa em relação à adesão ao PROIES.

**Limitações:** Não foi possível obter dados referentes aos débitos de natureza previdenciária das mantenedoras anteriormente a 2014, de forma que as análises ficaram limitadas aos efeitos do PROIES em relação ao passivo fiscal não previdenciário inscrito em dívida ativa da União.

**Contribuições práticas:** Os resultados da pesquisa podem contribuir para a construção de novos programas de recuperação fiscal, em especial voltados para instituições de ensino superior, como o PL 9.217/2017, atualmente em tramitação no Congresso Nacional.

**Contribuições sociais:** Ao observar que, em geral, programas de parcelamentos especiais não têm atingido as finalidades pretendidas do ponto de vista fiscal e ainda desestimulam a arrecadação espontânea, a pesquisa ressalta a necessidade de maior atenção à construção desses programas, que implicam grande renúncia de receitas.

**Originalidade:** Não foram identificados outros estudos dos efeitos do PROIES.

**Palavras-chave:** Benefícios fiscais. Parcelamentos especiais. PROIES. Educação superior.

**Categoria do artigo:** Dissertação de Mestrado

## ABSTRACT

**Purpose:** The research aims to study the effects of the *Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior* (PROIES), through the analysis of the effects of the policy on the tax liabilities of the entities that maintain higher education institutions. In addition, PROIES results were also measured in relation to enrollment levels, quality of education and the collection of taxes.

**Design/Methodology:** The research, an *ex post facto* analysis, worked with secondary data and quantitative methods and was designed as a quasi-experiment, given the impossibility of randomization. A hypothesis test was performed, using propensity score matching and analysis of variance (ANOVA) for repeated measures, in longitudinal panel.

**Findings:** The results indicate that there is no statistically significant difference in the evolution of the tax liability between the maintainers who adhered to PROIES and those who did not adhere to the program. The volume of debts of the maintainers varied over time, in an increasing way, but without a statistically significant difference between the groups. The variations in the tax collection, the quality of education and the enrollment levels also did not show a significant difference in relation to the adhesion to PROIES.

**Research limitations:** It was not possible to obtain data referring social security debts prior to 2014, so that the analyzes were limited to the effects in relation to the non-social security tax liabilities registered in the Union's debt.

**Practical implications:** The results of the research can contribute to the construction of new tax recovery programs, especially aimed at higher education institutions, such as the law Project 9.217 / 2017, currently under way in the National Congress.

**Social implications:** By demonstrating that, in general, special tax recovery programs have not achieved the intended purposes from a fiscal point of view and discourage spontaneous collection, the research highlights the need for greater attention to the construction of these programs, which imply a great deal of revenue waiver.

**Originality:** No other studies on the effects of PROIES have been identified.

**Keywords:** Tax benefits. Tax recovery programs. PROIES. Higher education.

**Paper category:** Master's thesis.



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABMES	Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CTN	Código Tributário Nacional
DAU	Dívida Ativa da União
DW	Sistema de Informação Gerencial - DataWarehouse
ENADE	Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes
FIES	Financiamento ao Estudante de Ensino Superior
IES	Instituições de ensino superior
IGC	Índice Geral de Cursos
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
LAI	Lei de Acesso à Informação
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
ME	Ministério da Economia (antigo Ministério da Fazenda)
MEC	Ministério de Educação
MF	Ministério da Fazenda (hoje Ministério da Economia)
MP	Medida Provisória
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PAES	Parcelamento Especial (Lei 10.684/2003)
PAEX	Parcelamento extraordinário (MP 303/2006)
PERT	Programa Especial de Regularização Tributária
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PISA	Programa Internacional de Avaliação de Alunos
PROIES	Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior
PROUNI	Programa Universidade Para Todos
PRT	Programa de Regularização Tributária
PSM	<i>Propensity Score Matching</i>
REFIS	Programa de Recuperação Fiscal (Lei 9.964/2000)
RFB	Receita Federal do Brasil
SIDA	Sistema da Dívida Ativa
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

## LISTAS DE FIGURAS

Figura 1 – Histograma do escore de propensão para o pareamento. ....	44
Figura 2 – Resultado do pareamento pelo PSM .....	45
Figura 3 – Qualidade do pareamento - balanceamento das variáveis.....	46
Figura 4 – Passivo fiscal em 05/05/2012.....	47
Figura 5 – Arrecadação anual em 2011. ....	47
Figura 6 – Tempo de atividade das mantenedoras.....	48
Figura 7 – Matrículas ativas em 2012.....	48
Figura 8 – IGC contínuo médio em 2012 .....	48
Figura 9 – Evolução do passivo fiscal dos grupos.....	51
Figura 10 – Evolução da arrecadação de tributos proveniente dos grupos.....	52
Figura 11 – Evolução do IGC contínuo.....	54
Figura 12 - Evolução dos níveis de matrículas .....	56

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Programas de parcelamentos especiais gerais .....	24
Quadro 2 - Programas de parcelamentos especiais dirigidos .....	25

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Pedidos de parcelamentos e dívidas de contribuintes contumazes .....	29
Tabela 2 – Evolução dos números de matrículas em estabelecimentos públicos e privados no ensino superior.....	31
Tabela 3 – Evolução dos números de vagas não preenchidas .....	31
Tabela 4 – Resultado do pareamento pelo PSM – comparativo de médias das variáveis antes e depois.....	45
Tabela 5 – Categoria administrativa das mantenedoras .....	47
Tabela 6 – Histórico de adesão a parcelamentos especiais.....	47
Tabela 7 – Resultados da ANOVA para o passivo fiscal. ....	50
Tabela 8 – Resultados da ANOVA para a arrecadação de tributos. ....	52
Tabela 9 – Resultado da ANOVA para a qualidade de ensino. ....	54
Tabela 10 – Resultados da ANOVA para o total de matrículas .....	55

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	15
1.1	Contextualização e justificativa .....	15
1.2	Problema de pesquisa.....	17
1.3	Objetivos .....	17
1.4	Delimitação do Estudo .....	17
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	19
2.1	O Estado e a tributação .....	19
2.2	O papel dos benefícios fiscais.....	21
2.3	Moratória e parcelamento .....	22
2.4	Programas de parcelamentos especiais .....	23
2.5	Efeitos da sucessão de parcelamentos especiais .....	27
3	O PROIES .....	30
3.1	Origens do programa .....	30
3.2	Características do PROIES .....	33
4	METODOLOGIA.....	38
4.1	População de interesse e grupos de tratamento e controle.....	38
4.2	Variáveis e hipóteses .....	39
4.3	Estratégias utilizadas.....	40
4.4	Origem dos dados e indicadores utilizados.....	40
4.4.1	Reestruturação fiscal .....	41
4.4.2	Níveis de matrícula.....	42
4.4.3	Qualidade de ensino.....	42
4.5	Limitações.....	42
4.6	Tratamento dos dados e pareamento das amostras .....	42
5	RESULTADOS E ANÁLISE.....	44
5.1	Pareamento.....	44
5.2	Estatísticas descritivas .....	46
5.3	Resultados da análise de variância (ANOVA).....	49
5.3.1	Efeitos do PROIES no passivo fiscal das mantenedoras .....	49
5.3.2	Efeitos na arrecadação de tributos proveniente das mantenedoras.....	51
5.3.3	Efeitos na qualidade de ensino .....	53

5.3.4	Efeitos no número de matrículas .....	54
5.4	PROIES – Dívida Previdenciária.....	56
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	58
7	REFERÊNCIAS .....	60

## **1 INTRODUÇÃO**

### **1.1 Contextualização e justificativa**

O Brasil ocupa as últimas posições nos rankings mundiais de educação, abaixo da média da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e de países como México e Chile (OECD, 2018). No Programa Internacional de Avaliação de Alunos (PISA) de 2015, dentre 73 países e regiões, o Brasil ficou entre a 59ª e a 66ª posição, com notas muito abaixo da média da OCDE (SASSAKI et al., 2018), resultados que não foram melhores no PISA 2018 (OECD, 2019). De fato, “da alfabetização ao ensino médio, permanecemos com resultados educacionais críticos e que não vêm apresentando tendências promissoras” (TODOS PELA EDUCAÇÃO, 2018, p. 11).

No ensino superior, o indicador do nível de escolaridade da OCDE, que mede a porcentagem de pessoas entre 25 e 64 anos que possui ao menos uma formação superior, aponta um percentual de 48,9% no Brasil, 37ª posição entre 40 países. Para se ter uma ideia, o Japão lidera o ranking com 94,6% da população e a Rússia aparece em seguida com 94% (OECD, 2018). Resultado semelhante revelou uma pesquisa da Confederação Nacional da Indústria (CNI), na qual o Brasil figurou na 11ª colocação, entre 13 países, no ranking que mede a população com ensino superior completo. Na pesquisa, que analisa fatores de competitividade, o Brasil figurou em 9º lugar, de um total de 15 países, com 3,7 pontos, metade da pontuação do Canadá, 1º colocado com 7,4 pontos (CNI, 2016).

Objetivando melhorar o desempenho histórico, o Brasil, a partir do início dos anos 2000, começou a desenvolver uma série de políticas educacionais voltadas à ampliação da oferta de vagas e democratização do acesso ao ensino superior. Paralelamente à abertura de cursos e vagas em instituições públicas, houve também a transferência da oferta para instituições privadas, com subsídios do Estado, através do Programa Universidade para Todos (PROUNI) e do Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior (FIES). Aqui, importante registrar que, segundo a Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior (ABMES), 40% da população brasileira não têm condições de arcar com os custos de um curso superior e 36% da evasão nesses cursos decorrem de motivos financeiros (ABMES, 2018).

Por outro lado, dados do Ministério da Educação (MEC) e do então Ministério da Fazenda (MF) de 2012 revelavam que duzentas e vinte e cinco instituições de ensino superior (IES) possuíam débitos fiscais em montante acima de R\$ 2.800,00 por aluno, totalizando um passivo superior a R\$ 17 bilhões (ABMES, 2012a). As IES em situação de irregularidade fiscal

representavam 52% do total das que aderiram ao PROUNI e respondiam por 165.964 bolsas ativas no programa, 32% do total, e 104.285 contratos de FIES, 24% do total (ABMES, 2012a). Caso não regularizassem sua situação fiscal até 30 de setembro de 2012, essas IES seriam excluídas do PROUNI, nos termos do parágrafo único do art. 1º da Lei 11.128/2005, reduzindo a oferta de vagas do programa.

Nesse cenário, de necessidade de ampliação da oferta de bolsas e manutenção dos níveis de matrículas no ensino superior, mas também de dificuldade financeira das mantenedoras das IES, foi lançado o Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (PROIES).

O PROIES foi instituído pela Lei nº 12.688, de 18 de julho de 2012, com o objetivo de, utilizando-se de benefícios fiscais como indutores da atividade econômica e social, assegurar condições para a continuidade das atividades de entidades mantenedoras de instituições integrantes do sistema de ensino federal (BRASIL, 2012a). Pelo programa, além de concedida moratória de doze meses e parcelamento em até 180 prestações dos débitos das mantenedoras junto à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), até 90% do valor de cada parcela poderiam ser pagos mediante certificados emitidos pelo Tesouro Nacional, em contraprestação à oferta de bolsas de estudo. As características do PROIES diferenciam-no dos tradicionais programas especiais de parcelamento, como o Programa de Recuperação Fiscal instituído pela Lei 9.964/2000 (REFIS), procurando aliar, ao aspecto da recuperação fiscal, a ampliação da oferta de bolsas no ensino superior, a melhoria da qualidade do ensino e da situação econômico-financeira e a manutenção dos níveis de matrículas.

Passados oito anos da instituição do PROIES, o Congresso Nacional discute atualmente, no PL 9.217/2017, um novo programa de benefícios fiscais voltado especificamente para as IES. Além disso, o cenário econômico deixado pela pandemia da COVID-19 impõe a necessidade de discussão de programas de minoração do impacto financeiro, sobretudo para entidades que prestam serviços públicos, como as mantenedoras de IES.

Embora a experiência do PROIES, em especial a avaliação dos seus efeitos, tenha muito a contribuir com essas discussões, não se identificou investigações mais aprofundadas sobre os resultados da política, em especial no que toca à recuperação fiscal das mantenedoras de IES. Estudos nesse sentido podem contribuir com novas propostas, de forma que uma análise da política pública é oportuna.



## **1.2 Problema de pesquisa**

Objetivando estudar os efeitos do PROIES, formulou-se a seguinte pergunta de pesquisa: como o PROIES influenciou na recuperação fiscal das entidades mantenedoras de IES?

## **1.3 Objetivos**

O objetivo primário da pesquisa foi compreender como a adesão ao PROIES influenciou a recuperação fiscal das entidades mantenedoras de IES. Nada obstante, o trabalho também analisou possíveis efeitos do programa no número de matrículas e na qualidade do ensino oferecido, outros objetivos da política estudada, que constam neste relatório como externalidades.

Para alcançar o objetivo principal, foram traçados os seguintes objetivos secundários:

- a) Estudar o papel do tributo no estado moderno e a extrafiscalidade;
- b) Identificar os programas de parcelamento brasileiros;
- c) Compreender as características e objetivos do PROIES;
- d) Analisar os efeitos do PROIES na recuperação fiscal das entidades mantenedoras.

## **1.4 Delimitação do Estudo**

A pesquisa objetivou mensurar em que medida o PROIES contribui para a recuperação fiscal das mantenedoras de IES e as teorias que a embasam e as discussões propostas são centradas nessa questão. Não se pretendia realizar uma avaliação executiva ou de todos os impactos da política pública, de forma que outros reflexos do PROIES não diretamente relacionados à recuperação fiscal das mantenedoras não são alvo do estudo. Nada obstante, considerando os objetivos do PROIES, foram analisados também e constam no relatório, como externalidades da pesquisa, efeitos da política no número de matrículas e na qualidade de ensino das IES. Não foi possível analisar impactos no número de bolsas integrais, posto que tais informações não foram disponibilizadas pelo MEC, apesar de solicitadas em pedidos de informações direcionados àquele órgão.

Registre-se também que a pesquisa não se propôs a sugerir alterações na política pública, a despeito da possibilidade de seus resultados virem a servir de embasamento para a tomada de decisões envolvendo-a ou na construção de novos programas.

Após esta introdução, apresenta-se a teoria que dá suporte ao trabalho e em seguida as características do PROIES. Na sequência, passa-se a expor a metodologia adotada na pesquisa para, no capítulo seguinte, trazer-se os resultados e as análises. Por fim, são tecidas algumas considerações sobre todo o trabalho e as conclusões.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

A revisão literária que dá suporte a este trabalho baseia-se, sobretudo, no dever fundamental de pagar impostos, lastreado nas ideias de solidariedade fiscal. Estuda-se ainda o papel dos benefícios fiscais como instrumentos de realização dos objetivos do Estado e os efeitos gerados pelos programas de parcelamentos especiais.

### 2.1 O Estado e a tributação

No Estado moderno, a arrecadação de recursos financeiros para o financiamento de suas atividades e programas ocorre precipuamente mediante a tributação de riquezas, conforme a capacidade econômica dos membros da sociedade. Nesse contexto, Casalta Nabais (2015) argumenta que o tributo deve ser visto não como um encargo para o contribuinte, mas como a parcela de contribuição para o bem coletivo, “contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em Estado” (NABAIS, 2015, p. 185).

Na mesma linha, Ricardo Lobo Torres lança o princípio da solidariedade por trás da ideia de tributação: “a ideia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal [...] Sim, o tributo se define como o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais” (TORRES, 2005, p. 181). Buffon e Bessani (2013) ponderam que, de fato, o dever fundamental de pagar tributos fundamenta-se na ideia de solidariedade, já que tal dever decorre da própria vida em sociedade.

Com efeito, a instituição e cobrança de tributos não constituem um fim si mesmas. São, na verdade, meios que possibilitam ao Estado concretizar seus objetivos sociais em benefício da sociedade. É o Estado Fiscal, como destaca Marco Aurélio Greco:

Na medida em que a sociedade quer um Estado que não seja proprietário de todos os bens (de cuja exploração resultariam recursos suficientes para seu funcionamento) e, mais, se ela pretende que esse Estado faça algo (p. ex., proveja a seguridade social), o dinheiro de que necessita deverá vir de alguma outra origem que não seja a mera exploração de seu patrimônio. Vale dizer, virá da tributação. Daí falar-se em “Estado Fiscal” como aquele que, para subsistir, necessita de tributos (GRECO; GODOI, 2005, p. 182).

É nesse contexto que o dever de pagar tributos constitui um dos principais deveres dentro de um Estado organizado, princípio da própria cidadania: “no actual estado fiscal, para o qual não se vislumbra qualquer alternativa viável, pelo menos nos tempos mais próximos, os

impostos constituem um indeclinável dever de cidadania cujo cumprimento a todos nós deve honrar” (NABAIS, 2005, p. 58). Sintetizando as ideias de Casalta Nabais, Sérgio André Rocha repete a frase de Ricardo Lobo Torres: “o tributo é o preço da liberdade” (GODOI; ROCHA, 2017, p. 25).

Na análise da Constituição brasileira de 1988, Souto Maior Borges relaciona os direitos fundamentais à tributação: “são praticamente inesgotáveis as regras constitucionais preservadoras da dignidade da existência humana e disciplinadoras das implicações entre esse princípio fundamental e o exercício do poder de tributar” (BORGES, 2001, p. 190). Ora, sonegado o dever de pagar tributos, estaria impossibilitado, o Estado, de assegurar a realização dos demais direitos, especialmente aqueles de cunho prestacional (BUFFON; BESSANI, 2013).

Por outro lado, além da natural função arrecadatória que possuem, os tributos são o mais importante instrumento de intervenção estatal na atividade econômica, pelo qual um governo põe em prática suas propostas econômicas e de justiça distributiva (MURPHY; NAGEL, 2002).

A utilização do caráter extrafiscal dos tributos como forma de dar cumprimento às políticas estatais é ressaltada por Canotilho (2007), como instrumento de política econômica, estimulando e desestimulando atividades ou práticas e consumo mediante o uso da tributação. Casalta Nabais (2015) define extrafiscalidade como um conjunto de normas que, utilizando instrumentos fiscais, objetivam precipuamente o alcance de resultados econômicos e sociais, e não a obtenção de receitas. Na mesma linha, Ricardo Lobo Torres conceitua a extrafiscalidade como a “utilização do tributo para obter certos efeitos na área econômica e social, que transcendem a mera finalidade de fornecer recursos para atender às necessidades do tesouro” (TORRES, 1999, p. 135). Aqui, em vez de simplesmente obter receitas (arrecadar) e gerar despesas diretas para atingir seus objetivos, o Estado estimula ou desestimula comportamentos, com a finalidade de atingir aqueles mesmos objetivos.

Salientando as ideias de Tipke, Karoline Marchiori de Assis observa: “as normas de finalidade extrafiscal não são fiscalmente motivadas, uma vez que são motivadas por fins político-econômicos, sociopolíticos (em especial redistributivo), culturais, científicos, ambientais, relacionados à saúde, etc” (ASSIS, 2013, p. 101). Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, ressalta que, em regra, as normas tributárias possuem finalidade tanto fiscal como extrafiscal: “não há entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade” (CARVALHO, 2011, p. 249).

No mesmo sentido é a observação de Buffon e Bessani (2013), lembrando que uma medida de carácter extrafiscal pode resultar no ingresso de receitas para o Estado, porém, “a finalidade visada com ela não é meramente arrecadatória [...] O objetivo transcende, pois, o arrecadar e direciona-se a estímulos comportamentais que tenham como fim objetivos constitucionalmente previstos” (BUFFON; BESSANI, 2013, p. 262).

De fato, a tributação, quando utilizada para incentivar certos comportamentos económicos e sociais, revela-se instrumento potencialmente apto para alcançar as finalidades do Estado (BOMFIM, 2015). É relevante não perder de vista, contudo, que os objetivos pretendidos com medidas de carácter extrafiscal devem possuir uma finalidade constitucionalmente justificável e estarem atrelados ao interesse público. Não se pode esquecer, afinal, que tanto em medidas de oneração, como de desoneração tributária está presente uma forte característica de solidariedade, já que, no primeiro caso, aqueles que suportam a maior tributação o fazem em benefício da coletividade; no segundo caso, é a coletividade que divide o custo da desoneração (BUFFON; BESSANI, 2013).

Para o presente trabalho foram estudados os efeitos de benefícios fiscais, mais especificamente de programas de parcelamentos especiais, como o PROIES.

## **2.2 O papel dos benefícios fiscais**

No aspecto da desoneração tributária, a extrafiscalidade manifesta-se, sobretudo, mediante a concessão de benefícios fiscais, como salienta Casalta Nabais:

Effectivamente, é no domínio dos chamados benefícios fiscais que a extrafiscalidade se revela em termos mais significativos e frequentes, pois que é geralmente reconhecido integrar o seu próprio conceito a natureza ou carácter extrafiscal como, de resto, se verifica no conceito legal que a nossa ordem jurídica nos fornece – o art. 2º, nº 1, do EBF, que define os benefícios fiscais como medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem. (NABAIS, 2015, p. 632/633)

Classicamente, pode-se afirmar que incentivos fiscais são medidas estatais que objetivam promover o desenvolvimento económico e social ao incentivar determinado comportamento, mediante renúncias fiscais (BALEEIRO, 2002; CALDERARO, 1973; MILAGRES, 1986). Trata-se de normas de exceção ao regime geral, dirigidas a um determinado grupo de beneficiários, com finalidade pública extrafiscal (ASSIS, 2013; GOMES, 1991; HENRIQUES, 2009; NABAIS, 2015).

Conforme expõe Élcio Fiori Henriques, ainda que não se possa encontrar uma definição satisfatória para o termo “benefício fiscal”, uma característica fundamental desse conceito é que proporciona “um tratamento tributário menos gravoso para os contribuintes beneficiados, acarretando um recolhimento menor de tributos” (HENRIQUES, 2009, p. 12). Esse tratamento favorável, por sua vez, gera um empobrecimento do Estado, com a renúncia da receita, na exata proporção do enriquecimento do contribuinte beneficiário (HENRIQUES, 2009). Assim, pode-se dizer que benefícios fiscais constituem normas tributárias que, excetuando-se do regime padrão, propiciam a determinado grupo o pagamento de menos tributos e ao Estado, conseqüentemente, a renúncia de receitas.

Por sua vez, Campos (2018) pondera que, além dos benefícios de caráter tributário, benefícios fiscais podem compreender também os de caráter financeiro e creditício, mas os tributários diferem destes últimos, “pois representam renúncias de receitas públicas por meio do sistema tributário, na busca pela realização de finalidades econômicas e sociais” (CAMPOS, 2018, p. 7). É o que observa também Karoline Marchiori de Assis, ao salientar a diferença entre benefícios fiscais (tributários) e subvenções diretas (benefícios financeiros). Enquanto os primeiros encontram-se no campo do direito tributário, representando renúncia de receitas fiscais, as subvenções estão atreladas ao direito financeiro e representam “doações” aos beneficiários, despesas do Estado, ou seja, é um gasto após a entrada das receitas (ASSIS, 2013).

Importante registrar que a doutrina costuma classificar os benefícios fiscais como condicionados ou incondicionados, sendo que nos primeiros a lei que institui o benefício condiciona seu gozo ao cumprimento de determinados atos relacionados a comportamentos que o Estado pretende estimular (ASSIS, 2013). Um exemplo são as isenções condicionadas, como na hipótese em que se concede isenção de tributos federais para entidades mantenedoras que abram novas vagas em cursos superiores de alta demanda e que o União pretenda incentivar.

### **2.3 Moratória e parcelamento**

Medidas de postergação do pagamento de tributos, como a concessão de moratória e parcelamento, ambos utilizados no PROIES, são meios comumente utilizados para a concessão de benefícios fiscais (HENRIQUES, 2009).

A moratória é a estipulação de um novo prazo para o cumprimento da obrigação. Em Direito Tributário, significa a concessão, pelo Estado credor, de um novo prazo para que o crédito tributário seja quitado, em momento posterior ao originariamente previsto (AMARO,

2016; CARVALHO, 2009; PAULSEN, 2020; SABBAG, 2015). Ressaltando não se tratar de um perdão da dívida, Elcio Fiori Henriques destaca que “a moratória, diversamente do que ocorre com a isenção e a remissão, não é causa de extinção, mas, simplesmente, meio de suspensão do crédito tributário” (HENRIQUES, 2009, p. 187)

A matéria está minuciosamente disciplinada no Código Tributário Nacional (CTN). As normas gerais previstas no CTN reservam à lei que institui a moratória a estipulação do prazo de duração do benefício, as condições para sua concessão em caráter individual, os tributos a que se aplica, o número e o vencimento das prestações para pagamento e as garantias que devem ser oferecidas pelo beneficiário (BRASIL, 1966).

O parcelamento, por sua vez, nada mais é do que espécie do gênero moratória, em que se autoriza o pagamento em prestações (AMARO, 2016; CARVALHO, 2009; HENRIQUES, 2009; PAULSEN, 2020). Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho observa que parcelamento “é uma moratória em fatias mensais, até anuais. Reparte-se o pagamento por um longo trecho de tempo. Tornam-se vários, apenas isto” (COELHO, 2012, p. 691). O próprio CTN prescreve que são aplicáveis ao parcelamento, subsidiariamente, as normas atinentes à moratória (BRASIL, 1966).

No âmbito federal, costuma-se classificar os parcelamentos tributários em duas espécies: o parcelamento convencional ou ordinário, espécie geral prevista na Lei 10.522/2002, e os parcelamentos especiais, programas com regras extraordinárias, geralmente com prazo específico para adesão, como o PROIES ou o REFIS (BRASIL, 2017; GONÇALVES, 2018).

O parcelamento ordinário pode ser formalizado a qualquer tempo e permite o pagamento dos débitos já vencidos em até sessenta prestações mensais, atualizadas pela taxa SELIC. Nessa modalidade, não são concedidos descontos e, quando os débitos já se encontrarem inscritos em dívida ativa da União (DAU), pode ser exigida a apresentação de garantia para saldos a partir de determinado valor (BRASIL, 2002).

## **2.4 Programas de parcelamentos especiais**

A despeito de sua própria natureza pressupor um caráter excepcional, nas duas últimas décadas foram criados mais de trinta programas de parcelamento especiais (BRASIL, 2017; CAMPOS, 2018; “Parcelamentos Especiais — Receita Federal”, [s.d.]), a maioria trazendo consigo uma série de benesses além dos novos prazos para pagamento, como a redução de juros e multas. O quadro abaixo traz algumas características de programas de parcelamento especiais gerais, dirigidos a toda a sociedade, desde o ano 2000.

Quadro 1 – Programas de parcelamentos especiais gerais

PROGRAMA	LEGISLAÇÃO	DESTINATÁRIO	PRAZO	OUTROS BENEFÍCIOS	OBSERVAÇÕES
REFIS	Lei 9.964/2000	Pessoas jurídicas	Indeterminado	1. Possibilidade de pagamento dos juros e multa com prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL. 2. Correção pela TJLP	O valor de cada parcela é calculado com base na receita bruta mensal, de forma que cada prestação pode representar um valor irrisório e sequer amortizar a correção monetária da dívida, eternizando-a. Contou com a adesão de 129 mil contribuintes (BRASIL, 2017)
PAES	Lei 10.684/2003	Pessoas físicas e jurídicas	Até 180 meses	1. Redução de 50% nas multas. 2. Correção pela TJLP	Contou com a adesão de 374 mil contribuintes, sendo 282 mil pessoas jurídicas e 92 mil físicas (BRASIL, 2017)
PAEX	MP 303/2006	Pessoas jurídicas	Até 130 meses	1. Redução de até 80% nas multas e 30% nos juros. 2. Correção pela TJLP	Contou com a adesão de 244 mil contribuintes (BRASIL, 2017)
“Refis da Crise”	MP 449/2008 Lei 11.941/2009 Lei 12.865/2013 (reabertura) Lei 12.973/2014 (reabertura) Lei 12.996/2014 Lei 13.043/2014 (reabertura)	Pessoas físicas e jurídicas	Até 180 meses	1. Redução de até 100% nas multas, 45% nos juros e 100% dos encargos legais. 2. Possibilidade de pagamento dos juros e multa com prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL.	O programa inicialmente já previa 14 modalidades de pagamento à vista/parcelamento e, incluindo as sucessivas reaberturas, contou com mais de 1,3 milhão de adesões (BRASIL, 2017). As reaberturas pelas leis 12.996 e 13.043 exigiram o pagamento de um percentual entre 5% e 20% do saldo devedor em até 5 prestações.
PRT	MP 766/2017	Pessoas físicas e jurídicas	Até 120 meses	Possibilidade de pagamento de juros e multa com prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL.	Contou com a adesão de 100 mil contribuintes (BRASIL, 2017)
PERT	MP 783/2017 (Lei 13.496/2017)	Pessoas físicas e jurídicas	Até 180 meses	1. Redução de até 90% dos juros, 70% das multas e 100% dos	O programa envolveu diversas modalidades de



				encargos legais, inclusive honorários advocatícios. 2. Possibilidade de pagamento dos juros e multa com prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL.	parcelamento e os benefícios variavam de acordo com a modalidade escolhida. Contou com a adesão de 740 mil contribuintes (BRASIL, 2017)
--	--	--	--	--	--

Elaboração própria. Fontes: sítio da Receita Federal do Brasil (“Parcelamentos Especiais — Receita Federal”, [s.d.]) e Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais (BRASIL, 2017).

Além desses programas gerais, houve diversos outros programas de parcelamentos especiais dirigidos a atividades ou grupos específicos de contribuintes, sintetizados no quadro abaixo:

Quadro 2 - Programas de parcelamentos especiais dirigidos

PROGRAMA	LEGISLAÇÃO	DESTINATÁRIO	PRAZO	OUTROS BENEFÍCIOS	OBSERVAÇÕES
Timemania e santas casas	Lei 11.345/2006	Entidades desportivas e entidades beneficentes de assistência social	Até 240 meses	Redução de 50% nas multas	---
Ingresso no Simples Nacional 2007	Lei Complementar 123/2006	Microempresas e empresas de pequeno porte	Até 100 meses	---	Envolveu, além dos débitos com a União, os com os estados e municípios
Ingresso no Simples Nacional 2009	Lei Complementar 128/2008	Microempresas e empresas de pequeno porte	Até 100 meses	---	Envolveu, além dos débitos com a União, os com os estados e municípios
Contribuições previdenciárias de órgãos públicos	MP 457/2009 Lei 11.960/2009 Lei 12.058/2009	Municípios e autarquias e fundações municipais	Até 240 meses	Redução de até 100% nas multas e 50% nos juros	---
Aproveitamento indevido de crédito de IPI	MP 470/2009	Pessoas jurídicas que se utilizaram indevidamente do benefício previsto no DL 491/69.	Até 12 meses	Redução de até 100% nas multas, 90% nos juros e 100% nos encargos legais	Débitos relativos ao aproveitamento indevido de créditos de IPI
Parcelamento do FIES	Lei 11.552/2007 Lei 12.202/2010	Entidades mantenedoras de IES	Até 120 meses	---	As prestações podem ser pagas com certificados emitidos pelo Tesouro Nacional em contraprestação a operações do FIES

PROIES	MP 559/2012 (Lei 12.688/2012) Lei 12.989/2014	Entidades mantenedoras de IES em grave situação econômico-financeira	Até 180 meses	1. Redução de 40% nas multas 2. Moratória de 12 meses	Considerou-se em grave situação financeira as mantenedoras com débitos iguais ou superiores a R\$ 1.500,00 por matrícula.
Parcelamento do PASEP	MP 574/2012	Estados, municípios e suas autarquias e fundações	Até 180 meses	Redução de até 60% nas multas, 25% nos juros e 100% nos encargos legais	Débitos relativos ao PASEP
Parcelamento do PASEP e contribuições previdenciárias de órgãos públicos	MP 589/2012 Lei 12.810/2013	Estados, municípios e suas autarquias e fundações	Até 240 meses	Redução de até 100% nas multas, 50% nos juros e 100% nos encargos legais	Débitos relativos ao PASEP e contribuições previdenciárias
PIS e Cofins de instituições financeiras	Lei 12.865/2013 Lei 12.973/2014	Instituições financeiras e equiparadas	Até 60 meses	Redução de até 80% nas multas, 40% nos juros e 100% nos encargos legais	Débitos de PIS e COFINS Além do parcelamento, havia a opção de pagamento à vista com redução de 100% dos juros, multas e encargos.
IRPJ e CSLL (TBU)	Lei 12.865/2013 Lei 12.973/2014	Empresas com outras controladas ou coligadas no exterior	Até 180 meses	Redução de até 80% nas multas, 40% nos juros e 100% nos encargos legais	Débito decorrentes de aplicação do art. 74 da MP 2158-35.
IPRJ e CSLL ganhos de capital	Lei 13.043/2015 Lei 13.097/2015	Pessoas jurídicas que obtiveram ganho de capital pela alienação de ações originadas da conversão de títulos patrimoniais de associações civis sem fins lucrativos.	Até 60 meses	Redução de até 80% nas multas, 40% nos juros e 100% nos encargos legais	Débitos de IPRJ e CSLL decorrentes de ganho de capital. Além do parcelamento, havia a opção de pagamento à vista com redução de 100% dos juros, multas e encargos.
Redom	Lei Complementar 150/2015	Empregador doméstico	Até 120 meses	Redução de até 100% das multas e encargos legais, incluindo honorários advocatícios, e 60% dos juros.	Débitos de contribuições previdenciárias
Profut	Lei 13.155/2015	Entidades desportivas	Até 240 meses	Redução de 70% das	---

		profissionais de futebol		multas, 40% nos juros e 100% nos encargos legais.	
Prem	MP 778/2017 Lei 13.485/2017	Estados, municípios e suas autarquias e fundações	Até 200 meses	Redução de 40% das multas e encargos legais, 25% dos honorários advocatícios e 80% dos juros	Débitos de contribuições previdenciárias
PRR	Lei 13.306/2018 Lei 13.630/2018	Empregador rural pessoa física e empregador rural pessoa jurídica	Até 178 meses	Redução de 100% das multas, juros e encargos legais, incluindo honorários advocatícios	Débitos de contribuição previdenciária do empregador rural
PERT-SN	Lei Complementar 162/2018	Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional	Até 180 meses	1. Redução de até 90% dos juros, 70% das multas e 100% dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios.	---

Elaboração própria. Fontes: sítio da Receita Federal do Brasil (“Parcelamentos Especiais — Receita Federal”, [s.d.]) e Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais (BRASIL, 2017).

## 2.5 Efeitos da sucessão de parcelamentos especiais

Como se verifica, apesar de pretensamente possuírem caráter extraordinário, os parcelamentos especiais tornaram-se comuns no Brasil. Desde o ano 2000, mais de trinta programas foram criados, para as mais diversas situações, com expressivos benefícios e renúncia fiscal (BRASIL, 2017), colocando o Brasil como um dos países que oferecem não apenas os maiores prazos, mas também os mais expressivos benefícios para a regularização dos débitos fiscais no mundo (BRASIL, 2017; OECD, 2014).

Apesar da pretensão de permitir a recuperação de créditos públicos, estudos demonstram que a frequência desses programas tem, na verdade, causado impacto negativo na arrecadação, desincentivando o recolhimento voluntário dos tributos correntes (BRASIL, 2017; CAMPOS, 2018; FABER; SILVA, 2016; GONÇALVES, 2018; MORAIS; MACEDO; BORGES, 2011; MORENO; BELTRÁN; MATA, 2019). À mesma conclusão chegou a

Controladoria-Geral da União, em procedimento de auditoria na Receita Federal do Brasil (CGU, 2016).

Analisando os resultados dos programas gerais de parcelamento especial instituídos nos anos 2000, Moraes, Correia e Borges (2011) demonstraram que cerca de 90% dos débitos parcelados não foram regularizados. A conclusão é que tais programas não se prestam à finalidade de solucionar o passivo fiscal dos contribuintes.

Por outro lado, Moreno, Beltrán e Mata (2019) destacam que um dos efeitos negativos no cumprimento voluntário das obrigações tributárias é a percepção de que podem haver, no futuro, programas de regularização mais benéficos. Faber e Silva (2016), por sua vez, demonstraram que os sucessivos programas de parcelamento brasileiros influenciam na decisão de manutenção dos pagamentos dos tributos correntes. A expectativa desses programas “reduz em 5,8% a arrecadação induzida média do biênio anterior ao parcelamento” e “acarreta um decréscimo estimado em 1,5% na arrecadação induzida média do biênio posterior ao parcelamento” (FABER; SILVA, 2016, p. 184/185). No mesmo sentido concluiu também Nelson Leitão Paes, que é taxativo ao afirmar que “o mecanismo de parcelamentos tributários é inadequado como forma de aumentar as receitas e prover os incentivos corretos aos contribuintes” (PAES, 2014, p. 349).

Utilizando-se da análise econômica do direito, Plutarco (2012) demonstrou que pode ser bastante vantajosa uma estratégia de sonegação e litigância tributária como forma de obtenção de recursos para financiamento das atividades operacionais, em vez de recorrer ao mercado financeiro. Lima, Wilbert e Serrano (2017), por sua vez, comprovaram que, considerando as taxas de juros e até as multas, o “financiamento” mediante o parcelamento de tributos – parcelamento ordinário – também é significativamente mais vantajoso do que a obtenção de um empréstimo bancário. Ora, se mesmo no parcelamento ordinário a opção pela sonegação e parcelamento mostra-se vantajosa, parece evidente que essa vantagem aumenta exponencialmente nos programas de parcelamento especiais, que trazem diversos outros benefícios, como observado acima.

A Receita Federal do Brasil, em estudo específico sobre os frequentes programas de parcelamento especiais no Brasil, observou que a frequência e os benefícios oferecidos fazem com que seja mais vantajoso deixar de pagar os tributos devidos e aplicar tais recursos no mercado financeiro, emprestando à própria União com a aquisição de títulos públicos:

29. Os elevados percentuais de exclusão de contribuintes dos parcelamentos especiais e o expressivo aumento do passivo tributário administrado pela Receita Federal evidenciam que os parcelamentos não são instrumentos eficazes para a recuperação do crédito tributário, além de causar efeitos deletérios na arrecadação tributária corrente, posto que o contribuinte protela o recolhimento dos tributos na espera de um

novo parcelamento especial. Frise-se que as regras oferecidas nesses programas tornam muito mais vantajoso para o contribuinte deixar de pagar os tributos para aplicar os recursos no mercado financeiro, já que num futuro próximo poderão parcelar os débitos com grandes descontos e outras vantagens. Caso opte por aplicar os recursos em títulos públicos, por exemplo, que são remunerados pelo Governo Federal pela taxa Selic (os mesmos juros cobrados sobre os débitos em atraso), essa opção será muito vantajosa para o contribuinte, pois ele poderá, num futuro próximo, resgatar esses títulos públicos e pagar à vista seus débitos, obtendo grande ganho devido aos descontos, inclusive dos mesmos juros adquiridos com a aplicação (que poderão até mesmo serem liquidados integralmente com PF/BCN). (BRASIL, 2017, p. 13)

O estudo demonstrou ainda que, entre os maiores contribuintes da União, há um recorrente comportamento de adesão aos programas de parcelamentos especiais. Em 2016, mais de 20% dos contribuintes sujeitos a acompanhamento especial na RFB, com faturamento superior a R\$ 150 milhões, haviam aderido a pelo menos três parcelamentos especiais, com uma dívida de quase de R\$ 110 bilhões, o que representava 68,6% do total de débitos incluídos em tais programas (BRASIL, 2017). Confira-se, pois, a tabela abaixo:

Tabela 1 – 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: extraída de (BRASIL, 2017, p. 10)

A conclusão do estudo é que “a instituição de parcelamentos especiais não tem atingido os objetivos deles esperados: incrementar a arrecadação (diminuindo o passivo tributário) e promover a regularidade fiscal dos devedores” (BRASIL, 2017, p. 14).

Em face de tais argumentos, importante salientar, tal como Nelson Leitão Paes (2012), que os efeitos na perda da arrecadação espontânea não são de fácil percepção, ao contrário do aumento imediato de receita que tais programas costumam causar. Esses ganhos, porém, são temporários, “enquanto os danos à boa cultura de pagamento de tributos podem ser permanentes” (PAES, 2012, p. 361).

### **3 O PROIES**

Apesar de enquadrar-se no conceito de parcelamento especial acima exposto, o PROIES, cujos efeitos procurou-se analisar, possui algumas características que o diferenciam de um simples programa de parcelamento com objetivos de recuperação de créditos públicos e regularização fiscal dos devedores, a começar pelo contexto em que foi instituído.

#### **3.1 Origens do programa**

Sob o paradigma da Nova Gestão Pública, o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado apresentado em 1995 pelo governo de Fernando Henrique Cardoso propôs uma reorganização das estruturas estatais, com vistas à implementação da chamada administração gerencial, “baseada em conceitos atuais de administração e eficiência, voltada para o controle dos resultados e descentralizada para poder chegar ao cidadão” (BRASIL, 1995, p 10). Entre as reformas propostas, elaborou-se um programa de publicização, mediante o qual “transfere-se para o setor público não-estatal a produção dos serviços competitivos ou não-exclusivos de Estado, estabelecendo-se um sistema de parceria entre Estado e sociedade para seu financiamento e controle” (BRASIL, 1995, p18). Nas palavras de Bresser Pereira, “a reforma gerencial mantém gratuitos os grandes serviços de consumo coletivo, mas transfere sua oferta para organizações sociais, ou seja, para provedores públicos não estatais que recebem recursos do Estado e são controlados por meio de contrato de gestão” (BRESSER-PEREIRA, 2017, p 153).

Com a educação superior inserida no programa de publicização, as IES privadas passaram a exercer importante papel na democratização do acesso aos cursos superiores. A tabela abaixo, extraída do estudo de Fernanda Cristina Barbosa Pereira Queiroz e outros (QUEIROZ et al., 2013, p. 355), demonstra a evolução do número de matrículas. Nota-se o grande salto nos números referentes a instituições privadas a partir da década de 1990, quando totalizavam 961.455 matrículas, equivalentes a 62,4% do total, quase duplicando em 2000 (1.807.2019 – 67%) e saltando para 4.736.001 em 2010, 74,2% do total nacional.

Tabela 2 – Evolução dos números de matrículas em estabelecimentos públicos e privados no ensino superior

Ano	Público		Privado		Total
	Número	%	Número	%	
1933	18.986	56,3%	14.737	43,7%	33.723
1945	21.307	51,6%	19.968	48,4%	41.275
1960	59.624	58,6%	42.067	41,4%	101.691
1970	210.613	49,5%	214.865	50,5%	425.478
1980	492.232	35,7%	885.054	64,3%	1.377.286
1990	578.625	37,6%	961.455	62,4%	1.540.080
2000	887.026	33,0%	1.807.219	67,0%	2.694.245
2001	944.584	31,1%	2.091.529	68,9%	3.036.113 *
2002	1.085.977	30,8%	2.434.650	69,2%	3.520.627
2003	1.176.174	29,9%	2.760.759	70,1%	3.936.933
2004	1.214.317	28,8%	3.009.027	71,2%	4.223.344
2005	1.246.704	27,3%	3.321.094	72,7%	4.567.798
2006	1.251.365	25,6%	3.632.487	74,4%	4.883.852
2007	1.335.177	25,4%	3.914.970	74,6%	5.250.147
2008	1.552.953	26,7%	4.255.064	73,3%	5.808.017
2009	1.523.864	25,6%	4.430.157	74,4%	5.954.021
2010	1.643.298	25,8%	4.736.001	74,2%	6.379.299

Fonte: extraída de (QUEIROZ et al., 2013, p. 355)

Apesar do aumento exponencial do número de matrículas, o número de vagas não preenchidas também crescia substancialmente (QUEIROZ et al., 2013, p 360):

Tabela 3 – Evolução dos números de vagas não preenchidas

Anos	Vagas oferecidas		Vagas não preenchidas		Percentual de vagas não preenchidas	
	Total	Privada	Total	Privada	Total	Privada
1980	404.814	277.874	48.147	38.621	11,9%	13,9%
1985	430.482	289.208	66.486	66.572	15,0%	23,0%
1990	502.784	347.775	95.636	66.766	19,0%	19,2%
1995	610.355	432.210	99.978	79.845	19,3%	18,5%
2000	1.216.281	970.665	318.724	306.191	26,2%	31,5%
2005	2.435.987	2.122.619	1.038.706	1.014.019	42,6%	47,8%
2008	2.985.137	2.641.099	1.479.318	1.442.593	49,6%	54,6%
2009	3.164.679	2.770.797	1.653.291	1.613.740	52,2%	58,2%
2010	3.120.192	2.674.855	1.529.980	1.493.205	49,0%	55,8%

Fonte: extraída de (QUEIROZ et al., 2013, p. 360)

Para democratizar de fato o acesso ao ensino superior, viabilizando o ingresso daqueles que não poderiam arcar com o pagamento das mensalidades em cursos privados, e diante do crescente número de vagas não preenchidas, gerando ociosidade e prejudicando a situação financeira das IES privadas, foi criado o PROUNI, instituído pela Lei 11.096/2005 (conversão da Medida Provisória 2013/2004), com a finalidade de conceder bolsas de estudo integrais e parciais em cursos de graduação em IES privadas, com ou sem fins lucrativos (BRASIL, 2005).

A adesão ao PROUNI é voluntária, mas as IES que aderirem ao programa, em contrapartida, ficam isentas do pagamento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). O programa, pois, é custeado por incentivos fiscais e desonerações tributárias.

Assim, no PROUNI, o Estado subsidia de modo indireto a ampliação da oferta de vagas no ensino superior, ao tempo em que as coloca à disposição da população de baixa renda, buscando universalizar o acesso ao ensino universitário. Trata-se de uma nova relação entre o Estado e a rede privada de ensino, intensificada a partir da Constituição de 1988 e da reforma gerencial de 1995.

Além do PROUNI, o FIES, embora criado em 1999, sofreu grande reformulação em 2007, com vistas a favorecer o acesso da população de baixa renda ao ensino superior. De fato, a Lei nº 11.552/2007 alterou a Lei 10.260/2001 e trouxe importantes modificações no FIES, ampliando para 100% o financiamento dos custos das mensalidades de estudantes matriculados em cursos de graduação não-gratuitos com avaliação positiva no Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE). Além disso, permitiu-se o financiamento de cursos de mestrado. Até então, o financiamento era restrito a cursos de graduação e limitava-se a até 70% dos encargos cobrados pelas IES (BRASIL, 2007).

A Lei 11.552/2007 também trouxe a possibilidade de as mantenedoras de IES parcelarem em até 120 meses seus débitos fiscais, com o pagamento das prestações utilizando-se dos títulos emitidos no âmbito do FIES (Certificado Financeiro do Tesouro, Série E - CFT-E). Para isso, havia a necessidade de que todas as IES mantidas aderissem ao PROUNI, inclusão de todo o passivo fiscal no programa e desistência de quaisquer outros tipos parcelamento, ordinários ou especiais (BRASIL, 2001).

Esse parcelamento, porém, não se mostrou eficaz para a regularização fiscal e, a despeito do sucesso do PROUNI e do FIES em ampliar o acesso ao ensino superior, grande



parte das mantenedoras de IES atravessavam grave crise financeira, que poderia comprometer a oferta de bolsas e reduzir o número de matrículas. Segundo o MEC e o então MF, em 2012, duzentas e vinte e cinco IES possuíam débitos fiscais acima de R\$ 2.800,00 por aluno, totalizando um passivo superior a R\$ 17 bilhões. As IES em situação de irregularidade fiscal representavam 52% do total das que aderiram ao PROUNI e respondiam por 165.964 bolsas ativas, 32% do total, e 104.285 contratos de FIES, 24% do total (ABMES, 2012a). Caso não regularizassem sua situação fiscal até 30 de setembro de 2012, essas IES seriam excluídas do PROUNI, nos termos do parágrafo único do art. 1º da Lei 11.128/2005.

Foi, pois, nesse contexto de necessidade de ampliação da oferta de bolsas e manutenção dos níveis de matrículas no ensino superior, diante da iminente exclusão de centenas de IES do PROUNI e consequente redução do número de bolsas, que foi lançado o PROIES, inserido na MP 559/2012, posteriormente convertida na Lei nº 12.688, de 18 de julho de 2012.

Na formulação do PROIES, houve a preocupação em se criar não apenas mais um parcelamento especial como os já recorrentes, “mas um verdadeiro programa de recuperação financeira que ainda permitisse, de certa forma, conferir mais atenção à qualidade do ensino oferecido, com melhorias de governança” (ROICHMAN, 2019, p. 15).

### **3.2 Características do PROIES**

O PROIES foi dirigido às entidades mantenedoras, conceito que, embora já consolidado, a Lei 12.688/2012 trouxe expressamente como “a instituição de direito público ou privado que se responsabiliza pelo provimento dos fundos necessários para a manutenção de ensino superior” (BRASIL, 2012, art. 3º, §2º, I). A lei também considerou “mantida” a IES que realiza a oferta da educação superior (art. 3º, §2º, II).

Os objetivos do programa estão expressos no art. 3º da norma. Além da recuperação dos créditos fiscais, buscou-se viabilizar a manutenção dos níveis de matrículas ativas, a qualidade do ensino e ampliar a oferta de bolsas integrais, dando continuidade à política de expansão do acesso ao ensino superior.

Puderam aderir ao PROIES as mantenedoras em grave situação econômico-financeira, assim consideradas as que, em 31/05/2012, possuíam um passivo fiscal junto à União superior a R\$ 1.500,00 por matrícula (BRASIL, 2012, art. 4º). Facultou-se a inclusão no programa de todas as dívidas de natureza tributária ou previdenciária das mantenedoras, vencidas até 31/05/2012, no âmbito da RFB ou da PGFN, inscritas ou não em DAU, inclusive

as que já tenham sido parceladas anteriormente, sendo que para os débitos no âmbito da RFB deveria ser requerido o encaminhamento para a PGFN, para inscrição em DAU (BRASIL, 2012b, arts. 3º a 6º). Os débitos incluídos no programa, portanto, ficaram sob responsabilidade da PGFN, que administra o parcelamento.

A adesão ao PROIES implicava algumas restrições às mantenedoras, como a necessidade de autorização prévia do MEC para criar, expandir ou extinguir cursos e ampliar ou diminuir vagas nas IES mantidas (BRASIL, 2012a, art. 5º), autorização essa que é condicionada à manutenção dos indicadores de qualidade de ensino. Necessitam de aprovação prévia também as aquisições, fusões, cisões, transferência de mantença, unificação de IES mantidas ou o descredenciamento voluntário de qualquer IES vinculada à mantenedora. Lembre-se, como exposto acima, que a mantenedora é a entidade responsável pelo provimento de fundos, enquanto a instituição de ensino (IES) é a que efetivamente realiza a oferta da educação superior.

Para a adesão, exigiu-se a aprovação de um plano de recuperação econômica e tributária, em que deveriam constar a projeção da receita bruta mensal e os respectivos fluxos de caixa durante todo o período do parcelamento, atualizados anualmente (BRASIL, 2012c, Art. 12), além da relação de todos os débitos incluídos no programa e as demais dívidas da entidade, e, sendo o caso, da proposta de pagamento dos débitos mediante a utilização de títulos públicos emitidos especificamente para o programa (Certificado Financeiro do Tesouro, Série B - CFT-B), em contrapartida à oferta de bolsas PROIES concedidas pelas mantenedoras, semelhantes às bolsas do PROUNI (BRASIL, 2012a, arts. 4º e 9º).

A Portaria PGFN / RFB nº 6, de 17 de agosto de 2012, trouxe o rol de documentos que deveriam instruir o requerimento:

Art. 10. O requerimento de moratória e parcelamento deverá ser formalizado na forma do Anexo IV a esta Portaria e apresentado na unidade da PGFN do domicílio tributário do estabelecimento sede da instituição, até 31 de dezembro de 2012, e instruído com os seguintes documentos:

I - discriminativo dos débitos da mantenedora de IES vencidos até 31 de maio de 2012, que serão objeto de moratória e parcelamento, na forma do Anexo V a esta Portaria;  
II - quando se tratar de débitos objeto de discussão administrativa ou judicial, 2ª (segunda) via:

- a) da petição de renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação, nos termos do inciso V do art. 269 do CPC, ou de certidão do Cartório que ateste o estado do processo; e
- b) do termo de desistência de impugnação ou recurso administrativo, na forma do Anexo I a esta Portaria;

III - cópia das solicitações de encaminhamento de débitos no âmbito da RFB para inscrição em DAU e de desistência dos parcelamentos anteriores, na forma dos arts. 4º e 6º, respectivamente;

IV - estatutos sociais e atos de designação e responsabilidade de seus gestores;

V - demonstrações financeiras e contábeis dos últimos 2(dois) exercícios, nos termos da legislação aplicável;

- VI - balancete contábil de 31 de maio de 2012;
- VII - parecer de empresa de auditoria independente sobre as demonstrações financeiras e contábeis;
- VIII - plano de recuperação econômica e tributária em relação a todas as dívidas vencidas até 31 de maio de 2012;
- IX - demonstração do alcance da capacidade de autofinanciamento ao longo do Proies, atestada por empresa de auditoria independente, considerando eventual uso da utilização de certificados de emissão do Tesouro Nacional, emitidos pela União, na forma de títulos da dívida pública, para pagamento de até 90% (noventa por cento) do valor das prestações;
- X - apresentação dos indicadores de qualidade de ensino das IES e dos respectivos cursos, na forma estabelecida pelo MEC; e
- XI - relação de todos os bens e direitos, discriminados por mantida, bem como a relação de todos os bens e direitos de seus controladores, administradores, gestores e representantes legais, discriminando a data de aquisição, a existência de ônus, encargo ou restrição de penhora ou alienação, legal ou convencional, com a indicação da data de sua constituição e da pessoa a quem ele favorece. (BRASIL, 2012c)

Para melhor administração do programa, considerando que débitos de natureza previdenciária eram gerenciados em sistema diferente dos demais débitos sob responsabilidade da PGFN, a adesão ao PROIES foi dividida em duas modalidades: “PROIES – DÍVIDA PREVIDENCIÁRIA” e “PROIES – DEMAIS DÉBITOS”. A primeira concentrou os débitos de natureza previdenciária, então gerenciados no sistema “Plenus”, herdado da antiga Secretaria da Receita Previdenciária e do INSS, enquanto a segunda cuidou dos demais débitos passíveis de inclusão no programa, inclusive de natureza tributária, que sempre foram administrados pela PGFN, geridos no “Sistema da Dívida Ativa – SIDA”. Essa diferenciação é relevante para a pesquisa realizada, como será demonstrado no capítulo da metodologia.

No PROIES, os débitos das mantenedoras obtiveram de imediato uma moratória de doze meses e um desconto de 40% nas multas de mora e de ofício, além da possibilidade de pagamento em até 180 prestações mensais, iniciadas após o prazo da moratória (BRASIL, 2012a, arts. 6º e 10).

Outro benefício do programa – e um diferencial em relação a outros parcelamentos – foi a possibilidade de pagamento de até 90% do valor das prestações mensais mediante a utilização de certificados da dívida pública, de emissão direta do Tesouro Nacional (CFT-B), em contrapartida a bolsas PROIES concedidas pelas mantenedoras a estudantes de cursos superiores não gratuitos e com avaliação positiva do MEC (BRASIL, 2012a, Art. 13). Para tanto, exigiu-se a adesão ao PROUNI, ao FIES e ao Fundo de Garantia de Operações de Crédito Educativo (FGEDUC).

Trata-se de uma inovação no modelo de pagamentos existente e de um benefício com evidente caráter extrafiscal, instituído com a finalidade de incentivar a oferta de bolsas de ensino superior, um dos objetivos do PROIES. Como o CTN prevê a possibilidade de dação

em pagamento apenas para bens imóveis (art. 156, XI), não se poderia simplesmente aceitar a prestação dos serviços de educação superior para pagamento dos débitos. O mecanismo utilizado, então, foi a emissão de títulos públicos específicos em contraprestação às bolsas PROIES oferecidas, títulos estes que somente podem ser utilizados para pagamento das prestações do programa.

Nos termos da Portaria Interministerial MF/MEC nº 376, de 18.9.2014, a cada mês a PGFN informa ao FNDE o valor da parcela de cada mantenedora. A Secretaria de Ensino Superior (SESu) do MEC, por sua vez, também mensalmente, informa ao Fundo o valor dos encargos correspondentes às bolsas PROIES devidos às mantenedoras. O FNDE, então, solicita à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a emissão dos títulos públicos (CFT-B) e os coloca à disposição das mantenedoras em contas individualizadas no Sistema Informatizado do FIES (SisFIES). Para pagamento das prestações, então, a mantenedora emite um documento de arrecadação fiscal (DARF) no portal da PGFN e depois o transcreve para o SisFIES. O FNDE, então, efetua o pagamento do DARF no próprio Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e a STN resgata os certificados utilizados no pagamento (BRASIL, 2014b).

As prestações mensais obedecem a um percentual mínimo calculado sobre o valor da dívida consolidada, acrescido da taxa SELIC. A sistemática de cálculo das parcelas prevê um aumento gradativo, de forma que as prestações iniciam com valores mínimos mais baixos, que vão aumentando ao longo do tempo. O parágrafo único do artigo 10 da Lei 12.688/2012 indicou essa forma de cálculo:

Parágrafo único. Cada prestação do parcelamento será calculada observando-se os seguintes percentuais mínimos aplicados sobre o valor da dívida consolidada, acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao fim do prazo da moratória até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado:

- I - da 1ª a 12ª prestação: 0,104% (cento e quatro milésimos por cento);
- II - da 13ª a 24ª prestação: 0,208% (duzentos e oito milésimos por cento);
- III - da 25ª a 36ª prestação: 0,313% (trezentos e treze milésimos por cento);
- IV - da 37ª a 48ª prestação: 0,417% (quatrocentos e dezessete milésimos por cento);
- V - da 49ª a 60ª prestação: 0,521% (quinhentos e vinte e um milésimos por cento);
- VI - da 61ª a 72ª prestação: 0,625% (seiscentos e vinte e cinco milésimos por cento);
- VII - da 73ª a 84ª prestação: 0,729% (setecentos e vinte e nove milésimos por cento);
- VIII - da 85ª a 144ª prestação: 0,833% (oitocentos e trinta e três milésimos por cento);
- IX - da 145ª a 156ª prestação: 0,625% (seiscentos e vinte e cinco milésimos por cento);
- X - da 157ª a 168ª prestação: 0,417% (quatrocentos e dezessete milésimos por cento);
- XI - da 169ª a 179ª prestação: 0,208% (duzentos e oito milésimos por cento); e
- XII - a 180ª prestação: o saldo devedor remanescente. (BRASIL, 2012a)

Além do regular pagamento das prestações, a permanência no programa é condicionada à manutenção da regularidade fiscal das IES, ao integral cumprimento do plano de recuperação econômica e tributária, e à demonstração periódica da capacidade de autofinanciamento. A rescisão do parcelamento, por sua vez, enseja a abertura de processo de supervisão no MEC, por descumprimento do requisito de capacidade de autofinanciamento, previsto na Lei de Diretrizes e Bases da Educação (Lei 9.394/1996).

Importa consignar que somente podem se candidatar às bolsas PROIES os brasileiros sem diploma de curso superior e com renda familiar per capita de até 1,5 salário-mínimo, que atendam também aos demais critérios de elegibilidade do PROUNI. A seleção, por sua vez, é realizada exclusivamente com base nas notas do ENEM (BRASIL, 2012b).

A Lei 12.688/2012 assegurou ainda que o valor de cada bolsa PROIES será equivalente à mensalidade exigida de um aluno não bolsista, “considerando todos os descontos regulares e de caráter coletivo oferecidos pela instituição, inclusive aqueles concedidos em virtude de seu pagamento pontual” (BRASIL, 2012a, Art. 13, §3º).

Em 2014, a Lei 12.989 reabriu, por 90 dias, o prazo para adesão ao PROIES, trazendo um novo benefício: a remissão dos débitos de imposto de renda retido na fonte que as IES municipais e estaduais não mantidas preponderantemente por recursos públicos deixaram de recolher à União, tendo vertido tais valores – indevidamente – aos estados ou municípios a que vinculadas (BRASIL, 2014a).

Dadas as características do PROIES, percebe-se que não se trata de um simples parcelamento especial, mas de verdadeiro programa de reestruturação, com critérios para a ampliação do acesso a cursos superiores e melhoria da gestão das IES, exigindo padrões mínimos de qualidade de ensino e responsabilidade fiscal. Essa era, de fato, a expectativa com a criação do programa (ROICHMAN, 2019).

As exigências de comprometimento e restrições da autonomia, por outro lado, deixaram o PROIES menos atrativo do que os demais programas de parcelamento, o que terminou por desincentivar a adesão (ABMES, 2012b; FRANCISCO, 2017; LIMA, 2012; SILVA, 2012; STEPHANO, 2014).

Considerando as características e objetivos do programa, formulou-se as hipóteses que foram testadas objetivando responder a pergunta de pesquisa. A hipótese alternativa (principal) é que a variação do passivo fiscal das mantenedoras é afetada pelo PROIES. A hipótese nula é que a variação do passivo fiscal não é afetada pelo programa.

## 4 METODOLOGIA

Segundo Creswell (2007), os métodos de pesquisa podem ser classificados em quantitativos, qualitativos e mistos. O presente trabalho utilizou-se de métodos quantitativos, mais adequados para testar as hipóteses propostas e analisar os efeitos do PROIES, mediante a coleta de dados e emprego de ferramentas estatísticas (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013).

Trata-se de um estudo *ex post facto*, uma vez que analisa os efeitos do PROIES, ou seja, o fenômeno já ocorreu (GIL, 2002). Como destaca Vergara (2009), esse tipo é aplicado quando não se pode manipular as variáveis, seja porque já ocorreram, seja porque não são controláveis.

Com a finalidade de responder a pergunta elaborada e analisar a relação entre o PROIES e o passivo fiscal das mantenedoras, desenhou-se a pesquisa como um quase-experimento, combinando-se as técnicas de painel e correspondência, com dados das mantenedoras desde 2008 até 2019.

### 4.1 População de interesse e grupos de tratamento e controle

Dada a impossibilidade de aleatorização e objetivando reduzir possíveis vieses, a população de interesse foi constituída apenas por mantenedoras que tinham a possibilidade de aderir ao PROIES (unidades de avaliação).

Nesse ponto, porém, houve uma limitação à pesquisa, já que, de acordo com a lei, poderiam aderir as mantenedoras cujo débito total dividido pelo número de matrículas em 31/05/2012 fosse igual ou superior a R\$ 1.500,00. Ocorre, contudo, que, como será exposto no tópico referente à origem dos dados, não foi possível obter o passivo previdenciário nem os débitos ainda não inscritos em dívida ativa da União (DAU). Já em relação ao número de matrículas, o dado mais próximo a 31/05/2012 disponível estava no Censo da Educação Superior 2011, não sendo possível verificar tal informação para a data de 31/05/2012. Optou-se, então, por um critério conservador, dividindo-se o passivo fiscal não previdenciário inscrito em DAU em 05/05/2012 (data mais próxima de 31/05/2012 dentre as disponíveis para extração), pelo total de matrículas que constava no Censo da Educação Superior 2011. A população de interesse, então, foi formada pelas mantenedoras cujo resultado dessa operação fosse superior a R\$ 1.500,00. É certo que um número maior de IES atendiam também ao requisito legal, por possuírem débitos de natureza previdenciária e/ou ainda não inscritos em

DAU, mas dada a impossibilidade de aferição desses valores, preferiu-se adotar o critério mais conservador.

Por outro lado, como a consolidação do PROIES na PGFN foi manual e cada pedido de adesão foi individualmente analisado, as mantenedoras que tiveram seu pedido deferido evidentemente atendiam a tal requisito e, portanto, foram incluídas na pesquisa, ainda que, pela fórmula acima descrita, tivessem um débito inferior a R\$ 1.500,00 por matrícula.

Assim, a população de interesse foi composta pelas mantenedoras que efetivamente aderiram ao PROIES mais as que em 05/05/2012 possuíam um passivo fiscal não previdenciário inscrito em DAU superior a R\$ 1.500,00 por matrícula, considerando o Censo da Educação Superior 2011. Foram identificadas, então, 92 mantenedoras que se enquadravam nessas características. A população de interesse do grupo de tratamento foi composta pelas 31 mantenedoras que aderiram ao PROIES e a do grupo de controle pelas 61 que não aderiram.

#### **4.2 Variáveis e hipóteses**

A variável dependente (de resposta) utilizada foi o passivo fiscal não previdenciário das mantenedoras inscrito em DAU, que congrega os débitos fiscais já vencidos, após a fase de cobrança administrativa na RFB e envio para inscrição na PGFN. Esta escolha se deu também pela facilidade na obtenção desses dados pelo autor, além do maior grau de certeza e liquidez desses valores em relação aos débitos não inscritos (BRASIL, 1980).

A principal variável independente é a adesão ao PROIES. Outras variáveis independentes, utilizadas para controle, foram o tempo de atividade das mantenedoras, o volume pago em tributos (arrecadação), o total de matrículas nas IES mantidas, a categoria administrativa e o histórico de adesão a outros parcelamentos especiais.

A expectativa, de acordo com os objetivos do programa, era que a adesão ao PROIES proporcionasse uma redução no passivo fiscal das mantenedoras, mais precisamente que, com a adesão ao PROIES o passivo fiscal fosse reduzido em maior grau (ou aumentado em menor grau) do que teria sido no caso de não adesão. A hipótese testada, então, é que a variação do passivo fiscal das mantenedoras é afetada pelo PROIES. A hipótese nula é que a variação do passivo fiscal não é afetada pelo PROIES.

$H_0$  = a variação do passivo fiscal não é afetada pelo PROIES

$H_1$  = a variação do passivo fiscal é afetada pelo PROIES

A despeito do escopo deste trabalho consistir na análise dos efeitos do PROIES sobre o passivo fiscal das mantenedoras, procurou-se avaliar também se o programa afetou a arrecadação de tributos proveniente das mantenedoras. Além disso, foram estudados ainda os efeitos nos níveis de matrículas e na qualidade de ensino, objetivos da política. Para essas questões, as hipóteses testadas seguiram o modelo do teste principal, com a hipótese nula sendo representada como a variação de aspecto analisado (arrecadação, nível de matrículas e qualidade de ensino) não sendo afetada pelo PROIES e a hipótese alternativa de que tal aspecto é afetado pelo programa.

#### **4.3 Estratégias utilizadas**

Para testar as hipóteses, utilizou-se a análise de variância (ANOVA) para medidas repetidas, modelo que analisa se a variação das médias de duas ou mais populações são semelhantes e no qual a variável dependente é acompanhada ao longo do tempo, em um quadro longitudinal com medidas repetidas (ROCHA; BACELAR JÚNIOR, 2018).

Antes, porém, para que se obtivesse amostras semelhantes nos grupos de tratamento e controle e evitar algum viés de seleção, permitindo a correta estimação do contrafactual e a realização do quase-experimento, foi feito um pareamento dos grupos na linha de entrada do PROIES, utilizando-se do *propensity score matching* (PSM). O pareamento baseia-se na ideia de que o condicionamento das amostras elimina diferenças seletivas entre os grupos de tratamento e controle decorrentes da auto seleção de programas (HECKMAN; ICHIMURA; TODD, 1998).

#### **4.4 Origem dos dados e indicadores utilizados**

O banco de dados que dá suporte à pesquisa foi formado a partir de extrações de dados públicos, respostas a pedidos de informações formulados com base na Lei de Acesso à Informação (LAI) e extrações próprias de sistemas da PGFN.

Os pedidos de informações serviram sobretudo à complementação dos dados de acesso público e à agregação das bases. Foram realizados ao todo seis pedidos de informações com base na LAI, sendo quatro dirigidos ao MEC (números 03006006669201961, 23480020447201963, 23480009829202070 e 23480011828202095), um ao INEP (23480009330202062) e um ao ME (03006009763201972). Para formar as bases, trabalhar os dados e extrair as estatísticas, utilizou-se os softwares DB Browser for SQLite, StataMP 14.2



for Windows, IBM SPSS Statistics, além do Microsoft Excel para a elaboração de alguns gráficos utilizados neste relatório.

#### **4.4.1 Restruturação fiscal**

O conceito de restruturação fiscal aqui utilizado para mensurar os efeitos do PROIES foi constituído a partir das análises do passivo fiscal inscrito em DAU e da arrecadação de tributos.

Da página da Receita Federal do Brasil (RFB, [s.d.]), extraiu-se a base do cadastro CNPJ, atualizada até 23/11/2019, com 42.484.599 observações, das quais foram selecionados os CNAEs das classes de Educação Superior – graduação, Educação Superior – graduação e pós-graduação e Educação Superior – pós-graduação e extensão (85.31-7, 85.32-5 e 85.33-3). A base também contém dados para cálculo do tempo de atividade e a categoria administrativa das mantenedoras.

A essa base foram agregados os dados referentes aos estoques de débitos inscritos em DAU e informações acerca de parcelamentos, dentre os quais o PROIES, extraídos a partir do Sistema de Informação Gerencial - DataWarehouse (DW) da PGFN em 23/02/2020, com dados atualizados até 18/02/2020. Esses dados históricos levaram em consideração o estoque da dívida por CNPJ raiz (agrupando os débitos de matriz e filiais), numa série semestral desde 07/02/2008 até 09/01/2020.

Importante registrar que o Sistema de Informação Gerencial - DataWarehouse (DW) da PGFN disponibiliza para consulta os dados referentes a débitos de natureza previdenciária somente a partir do ano de 2014 e não há possibilidade de consultar registros históricos contendo o agrupamento desses débitos. Nesse caso, a formação de um banco de dados com tais informações dependeria da consulta individualizada a cada débito, de cada contribuinte, o que se mostra inviável na presente pesquisa. Por esta razão, optou-se por excluir da análise o PROIES na modalidade previdenciária, assim como seus efeitos nos débitos dessa natureza. O estudo considerou, então, a modalidade “PROIES – DEMAIS DEBITOS” e seus efeitos nos débitos controlados pelo SIDA, que congrega os de natureza tributária e civil, e cujos dados históricos podem ser extraídos de forma agregada pelo sistema DW.

Do DW também foram extraídos os dados referentes à arrecadação de tributos pelas mantenedoras, em série anual, de 2008 a 2019 (Arrecadação bruta + compensação positiva SIAFI – classificada).

#### **4.4.2 Níveis de matrícula**

O quantitativo de matrículas foi extraído dos microdados do Censo da Educação Superior, disponíveis na página do INEP (INEP, [s.d.]). Foram analisados os dados dos censos de 2011 a 2018, sendo este o último disponível. O total de matrículas é informado por IES, então, para análise das mantenedoras, somou-se o total de matrículas das IES a elas vinculadas.

#### **4.4.3 Qualidade de ensino**

Já a qualidade de ensino foi analisada a partir do Índice Geral de Cursos – IGC, do MEC. O IGC representa a nota da IES como um todo, mas não da mantenedora. Assim, para análise das mantenedoras, considerou-se a média das IES a elas vinculadas. O índice varia de 1 a 5 e é considerado insatisfatório quando inferior a 3, situação em que a instituição fica impedida de abrir novos cursos ou ampliar a oferta de vagas (INEP, [s.d.]).

O IGC foi obtido na página do INEP (INEP, [s.d.]). Foram analisados os dados de 2011 a 2018, sendo este o último disponível.

#### **4.5 Limitações**

Como exposto, a impossibilidade de obtenção dos dados referentes ao passivo previdenciário das mantenedoras anteriormente a 2014 impossibilitou a análise dos efeitos do PROIES na modalidade “Dívida Previdenciária”.

Além disso, também não se obteve dados referentes a bolsas PROIES, de forma que não foi possível averiguar eventual impacto do programa no número total de bolsas integrais, tampouco eventual correlação entre o número de bolsas e a arrecadação proveniente das entidades mantenedoras ou o número de matrículas ativas.

#### **4.6 Tratamento dos dados e pareamento das amostras**

Os dados foram organizados na forma de painel, com variáveis qualitativas e quantitativas, sendo que as variáveis referentes ao passivo fiscal, arrecadação, IGC e quantidade de matrículas foram dispostas longitudinalmente, conforme as séries temporais analisadas.

A estratégia de pareamento pelo escore de propensão (*propensity score matching* – PSM) foi utilizada devido à ausência de aleatoriedade na seleção para os grupos de tratamento

e controle (GERTLER et al., 2018), visto que a adesão ao PROIES deu-se por auto seleção das mantenedoras.

O pareamento foi realizado no software Stata MP 14.2, utilizando o algoritmo *psmatch2*. A estratégia estimou um modelo de regressão logística cuja adesão ao PROIES foi representada por uma variável dependente em forma de *dummy*. As variáveis independentes utilizadas na regressão para o PSM, medidas em relação às mantenedoras antes da instituição do PROIES, foram o passivo fiscal, a arrecadação anual de tributos, o total de matrículas, o histórico de adesão a parcelamentos especiais anteriores, o tempo de atividade e a natureza jurídica. Essas variáveis foram escolhidas por representarem, dentre os dados disponíveis para análise, características que poderiam influenciar na adesão das mantenedoras ao PROIES e na variação do passivo fiscal.

O resultado da regressão serviu de base para o cálculo do escore de propensão (*propensity score*) e pareamento das amostras, encontrando, para cada mantenedora do grupo de tratamento, um par com escore semelhante no grupo de controle.

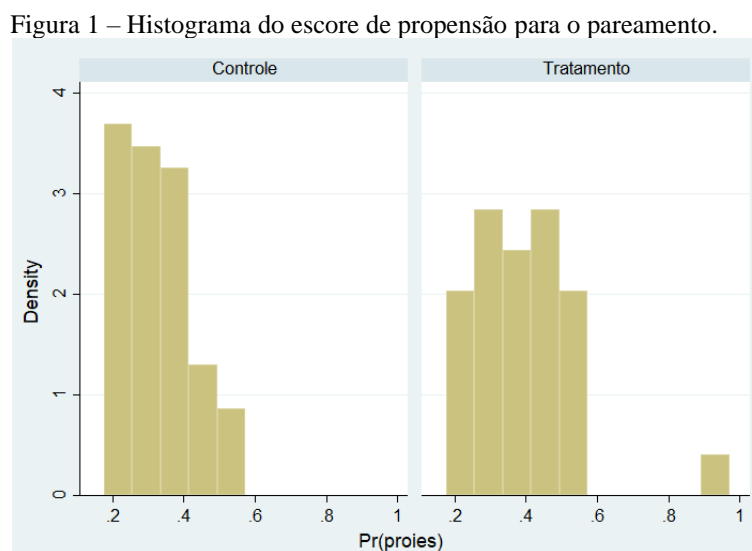
## 5 RESULTADOS E ANÁLISE

Nesta seção, primeiramente são apresentados os resultados do pareamento e as estatísticas descritivas das amostras pareadas. Em seguida, são trazidos os resultados e análise da aplicação da ANOVA.

### 5.1 Pareamento

Como afirmado, a regressão logística para estimar o escore de propensão considerou as seguintes variáveis independentes: passivo fiscal, arrecadação anual de tributos, total de matrículas, histórico de adesão a parcelamentos especiais anteriores, tempo de atividade e a natureza jurídica, todas na linha de base do PROIES. Apenas no que se refere ao total de matrículas é que foram considerados os números de 2012, visto que no ano anterior algumas IES vinculadas a mantenedoras que aderiram ao PROIES não foram avaliadas, o que resultaria na exclusão de um considerável número de observações do grupo de tratamento e poderia causar um efeito contrário no controle de viés da pesquisa.

O histograma do escore de propensão demonstrou sobreposição das distribuições nos grupos, com área de suporte comum, permitindo a realização do pareamento.

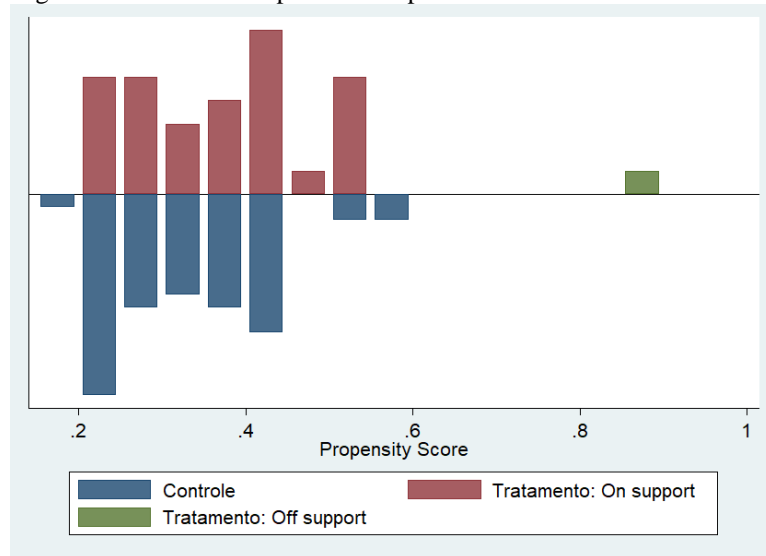


Fonte: elaboração própria

Procedeu-se, então, ao pareamento pelo algoritmo *psmatch2* do Stata, que resultou na exclusão de uma mantenedora do grupo de tratamento, que estava fora da área de suporte, ou seja, não foi encontrada nenhuma outra mantenedora no grupo de controle com

características semelhantes. Para as demais mantenedoras do grupo de tratamento o algoritmo encontrou um par no grupo de controle.

Figura 2 – Resultado do pareamento pelo PSM



Fonte: elaboração própria.

Ao testar a qualidade do pareamento, verificou-se que o PSM efetivamente balanceou os grupos, aproximando as amostras na linha de base do PROIES, como demonstra o comparativo de médias antes (*Unmatched*) e depois (*ATT*) na tabela abaixo:

Tabela 4 – Resultado do pareamento pelo PSM – comparativo de médias das variáveis antes e depois<sup>1</sup>

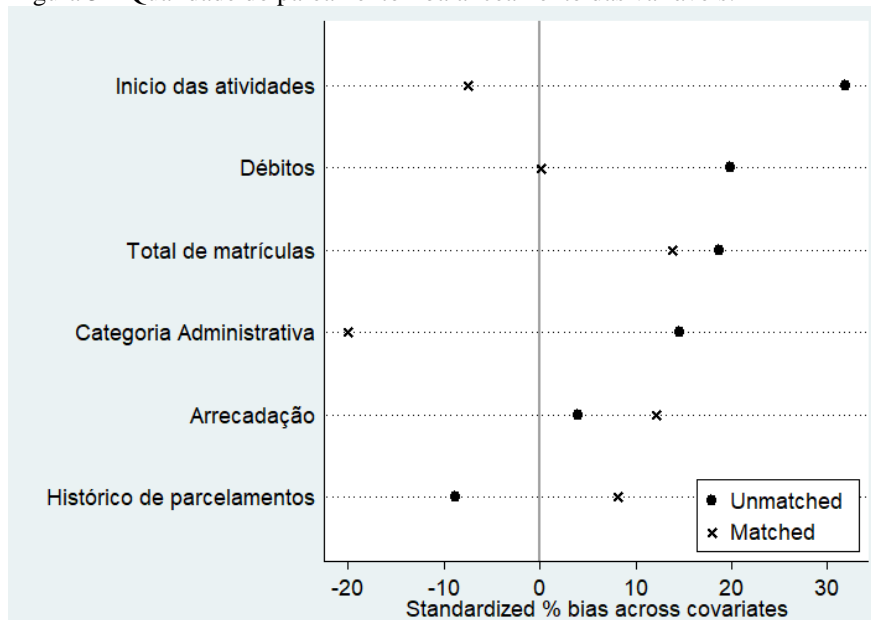
Variable	Sample	Treated	Controls	Difference	S.E.
sida_t0	Unmatched	73189273.5	33362651.1	39826622.4	37480479.6
	ATT	23730823.2	23549104.8	181718.389	12037948.7
data_inicio_at~e	Unmatched	9077.90323	7486.93103	1590.97219	1090.17817
	ATT	9254.86667	9632.53333	-377.666667	1516.36536
a_2011	Unmatched	2190657.56	1996177.71	194479.845	1119892.83
	ATT	2263679.48	1673369.61	590309.868	1156035.33
mat_total_2012	Unmatched	8006.41935	6046.34483	1960.07453	2220.42444
	ATT	6234.43333	4793.2	1441.23333	2545.27323
fim_lucro	Unmatched	.451612903	.379310345	.072302558	.110169745
	ATT	.466666667	.566666667	-.1	.149984729
parc_ant	Unmatched	.774193548	.810344828	-.036151279	.090304902
	ATT	.766666667	.733333333	.033333333	.125118937

Fonte: elaboração própria

<sup>1</sup> A variável “sida\_t0” refere-se ao passivo fiscal em 05/05/2012; “data\_inicio\_at~e” indica o tempo de atividade em dias; “a\_2011” é a arrecadação de tributos em 2011; “mat\_total\_2012” o total de matrículas de acordo com o Censo da Educação Superior 2012; e “fim\_lucro” e “parc\_ant” são *dummies* que representam, respectivamente, a categoria administrativa e se a mantenedora possui histórico de adesão a parcelamentos especiais.

As diferenças entre os grupos de tratamento e controle em todas as variáveis ficaram dentro do limite de 0,25 desvio-padrão.

Figura 3 – Qualidade do pareamento - balanceamento das variáveis.



Fonte: elaboração própria.

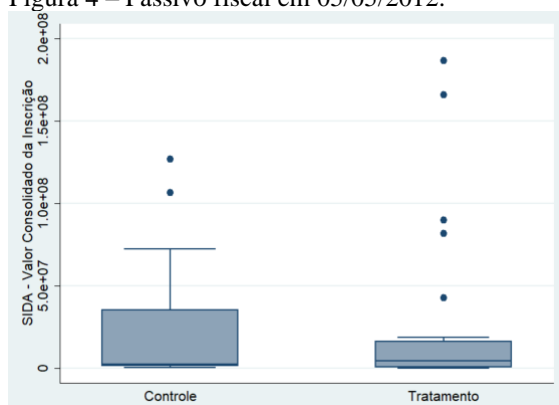
Com o pareamento, cada grupo passou a contar com 30 observações para comparação. Registre-se que para encontrar o melhor balanceamento e considerando o reduzido número de observações, os grupos foram pareados em  $1:n$ , de forma que no grupo de controle ficaram, de fato, apenas 23 mantenedoras, sendo que três delas foram pareadas duas vezes com mantenedoras do grupo de tratamento e outras duas foram pareadas três vezes.

## 5.2 Estatísticas descritivas

Após o pareamento, os grupos de tratamento e controle passaram a contar, cada um, com 30 mantenedoras, observadas as repetições no grupo de controle acima descritas.

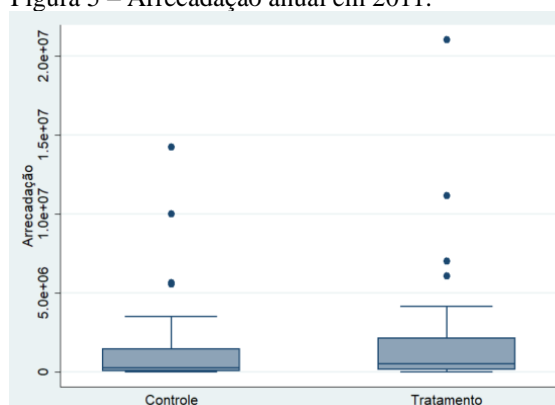
Em 05/05/2012, o grupo de controle possuía um passivo fiscal médio de R\$ 23,5 milhões por mantenedora, enquanto o do grupo de tratamento era de R\$ 23,7 milhões. Já em termos de arrecadação, em 2011 o grupo de controle pagou em média R\$ 1,6 milhões em tributos por mantenedora, ao passo em que no grupo de tratamento esse valor médio foi de R\$ 2,2 milhões.

Figura 4 – Passivo fiscal em 05/05/2012.



Elaboração própria. Fonte dos dados: DW PGFN

Figura 5 – Arrecadação anual em 2011.



Elaboração própria. Fonte dos dados: DW PGFN

Em relação à categoria administrativa, todas as 30 mantenedoras do grupo de tratamento, assim como as do grupo de controle, são entidades privadas, sendo que no grupo de tratamento 14 (47%) possuem fins lucrativos e 16 (53%) não, enquanto no grupo de controle 17 (57%) tem finalidade lucrativa e 13 (43%) não.

Tabela 5 – Categoria administrativa das mantenedoras

Categoria administrativa	Controle	Tratamento	Total
Privada com fins lucrativos	17	14	31
Privada sem fins lucrativos	13	16	29
Total	30	30	60

Elaboração própria. Fonte dos dados: RFB

Já no que se refere ao histórico de adesão a parcelamentos especiais, 22 mantenedoras do grupo de controle (73,3%) aderiram a pelo menos um parcelamento especial (REFIS, PAES, PAEX e/ou “Refis da Crise – Lei 11.941/09) antes da criação do PROIES. No grupo de tratamento, 23 das 30 mantenedoras aderiram a ao menos um dos programas (76,6%).

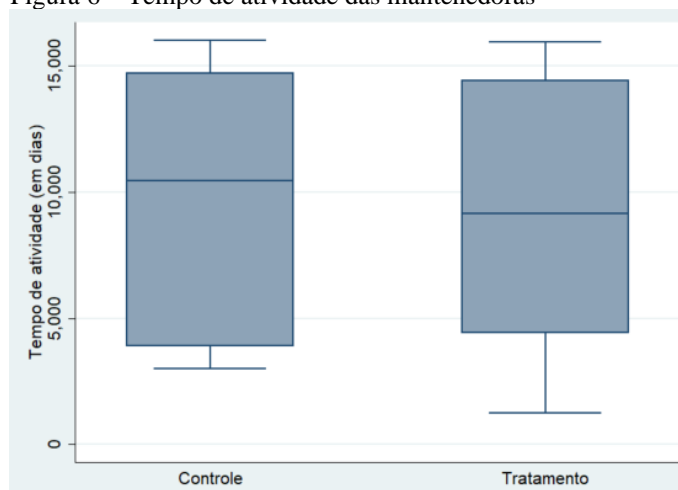
Tabela 6 – Histórico de adesão a parcelamentos especiais

Já havia aderido a algum parcelamento especial?	Controle	Tratamento	Total
Não	8	7	15
Sim	22	23	45
Total	30	30	60

Elaboração própria. Fonte dos dados: PGFN

As 30 mantenedoras do grupo de controle possuíam, em média 26,3 anos de funcionamento, enquanto as 30 mantenedoras do grupo de tratamento completaram, em média, 26 anos desde o início de suas atividades.

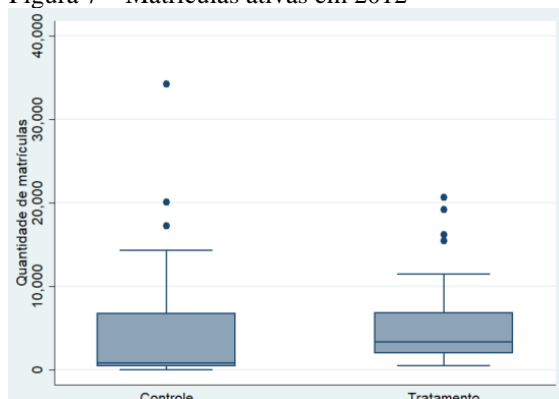
Figura 6 – Tempo de atividade das mantenedoras



Elaboração própria. Fonte dos dados: RFB

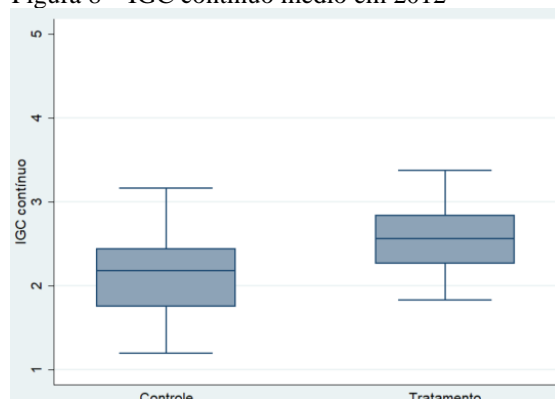
Em relação ao total de matrículas, em 2012 as 31 IES vinculadas às 30 mantenedoras do grupo de controle tinham, em média, 4638 matrículas ativas cada. Esse número era de 5343 matrículas ativas, em média, para cada uma das 35 IES vinculadas às 30 mantenedoras do grupo de tratamento. Já o IGC médio de ambos os grupos encontrava-se na faixa 3 em 2012, sendo que o índice contínuo médio era de 2,15 nas IES do grupo de controle e de 2,55 nas do grupo de tratamento.

Figura 7 – Matrículas ativas em 2012



Elaboração própria. Fonte dos dados: INEP

Figura 8 – IGC contínuo médio em 2012



Elaboração própria. Fonte dos dados: INEP

Das 30 mantenedoras que aderiram ao PROIES na modalidade “Demais Débitos” e constituem o grupo de tratamento, em abril de 2020, 22 (73%) permaneciam no programa, 4 (13%) liquidaram seus débitos e outras 4 (13%) foram excluídas. Os débitos das 30 mantenedoras incluídos no PROIES totalizaram R\$ 932 milhões e, após a consolidação, com a aplicação dos descontos previstos, chegaram a R\$ 841 milhões, representando uma renúncia fiscal da ordem de R\$ 91,6 milhões. Na data da extração dos dados, as mantenedoras do grupo



de tratamento haviam pago, em média, 67 prestações do parcelamento e o saldo devedor somava R\$ 760 milhões, equivalentes a 90% do total que foi consolidado, ou seja, até a data da extração, apenas 10% do saldo devedor do PROIES na modalidade “Demais débitos” foi quitado.

É importante registrar que, dada a sistemática de cálculo das prestações do PROIES, observados os valores mínimos a serem pagos, a expectativa era que, após 67 parcelas, 23% do débito estivesse quitado. No entanto, como observado, na modalidade “Demais Débitos” e entre as mantenedoras do grupo de tratamento, esse percentual foi de apenas 10%. A diferença pode estar relacionada às exclusões do programa, ao atraso no pagamento de prestações ou mesmo ao pagamento de parcelas em valor inferior ao mínimo previsto. Lembre-se, contudo, que a própria Lei 12.688/2012 prevê que na 180ª prestação deverá ser pago “o saldo devedor remanescente” (BRASIL, 2012a).

### **5.3 Resultados da análise de variância (ANOVA)**

A ANOVA para medidas repetidas foi utilizada para analisar a evolução do débito das mantenedoras e sua relação com a adesão ao PROIES, de forma a testar a hipótese que permeia este trabalho. Além disso, a estratégia foi empregada também para analisar a interação do programa com a arrecadação proveniente das mantenedoras, o nível de matrículas e a qualidade de ensino.

A ANOVA foi realizada com o auxílio do software IBM SPSS Statistics.

#### **5.3.1 Efeitos do PROIES no passivo fiscal das mantenedoras**

Na análise da evolução do passivo fiscal das mantenedoras e sua relação com o PROIES, os valores dos débitos foram observados em medições semestrais entre os anos de 2008 e 2019.

O teste de esfericidade de Mauchly indicou que a suposição de esfericidade foi violada, com  $X^2(299) = 7.302,47$  e valor de  $p < 0.001$ . Empregou-se, então, a correção de Greenhouse-Geisser para ajuste dos graus de liberdade e estimar a esfericidade (AGRESTI; FINLAY, 2012).

Observando os valores da Tabela 7, ao se analisar a comparação dos testes entre os grupos (*Tests of Between-Subjects Effects*) conclui-se que não há diferença estatisticamente significativa – valor de  $p = 0,950$  – na evolução do passivo fiscal entre as mantenedoras que aderiram ao PROIES e as que não aderiram ao programa. Além disso, a ANOVA revelou que

o efeito do tempo foi estatisticamente significativo no passivo fiscal em ambos os grupos (*Tests of Within-Subjects Effects*), com valor de  $p < 0,001$ , confirmando que os débitos das mantenedoras variaram no decorrer dos anos. No entanto, não houve interação entre o efeito do tempo e a adesão ao PROIES, valor de  $p = 0,546$ , e consequentemente, não é possível afirmar que a variação do débito no tempo foi diferente nos grupos de tratamento e controle.

Tabela 7 – Resultados da ANOVA para o passivo fiscal.

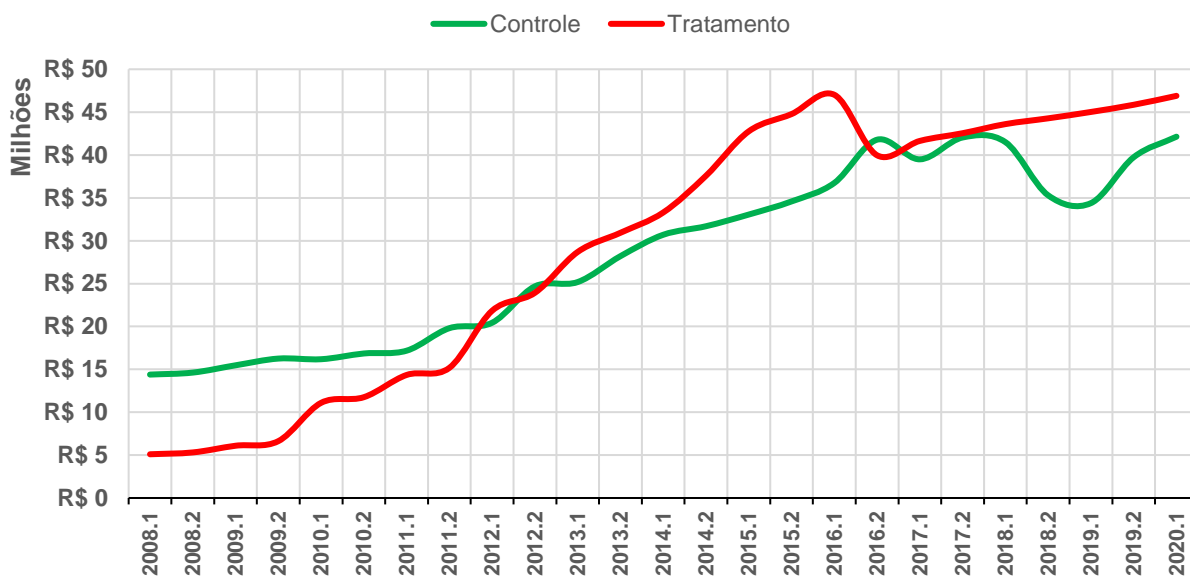
Tests of Within-Subjects Effects			
Efeito	G.L.	F	Greenhouse-Geisser
Tempo	1,658	7,837	< 0,001
Tempo x Proies	1,658	0,551	0,546
Erro	96,161		
Tests of Between-Subjects Effects			
Efeito	G.L.	F	Valor de $p$
Proies	1	0,004	0,950
Erro	58		

Fonte: elaboração própria.

Dessa forma, não é possível rejeitar a hipótese nula de que a variação do passivo fiscal não é afetada pelo PROIES e, portanto, não se pode afirmar que o programa causa alguma influência nos débitos das mantenedoras.

O gráfico da evolução do passivo fiscal (Figura 9) indica que, na verdade, se os grupos estavam alinhados na entrada do PROIES (maio/2012), como demonstrou também o resultado do pareamento, na última medida, em janeiro/2020, a média dos débitos por mantenedora no grupo de tratamento (R\$ 46,9 milhões) era um pouco maior do que a do grupo de controle (R\$ 42,1 milhões). Essa variação, porém, não é estatisticamente relevante, como demonstrou o resultado da ANOVA.

Figura 9 – Evolução do passivo fiscal dos grupos.



Elaboração própria. Fonte dos dados: PGFN.

Percebe-se, porém, ao se analisar todo o período do estudo, que já havia uma tendência de crescimento do passivo fiscal em ambos os grupos, que se tornou bem mais acentuada nas mantenedoras do grupo de tratamento a partir do segundo semestre de 2009. Não é possível afirmar, porém, que o PROIES tenha causado algum efeito nessa evolução.

Este resultado confirma o referencial teórico no sentido de que os programas de parcelamento especiais não atendem à finalidade de solução do passivo fiscal. Como observado, o saldo dos débitos das mantenedoras incluídos no PROIES, após quase oito anos da implementação da política, representa 90% do valor consolidado incluído no programa, percentual igual ao encontrado por Moraes, Correia e Borges (2011) ao analisarem os resultados dos programas gerais de parcelamento especial instituídos nos anos 2000. A conclusão, tal qual aquele estudo, é de que programas dessa natureza não se prestam à finalidade de solucionar o passivo fiscal dos contribuintes.

### 5.3.2 Efeitos na arrecadação de tributos proveniente das mantenedoras

A ANOVA para medidas repetidas também foi utilizada para de analisar a evolução dos valores de tributos arrecadados pela União em face das mantenedoras entre os anos de 2008 e 2019.

Como se observa na Tabela 8, o valor  $X^2(65) = 1.431,139$  e valor de  $p < 0.001$  do teste de Mauchly mostram que a suposição de esfericidade não se confirma e novamente foi necessário recorrer à correção de Greenhouse-Geisser.

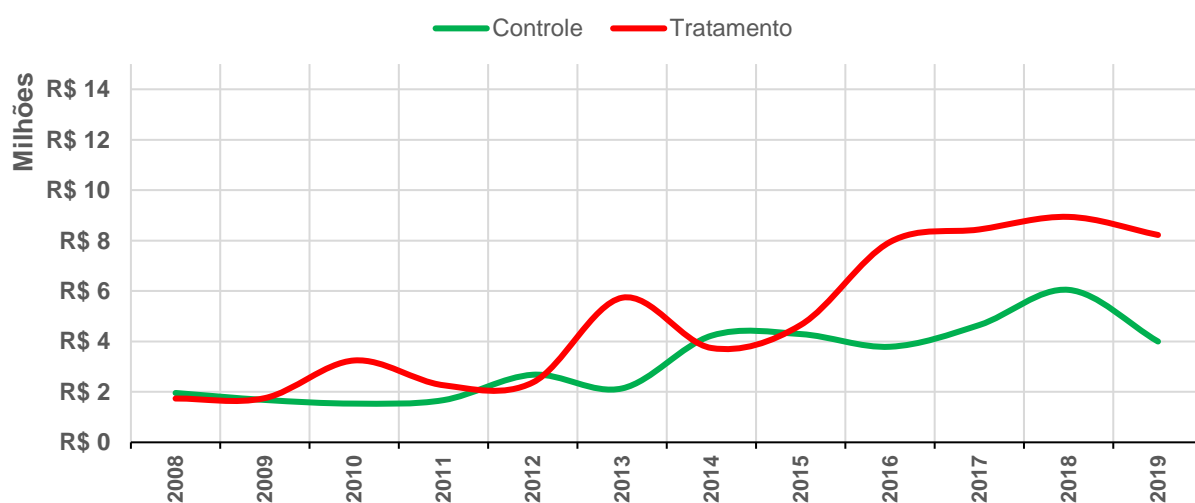
O efeito do tempo na arrecadação mostrou-se estatisticamente significativo, com o valor de  $p = 0,006$ , o que evidencia que a arrecadação mudou ao longo dos anos, e essa mudança foi no sentido do aumento na arrecadação entre o início e o fim do período analisado, conforme pode ser observado no gráfico da Figura 10. A evolução da arrecadação no tempo, porém, não mostrou relação com a adesão ao PROIES, valor de  $p = 0,317$ , o que implica afirmar que as mantenedoras que aderiram ao PROIES não exibiram evolução da arrecadação diferente daquelas que não aderiram ao programa. Os valores de arrecadação médios também não foram estatisticamente diferentes em relação à adesão ao PROIES, valor de  $p = 0,398$ .

Tabela 8 – Resultados da ANOVA para a arrecadação de tributos.

Tests of Within-Subjects Effects			
Efeito	G.L.	F	Greenhouse-Geisser
Tempo	2,019	5,284	0,006
Tempo x Proies	2,019	1,160	0,317
Erro	117,122		
Tests of Between-Subjects Effects			
Efeito	G.L.	F	Valor de $p$
Proies	1	0,726	0,398
Erro	58		

Fonte: elaboração própria.

Figura 10 – Evolução da arrecadação de tributos proveniente dos grupos.



Elaboração própria. Fonte dos dados: PGFN.

Ao observar o gráfico da evolução da arrecadação, o que se percebe é que, embora não exista significância estatística conforme apresentaram os resultados da ANOVA, a arrecadação de tributos proveniente das mantenedoras do grupo de tratamento aumentou em maior grau do que a proveniente das do grupo de controle. De fato, se os valores estavam alinhados na entrada do programa (maio/2012), no ano de 2019 a arrecadação média de cada mantenedora do grupo de tratamento foi de R\$ 8,2 milhões, enquanto no grupo de controle esse montante foi de R\$ 4 milhões.

Esse efeito – aumento da arrecadação – pode decorrer do recolhimento realizado pela compensação dos títulos públicos emitidos em contraprestação às bolsas PROIES ofertadas pelas IES cujas mantenedoras aderiram ao programa. No entanto, como não se obteve os dados referentes aos números de bolsas PROIES, o que permitiria analisar a evolução do número e tentar correlacioná-la à arrecadação, não é possível confirmar essa hipótese.

### **5.3.3 Efeitos na qualidade de ensino**

Para análise dos efeitos do PROIES na variação da qualidade de ensino, a ANOVA foi aplicada sobre o IGC contínuo entre os anos de 2011 e 2018.

O teste de esfericidade de Mauchly novamente indicou que a suposição de esfericidade foi violada,  $X^2(27) = 411,259$  e valor de  $p < 0.001$ , fazendo-se uso mais uma vez da correção de Greenhouse-Geisser.

Constatou-se que o efeito do tempo, medido em anos, foi estatisticamente significativo, com valor de  $p < 0,001$ . Embora não tenha havido alteração da faixa do IGC em nenhum dos grupos, permanecendo ambos na faixa 3, o resultado da ANOVA confirma que o IGC contínuo das IES variou estatisticamente no decorrer dos anos e pelo gráfico exibido na Figura 11 é possível verificar que a tendência é de aumento. Não houve, porém, interação entre o efeito do tempo e a adesão ao PROIES, valor de  $p = 0,122$ , e consequentemente não é possível afirmar que a evolução do IGC das IES teve relação com a adesão ao PROIES.

Adicionalmente, o teste indicou que há diferença entre os valores médios de IGC entre as IES que aderiram ao programa e as que não aderiram,  $p = 0,001$ , já presente antes mesmo da instituição do PROIES. As IES ligadas às mantenedoras que aderiram ao PROIES exibiram os maiores valores de IGC em todo o período do estudo. De fato, na linha de base o IGC contínuo era de 2,15 para as IES vinculadas a mantenedoras do grupo de controle e de 2,55 para as do grupo de tratamento, índices que variaram, respectivamente, para 2,35 e 2,78 na

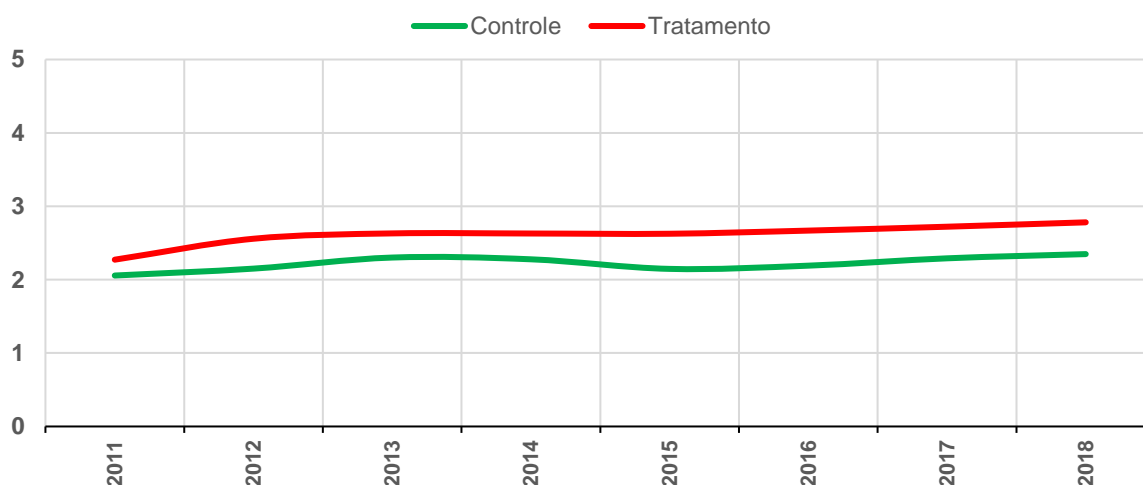
última medição, demonstrando uma diferença estatisticamente significativa em todas as medições. Como afirmado, porém, não houve diferença na variação dentro dos grupos.

Tabela 9 – Resultado da ANOVA para a qualidade de ensino.

Tests of Within-Subjects Effects			
Efeito	G.L.	F	Greenhouse-Geisser
Tempo	2,486	15,070	< 0,001
Tempo x Proies	2,486	2,045	0,122
Erro	141,694		
Tests of Between-Subjects Effects			
Efeito	G.L.	F	Valor de p
Proies	1	12,399	0,001
Erro	57		

Fonte: elaboração própria.

Figura 11 – Evolução do IGC contínuo



Elaboração própria. Fonte dos dados: INEP.

### 5.3.4 Efeitos no número de matrículas

Na análise da variação do total de matrículas, o teste da ANOVA foi aplicado nos números de matrículas das IES vinculadas às mantenedoras dos grupos de tratamento e controle, entre os anos de 2011 e 2018.

Mais uma vez o teste de esfericidade rejeitou a hipótese nula, com  $X^2(27) = 843,912$  e valor de  $p < 0.001$ , e foi aplicada a correção de Greenhouse-Geisser.

Os resultados indicam que não há variação estatisticamente significativa do total de matrículas ao longo dos anos, valor de  $p = 0,578$ , nem foi observado efeito da interação entre o tempo e a adesão ao PROIES no total de matrículas, valor de  $p = 0,630$ . Também não houve, nas medições, diferença estatisticamente significativa entre o número médio de matrículas em relação ao PROIES, valor de  $p = 0,734$ .

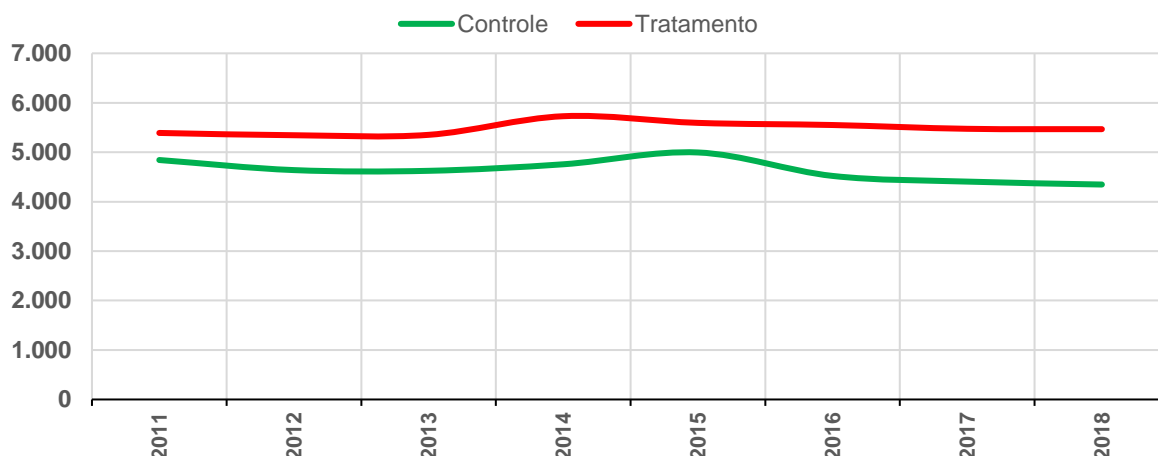
Tabela 10 – Resultados da ANOVA para o total de matrículas

Tests of Within-Subjects Effects			
Efeito	G.L.	F	Greenhouse-Geisser
Tempo	1,572	0,474	0,578
Tempo x Proies	1,572	0,387	0,630
Erro	97,477		
Tests of Between-Subjects Effects			
Efeito	G.L.	F	Valor de p
Proies	1	0,116	0,734
Erro	62		

Fonte: Elaboração própria.

O gráfico da Figura 12 indica que, tal como demonstrou a ANOVA, não houve variação significativa nos níveis de matrícula. Na linha de base (maio/2012), a média de matrículas por IES vinculada às mantenedoras do grupo de tratamento era de 5343 e aumentou para 5466 na última medição, enquanto nas IES do grupo de controle essa variação foi de 4638 para 4346. Embora os números indiquem um leve aumento nos níveis dentro grupo de tratamento e uma pequena redução nos do grupo de controle, essa variação não é estatisticamente significativa.

Figura 12 - Evolução dos níveis de matrículas



Elaboração própria. Fonte dos dados: INEP.

Nesse aspecto, é possível que a diferença na variação do número de matrículas, ainda que estatisticamente insignificante, esteja relacionada ao número de bolsas PROIES, o que ganha mais força ao se analisar a variação na arrecadação, acima descrita. Afinal, o valor das bolsas PROIES é totalmente vertido para a arrecadação e, evidentemente, as bolsas significam matrículas ativas. No entanto, novamente a impossibilidade de obtenção dos dados referentes ao número de bolsas PROIES impede que se confirme essa correlação.

#### 5.4 PROIES – Dívida Previdenciária

Como afirmado, não foi possível obter os dados referentes aos débitos de natureza previdenciária das entidades mantenedoras de IES anteriormente a 2014, o que inviabilizou a análise mais aprofundada dos efeitos do PROIES nessa modalidade, já que impossível estabelecer um grupo de controle e, portanto, fazer qualquer comparação. Nada obstante, os dados dos débitos efetivamente incluídos no PROIES modalidade “Dívida Previdenciária” foram disponibilizados. Assim, para enriquecer o trabalho, mesmo fora do escopo da pesquisa, faremos uma breve exposição descritiva do programa nessa modalidade.

Dentre as trinta e uma mantenedoras que aderiram ao PROIES na modalidade “Dívida Previdenciária”, duas (6,45%) liquidaram seus débitos, seis (19,35%) foram excluídas e vinte e três (74,19%) permanecem no programa. Os débitos dessas mantenedoras incluídos no PROIES – Dívida Previdenciária totalizaram R\$ 2,92 bilhões e, com a aplicação dos descontos, geraram uma renúncia fiscal de R\$ 270 milhões. O saldo consolidado no parcelamento foi, portanto, de R\$ 2,65 bilhões. Em abril de 2020, o saldo devedor, mesmo



considerando os pagamentos, era de R\$ 2,93 bilhões, ou seja, superior até mesmo ao valor original, antes da aplicação dos descontos.

É preciso considerar, como visto, que a sistemática do cálculo das prestações prevê um aumento gradativo no percentual mínimo da dívida consolidada a ser pago a cada mês e as prestações iniciam com valores mínimos mais baixos, que vão aumentando ao longo do tempo. No caso do PROIES na modalidade previdenciária, os pedidos somente foram consolidados na PGFN em 2016, de forma que até a data da extração dos dados, em abril de 2020, as mantenedoras aderentes haviam pago, nesta modalidade, 33 parcelas em média. A expectativa, segundo a sistemática de cálculo das parcelas, era que até esse momento houvesse sido quitado 6,56% do saldo devedor consolidado.

Os mesmos motivos já elencados podem tentar explicar essa diferença entre o que se havia previsto para quitação até o momento e o que realmente ocorreu com o saldo consolidado (exclusões, inadimplência, pagamentos abaixo do valor mínimo). Convém registrar, porém, que o percentual de rescisões é maior na modalidade “Dívida Previdenciária” (19% contra 13% da modalidade “Demais Débitos”) e que, por outro lado, o de liquidações antecipadas é menor (6,45% contra 13%).

Considerando esses dados, ainda que não se possa fazer uma análise mais aprofundada dos efeitos do programa, haja vista a impossibilidade de se estabelecer um grupo de controle e estimar o contrafactual, é possível inferir que o passivo previdenciário não está sendo solucionado como previsto. Em verdade, considerando os dados disponíveis, pode-se afirmar que, em relação à amortização do passivo fiscal, o PROIES na modalidade “Dívida Previdenciária” apresenta resultados inferiores aos do programa na modalidade “Demais Débitos”, estudado de forma mais aprofundada na presente pesquisa.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O PROIES foi desenhado e instituído em um cenário de necessidade de ampliação e democratização do acesso ao ensino superior, mas também de dificuldades financeiras para grande parte das entidades mantenedoras, aqui incluídas as com e as sem finalidade lucrativa.

Considerando as condições de adesão e as exigências impostas aos aderentes, implicando maior atenção à governança e à qualidade de ensino, a entrada no programa não poderia ser considerada apenas um fôlego momentâneo com a moratória e a regularidade fiscal temporária, haja vista as implicações da rescisão, que ocasiona a abertura de processo de supervisão pelo MEC.

De fato, não se trata de mais um programa de parcelamento especial objetivando o incremento da arrecadação, mas de uma política mais ampla e complexa, com objetivos claros relacionados à ampliação e melhoria do ensino superior no país.

Este trabalho focou o aspecto fiscal, os efeitos do programa sobre os débitos de natureza tributária das mantenedoras de IES. Dentro desse objetivo, apresentou-se, primeiramente, uma revisão literária passando pelo dever fundamental de pagar tributos no Estado moderno, o papel dos benefícios fiscais, os institutos da moratória e do parcelamento e os diversos programas especiais de parcelamento instituídos no Brasil nos últimos anos, que terminaram por criar uma cultura que desincentiva o cumprimento voluntário das obrigações fiscais. Passou, então, a discorrer sobre as origens do PROIES e as características do programa.

A hipótese testada, de que a variação do passivo fiscal é influenciada pelo PROIES, não foi confirmada, haja vista os resultados das análises demonstrarem não haver diferença estatisticamente significativa entre a variação dos passivos fiscais das mantenedoras dos grupos de tratamento e controle. A arrecadação de tributos proveniente das mantenedoras, embora tenha crescido mais dentro do grupo de tratamento do que no de controle, também não variou a ponto de se considerar estatisticamente relevante.

Esses resultados estão alinhados aos estudos acerca de outros programas de parcelamentos especiais, confirmando que tais políticas são ineficazes na tentativa de solução do passivo fiscal dos devedores.

Os resultados das análises dos efeitos do PROIES sobre a qualidade de ensino e os níveis de matrícula também demonstram não haver interação estatisticamente relevante do programa sobre essas variáveis. Nada obstante, é importante destacar que a política, nesse ponto, objetivava a manutenção dos níveis de matrícula, o que de fato ocorreu, inclusive com

leve acréscimo dentro do grupo de tratamento, e a melhoria da qualidade de ensino, o que também se verificou, embora não se possa asseverar que isso decorreu do programa.

Não foi possível analisar efeitos do programa sobre o número de bolsas de estudo, tampouco eventual correlação entre a oferta de bolsas e os níveis de matrícula e arrecadação de tributos, em virtude da indisponibilidade dos dados sobre o número de bolsas. Essa foi uma limitação encontrada na pesquisa. Lembre-se, contudo, que, mantida a situação de irregularidade fiscal das mantenedoras, haveria a exclusão das IES do PROUNI, nos termos do art. 1º da Lei 11.128/2005, reduzindo substancialmente a oferta de bolsas, o que se evitou com a simples adesão ao PROIES.

Além disso, a análise considerou apenas os débitos de natureza não previdenciária das mantenedoras, já que os dados estruturados referentes ao passivo previdenciário somente estão disponíveis a partir de 2014, impedindo a comparação dos efeitos da política nessa seara, dada a impossibilidade de se estabelecer um grupo de controle. Essa é uma limitação que deve ser considerada, ainda que se tenha apresentado algumas estatísticas do PROIES – Dívida Previdenciária e os dados apontem que também não está havendo uma solução do passivo fiscal nessa modalidade.

Os resultados da pesquisa devem ser considerados nas discussões envolvendo a criação de novos programas de parcelamentos especiais, como no PL 9.217/2017, que propõe um novo programa de benefícios fiscais voltado especificamente para as IES. O tema ganhou mais evidência e está presente na agenda política atual, com a pressão exercida por diversos setores para a criação de programas de recuperação fiscal visando minorar os efeitos econômicos deixados pela pandemia da COVID-19.

Ainda nesse contexto, ao demonstrar que, em geral, os programas de parcelamento especiais não têm atingido as finalidades pretendidas do ponto de vista fiscal e ainda desestimulam a arrecadação espontânea, a pesquisa ressalta a necessidade de maior atenção da sociedade à construção desses programas, que implicam grande renúncia de receitas públicas.

Estudos futuros podem ser desenvolvidos para complementar a presente análise, enfocando os efeitos do PROIES mais relacionados aos aspectos da educação, especialmente se contornada a limitação acerca da indisponibilidade dos dados referentes ao número de bolsas PROIES. Além disso, pode-se aprofundar as análises em estudos de casos específicos dentro de mantenedoras e IES, utilizando-se de outras metodologias não abordadas nesse trabalho.

## 7 REFERÊNCIAS

ABMES. **Seminário: Proies - Novas perspectivas para o fortalecimento das IES.** Disponível em: <<http://abmes.org.br/videos/detalhe/64/proies-novas-perspectivas-para-o-fortalecimento-das-ies-i->>. Acesso em: 9 jun. 2019a.

ABMES. **Proies pode ser caminho para solução de dívidas tributárias das instituições de ensino.** Disponível em: <[https://www.abmes.org.br/noticias/detalhe/583/Proies pode ser caminho para solução de dívidas tributárias das instituições de ensino](https://www.abmes.org.br/noticias/detalhe/583/Proies-pode-ser-caminho-para-solucao-de-dividatributarias-das-instituicoes-de-ensino)>. Acesso em: 28 maio. 2019b.

ABMES. **Políticas públicas - A porta de entrada para o Ensino Superior.** Disponível em: <<https://www.abmes.org.br/noticias/detalhe/3139/-politicas-publicas-a-porta-de-entrada-para-o-ensino-superior>>. Acesso em: 1 jun. 2019.

AGRESTI, A.; FINLAY, B. **Métodos Estatísticos para as Ciências Sociais.** 4. ed. Porto Alegre: Penso, 2012.

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro.** 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ASSIS, K. M. DE. **Segurança jurídica dos benefícios fiscais.** São Paulo: Universidade de São Paulo, 24 maio 2013.

BALEEIRO, A. **Uma Introdução à Ciência das Finanças.** 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BOMFIM, G. P. **Incentivos tributários: conceituação, limites e controle.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

BORGES, J. S. M. Direitos humanos e tributação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 40, 2001.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966,** 1966.

BRASIL. **Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980.,** 1980. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm)>. Acesso em: 28 maio. 2020

BRASIL. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado.** Brasília: [s.n.]. Disponível em: <<http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/publicacoes-oficiais/catalogo/fhc/plano-diretor-da-reforma-do-aparelho-do-estado-1995.pdf>> acesso em 12/06/2019>.

BRASIL. **LEI n. 10.260, de 12 de julho de 2001.,** 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LEIS\\_2001/L10260.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10260.htm)>. Acesso em: 24 maio. 2020

BRASIL. **Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002.,** 2002.

BRASIL. **Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005.DOU,** 2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11096.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11096.htm)>. Acesso em: 14 jun. 2019

BRASIL. **Lei no. 11.552, de 19 de novembro de 2007.**, 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11552.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11552.htm)>

BRASIL. **Lei nº 12.688, de 18 de julho de 2012**, 2012a. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Lei/L12688.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12688.htm)>

BRASIL. **Portaria Normativa MEC n. 26, de 5 de dezembro de 2012**, 2012b.

BRASIL. **Portaria PGFN / RFB nº 6, de 17 de agosto de 2012**, 17 ago. 2012c. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=38497>>. Acesso em: 24 maio. 2020

BRASIL. **Lei 12.989, de 6 de junho de 2014**, 2014a. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2014/Lei/L12989.htm#art1](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12989.htm#art1)>. Acesso em: 14 jun. 2020

BRASIL. **Portaria Interministerial MF/MEC Nº 376 de 18/09/2014 - Federal - LegisWebBrasília**, 19 set. 2014b. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=274919>>. Acesso em: 17 ago. 2020

BRASIL. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. Brasília: [s.n.]. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>>. Acesso em: 20 maio. 2020.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Reforma gerencial e legitimação do estado social. **Revista de Administração Pública**, v. 51, n. 1, p. 147–156, 2017.

BUFFON, M.; BESSANI, M. Benefícios Fiscais: uma abordagem à luz da cidadania fiscal e da legitimação constitucional da extrafiscalidade. **Revista da Ajuris**, v. 40, n. 130, 2013.

CALDERARO, F. R. S. **Incentivos Fiscais à Exportação**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

CAMPOS, P. M. F. DE. Os Benefícios Concedidos a Créditos Tributários Federais (Refis) e os Gastos Tributários. **Cadernos de Finanças Públicas**, v. 18, n. 3, p. 1–38, 2018.

CANOTILHO, J. J. G. O imposto especial sobre o jogo no contexto jurídico-constitucional fiscal. In: MARTINS, I. G. (Ed.). **O tributo - reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 10–11.

CARVALHO, P. DE B. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, P. DE B. **Direito Tributário. Linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CGU. **Relatório de Auditoria Anual de Contas - Secretaria da Receita Federal do Brasil**. Brasília: [s.n.]. Disponível em: <<https://auditoria.cgu.gov.br/download/9091.pdf>>. Acesso em: 23 maio. 2020.

CNI. **Competitividade Brasil 2016: comparação com países selecionados**. Brasília: [s.n.]. Disponível em: <[http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/cni\\_estatistica\\_2/2017/01/19/32/CompetitividadeBrasil\\_2016.pdf](http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/cni_estatistica_2/2017/01/19/32/CompetitividadeBrasil_2016.pdf)>. Acesso em: 10 jun. 2019.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CRESWELL, J. W. **Projeto de Pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e Misto**. Porto Alegre: Artmed, 2007.

FABER, F. I. L.; SILVA, J. P. R. F. M. DA. Parcelamentos tributários – análise de comportamento e impacto. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, v. 3, n. 1–2, p. 161–187, 2016.

FRANCISCO, T. H. A. **O Desdobramento do PROIES em uma Universidade Comunitária: uma teoria fundamentada na Grounded Theory**. [s.l.] UFSC, 2017.

GERTLER, P. J. et al. **Avaliação de Impacto na Prática**. 2. ed. Washington D. C.: Banco Mundial, 2018.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GODOI, M. S. DE; ROCHA, S. A. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

GOMES, N. DE S. **Teoria Geral dos benefícios fiscais**. Lisboa: [s.n.].

GONÇALVES, A. C. **A análise dos efeitos financeiros dos reiterados programas de refinanciamento de débitos tributário federais sob o enfoque do princípio da eficiência**. [s.l.] Fundação Mineira de Educação e Cultura, 2018.

GRECO, M. A.; GODOI, M. S. DE. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

HECKMAN, J. J.; ICHIMURA, H.; TODD, P. Matching As An Econometric Evaluation Estimator. **Review of Economic Studies**, v. 65, n. 2, p. 261–294, abr. 1998.

HENRIQUES, E. F. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: Biblioteca Digital de Teses e Dissertações da Universidade de São Paulo, 10 ago. 2009.

INEP. **Microdados** - INEP. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/web/guest/microdados>>. Acesso em: 19 abr. 2020a.

INEP. **Índice Geral de Cursos (IGC)** - INEP. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/indice-geral-de-cursos-igc->>. Acesso em: 27 maio. 2020b.

LIMA, B. R. T. DE; WILBERT, M. D.; SERRANO, A. L. M. Parcelamento de tributos federais como forma de financiamento indireto. **RACE - Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 16, n. 3, p. 1079–1108, 13 dez. 2017.

- LIMA, M. E. Adesão ao Proies exige cautela das instituições. **CONJUR**, 2012.
- MILAGRES, D. M. Incentivos fiscais. **Revista de Ciência Política**, v. 29, n. 3, p. 103–117, 1 jul. 1986.
- MORAIS, C. N. L. DE; MACEDO, L. C. S. DE; BORGES, R. T. M. P. **O Resultado Arrecadatório do REFIS, do PAES e do PAEX e seu Impacto na Sensação de Risco Subjetivo pelos Devedores**. [s.l.] Escola de Administração Fazendária, 2011.
- MORENO, J.; BELTRÁN, J. H.; MATA, L. Efectos de corto y largo plazo de los programas de condonación de créditos fiscales en la recaudación del Impuesto al Valor Agregado. **Revista Mexicana de Economía y Finanzas**, v. 14, n. 1, p. 113–128, 1 jan. 2019.
- MURPHY, L.; NAGEL, T. **The Myth of Ownership**. [s.l.] Oxford University Press, 2002.
- NABAIS, J. C. **Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável**. Coimbra: Almedina, 2005.
- NABAIS, J. C. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2015.
- OECD. **Working Smarter in Tax Debt Management**. Paris: OECD Publishing, 2014.
- OECD. **Relatórios Econômicos da OCDE: Brasil 2018** OECD - **Better policies for better lives**. [s.l.: s.n.]. Disponível em: <[www.oecd.org/eco/surveys/economic-survey-brazil.htm](http://www.oecd.org/eco/surveys/economic-survey-brazil.htm)>. Acesso em: 28 maio. 2019.
- OECD. **Programme for International Student Assessment (PISA) 2018**. [s.l.: s.n.]. Disponível em: <<https://www.oecd.org/pisa/publications/pisa-2018-results.htm>>. Acesso em: 21 dez. 2019.
- PAES, N. L. O Parcelamento Tributário e Seus Efeitos sobre o Comportamento dos Contribuintes. **Economia**, v. 13, n. 2, p. 345–363, 2012.
- PAES, N. L. Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária. **Estudos Econômicos (São Paulo)**, v. 44, n. 2, p. 323–350, 1 jun. 2014.
- Parcelamentos Especiais — Receita Federal**. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/parcelamentos-especiais/parcelamentos-especiais>>. Acesso em: 22 maio. 2020.
- PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.
- PLUTARCO, H. M. A Sonegação e a Litigância Tributária como Forma de Financiamento. **Economic Analysis of Law Review**, v. 3, n. 1, p. 122–147, 30 jun. 2012.
- QUEIROZ, F. C. B. P. et al. Transformações no ensino superior brasileiro: análise das

Instituições Privadas de Ensino Superior no compasso com as políticas de Estado. **Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas em Educação**, v. 21, n. 79, p. 349–370, jun. 2013.

RFB. **Dados públicos CNPJ — Receita Federal**. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/cadastros/cadastro-nacional-de-pessoas-juridicas-cnpj/dados-publicos-cnpj>>. Acesso em: 9 jan. 2020.

ROCHA, K. R. DA; BACELAR JÚNIOR, A. J. ANOVA medidas repetidas e seus pressupostos: análise passo a passo de um experimento. **Revista Eletrônica Perspectivas da Ciência e Tecnologia - ISSN: 1984-5693**, v. 10, n. 10, p. 29, 6 ago. 2018.

ROICHMAN, C. B. C. **Agendamento de políticas públicas: uma análise do Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior – PROIES** Rio de Janeiro, 2019.

SABBAG, E. **Elementos do direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, M. D. P. B. **Metodologia de pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SASSAKI, A. H. et al. Por que o Brasil vai Mal no PISA? Uma Análise dos Determinantes do Desempenho no Exame. **Policy Paper**, v. 31, 2018.

SILVA, D. C. Conhecendo o Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (Proies). **LeiaJa**, 2012.

STEPHANO, C. Proies reeditado. 2014.

TODOS PELA EDUCAÇÃO. **Educação Já - Uma proposta suprapartidária de estratégia para a Educação Básica brasileira e prioridades para o Governo Federal em 2019-2022**. [s.l: s.n.]. Disponível em: <[https://www.todospelaeducacao.org.br/\\_uploads/\\_posts/170.pdf](https://www.todospelaeducacao.org.br/_uploads/_posts/170.pdf)>. Acesso em: 5 ago. 2020.

TORRES, R. L. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TORRES, R. L. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - Valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VERGARA, S. C. **Métodos de coleta de dados no campo**. São Paulo: Atlas, 2009.