



**FACULDADE DE TECNOLOGIA E CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – FATECS**  
**CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**LINHA DE PESQUISA: Dívida Ativa dos Estados e Gastos na Educação**  
**ÁREA: Contabilidade Pública**

**NELMA DE ALKMIM**  
**RA 21420441**

**ANÁLISE DA EFICÁCIA DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA NOS ESTADOS  
BRASILEIROS E A CAPACIDADE DE COBERTURA DAS DESPESAS NA ÁREA  
DE EDUCAÇÃO COM ESSES RECURSOS NO PERÍODO 2013-2016**

**Brasília**  
**2017**

**NELMA DE ALKMIM**

**ANÁLISE DA EFICÁCIA DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA NOS ESTADOS  
BRASILEIROS E A CAPACIDADE DE COBERTURA DAS DESPESAS NA ÁREA  
DE EDUCAÇÃO COM ESSES RECURSOS NO PERÍODO 2013-2016**

Trabalho de conclusão de curso (TCC)  
apresentado como um dos requisitos para  
a conclusão do curso de Ciências  
Contábeis do Centro Universitário de  
Brasília (UniCEUB).

Orientador: Prof. Msc. Romildo Araújo da  
Silva

**Brasília  
2017**

**NELMA DE ALKMIM**

**ANÁLISE DA EFICÁCIA DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA NOS ESTADOS  
BRASILEIROS E A CAPACIDADE DE COBERTURA DAS DESPESAS NA ÁREA  
DE EDUCAÇÃO COM ESSES RECURSOS NO PERÍODO 2013-2016**

Trabalho de conclusão de curso (TCC)  
apresentado como um dos requisitos para  
a conclusão do curso de Ciências  
Contábeis do Centro Universitário de  
Brasília (UniCEUB).

Orientador: Prof. Romildo Araújo da Silva

Brasília, 22 de novembro de 2017.

**Banca examinadora:**

---

Prof. Msc. Romildo Araújo da Silva  
(Orientador)

---

Prof. Msc. Mauro Rodrigues Uchôa  
(Professor EXAMINADOR)

---

Prof. Msc. Samuel de Paula Rodrigues da Silva  
(Professor EXAMINADOR)

**Brasília  
2017**

## RESUMO

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, tornou-se necessário que os gestores públicos sejam eficazes na gestão da receita e das despesas públicas. A arrecadação das receitas auxilia os entes a fazerem uma melhor gestão fiscal, e a cobrança da Dívida Ativa representa uma importante ferramenta nesse sentido. Assim, o presente trabalho analisou a arrecadação da dívida ativa dos estados e a capacidade de aplicação destes créditos em gastos na Educação. O estudo utilizou para análise os balanços patrimoniais, as receitas orçamentárias e as despesas por função dos estados, no período de 2013 a 2016, avaliando a capacidade de aplicação dos recursos arrecadados com a dívida ativa nas despesas de educação, uma vez que o IPEA definiu, em estudo de 2011, que os investimentos em educação são os que mais impactam positivamente no PIB. A metodologia utilizada é descritiva e bibliográfica. Conforme levantamento feito em livros, legislação e sites governamentais, chegou-se ao resultado de que é necessário melhorar a arrecadação desses créditos, levando em consideração a necessidade de aplicação das receitas em despesas consideradas como essencial para a sociedade.

**Palavras chaves:** Receita e despesa pública; dívida ativa; gastos com educação.

## 1 INTRODUÇÃO

O Brasil é formado por vinte e seis estados mais o Distrito Federal e os municípios, todos autônomos, e estes são denominados entes federativos. Os entes federativos têm importante papel no desenvolvimento econômico do país, uma vez que são responsáveis pela regionalização e o estabelecimento de parte das políticas econômicas. Desta forma, os entes dispõem de competência e autonomia para desenvolver suas políticas públicas.

Nas entidades do setor público é essencial que se tenha um planejamento adequado, pois, além de ser uma determinação legal, delimita os objetivos a serem alcançados e faz com que os recursos públicos arrecadados sejam aplicados da melhor forma possível.

O orçamento público é um instrumento relevante para a administração pública, pois com ele os entes federativos estimam as receitas e fixam as despesas que esperam realizar durante o ano. A Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), trouxe diretrizes em termos de responsabilidade na gestão dos recursos públicos. A LRF tem três objetivos principais: a responsabilidade na gestão fiscal; o equilíbrio entre receitas e despesas; e a transparência fiscal. Uma das principais inovações da lei foi justamente a obrigatoriedade de que os gestores arrecadem as suas receitas e exerçam a plena competência tributária, pois a legislação anterior estabelecia regras rígidas apenas para a execução das despesas públicas, mas não dava a devida atenção à fonte de recursos para a realização dessas despesas.

Nos últimos tempos, os estados têm enfrentado uma recessão na gestão fiscal, com redução significativa das receitas, o que causa desequilíbrio orçamentário e financeiro. Diante desta situação, com um diagnóstico de alta inadimplência somado à dificuldade de seguir o planejamento orçamentário, os entes federativos intensificaram as execuções fiscais relacionadas às dívidas constituídas e não pagas, inserindo os devedores em um cadastro denominado Dívida Ativa, que tem amparo legal na Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, também conhecida como Lei de Execuções Fiscais (LEF), na LRF, no Código de Processo Civil (CPC) e também na Constituição Federal (CF) de 1988, demonstrando, assim, sua importância para a gestão dos recursos da fazenda pública.

A Dívida Ativa é o conjunto de créditos constituídos, líquidos e certos, não pagos, de pessoas jurídicas e físicas perante o fisco. Ela pode ser tributária e não tributária, sendo que a dívida tributária é constituída de impostos, taxas e contribuições de melhoria, acrescidos de multas e juros de mora não recolhidos aos entes da federação, e a dívida não tributária é constituída pelos demais créditos provenientes de obrigação legal ou contratual, exceto as multas tributárias.

Assim, a Dívida Ativa busca saldar os créditos devidos pelos contribuintes junto ao fisco, de forma que o Estado cumpra a sua atividade financeira representada pelos atos arrecadar, despender e gerir os recursos públicos de acordo com o interesse público. A arrecadação das receitas auxilia os entes a fazer uma melhor gestão fiscal e a cobrança da Dívida Ativa representa uma importante ferramenta nesse sentido.

A dívida ativa integra o grupo de contas a receber e constitui uma parcela do ativo de grande destaque na estrutura patrimonial dos entes federativos. De acordo com as novas regras contábeis estabelecidas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), deverá ser constituída uma perda para ajuste da dívida ativa e valor recuperável, de caráter redutor, minimizando a incerteza de recebimentos futuros e revestindo o demonstrativo contábil com maior grau de precisão. Assim, a análise contábil da arrecadação da Dívida Ativa se mostra mais adequada.

Todas as unidades da federação sofrem com problemas de arrecadação, em razão da inadimplência dos contribuintes. Tais valores, respeitado o prazo legal previsto e esgotadas as medidas de notificação do contribuinte inadimplente, são inscritos na Dívida Ativa do ente federativo.

Por outro lado, a dificuldade de arrecadação prejudica a aplicação dos recursos públicos em programas que beneficiam o bem estar da população. Segundo estudos realizados em 2011, pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), o gasto social em educação é o que mais eleva o Produto Interno Bruto (PIB). De acordo com a Constituição Federal de 1988, a educação é um direito de todo cidadão brasileiro, justificando assim a importância dos investimentos na área.

Nesse sentido, o presente trabalho tem o objetivo de efetuar uma pesquisa para responder o seguinte problema de pesquisa: Qual a capacidade de cobertura das despesas na área de educação dos estados brasileiros, com recursos provenientes da arrecadação da receita da dívida ativa, nos anos de 2013 a 2016?

Assim, esta pesquisa tem o objetivo geral de avaliar o nível de cobertura das despesas na área de educação dos estados brasileiros, com recursos provenientes da arrecadação da receita da dívida ativa, considerando o estoque total desse crédito, conforme os valores demonstrados nos balanços dos estados nos relatórios elaborados pela STN.

A fim de atingir o objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos: demonstrar a variação do estoque da dívida ativa dos estados no período estudado; fazer um levantamento da legislação específica que determina a inscrição do devedor na dívida ativa; descrever quais os tipos de receitas públicas que podem ser inscritas na dívida ativa; descrever, em linhas gerais, a metodologia utilizada para a cobrança da dívida ativa; verificar se os créditos da dívida ativa seriam suficientes para custear as despesas com educação nos estados.

A presente pesquisa se justifica pelo fato de que os recursos são públicos e precisam ser analisados e acompanhados constantemente, para que se possa melhorar o desempenho na aplicação dos mesmos.

Este trabalho está estruturado da seguinte forma: introdução; referencial teórico; metodologia; descrição e análise dos dados; considerações finais; e as referências.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Orçamento Público**

O orçamento público é um instrumento de planejamento governamental em que constam as despesas da administração pública para um ano, em equilíbrio com a arrecadação das receitas previstas. De acordo com Crepaldi (2013, p.18):

O orçamento passou de um mero quadro de receitas e despesas, à base de planejamento das atividades futuras, quais sejam: Auxiliar o Executivo na sua organização; Dar ao Legislativo as bases em que se processam a previsão da receita e da fixação das despesas; Proporcionar à administração a oportunidade de exercer um controle mais efetivo e real; Servir de base para a tomada de contas; Tornar-se um instrumento fundamental à administração; Centralizar as atividades orçamentárias da União num órgão especializado.

Segundo Silva (2011, p. 172) “o orçamento como um ato preventivo e autorizativo das despesas que o Estado deve realizar em um exercício é um

instrumento da moderna administração pública”. Como ferramentas na elaboração do orçamento anual, os entes da federação têm o Plano Plurianual (PPA), a LDO e a LOA.

O PPA é um instrumento previsto no artigo 165 da Constituição Federal e é considerado um instrumento de longo prazo, por estabelecer diretrizes a serem executadas por um período de quatro de anos, onde ele servirá de base para elaboração da LDO. A LDO estabelece metas e prioridades para o exercício financeiro seguinte e tem sua definição na CF de 1988, em seu art.165, § 2º:

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Assim como o PPA e a LDO, a LOA é outro instrumento de grande importância para finalizar o processo de planejamento orçamentário da Administração Pública. A LOA é o instrumento de planejamento no qual se fixa a despesa conforme a receita prevista. De acordo com o art.165,§ 5º da CF de 1988, a LOA compreenderá:

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

- I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Portanto, o planejamento do orçamento público é de grande importância para a administração pública. Diante dessa importância do planejamento, foi criada a Lei Complementar nº 101, de Maio de 2000, mais conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas voltadas para reponsabilidade na gestão fiscal. A LRF determina, em seu art.1º e § 1º, que:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com

pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

No atual contexto, a LRF veio para melhorar as contas públicas, pois com ela os governantes passaram a ter compromisso com o orçamento e as metas, além de ter que seguir normas específicas para administrar as finanças públicas. Diante do exposto, é de fundamental importância que os entes da federação arrecadem as receitas previstas na LOA.

De acordo com Giacomoni (2017, p. 144), “a receita é apenas estimada na peça orçamentária, sendo seus demais procedimentos disciplinados em outros âmbitos, especialmente o da legislação tributária”. A receita prevista no orçamento público, em sua totalidade, vem dos tributos pagos por pessoas físicas e jurídicas.

Slomski (2011, p. 97) diz que “a expressão receita pública refere-se a todo recebimento de impostos, taxas e transferências correntes e de capital”. A Lei 4.320, de 17 de março de 1964, em seu art.11 e § 1º e 2º, define o que são Receitas Correntes e de Capital:

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinado a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

O mau gerenciamento da arrecadação pode ser um fator de alto risco para o equilíbrio das receitas e despesas públicas, pois, ao se reduzir a arrecadação, há uma maior escassez de recursos para conduzir as políticas públicas e aumenta a pressão sobre os gestores públicos. A Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que normatiza o direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (redação oferecida pelo art.1º do Decreto-Lei nº 1.735, de 20 de dezembro de 1979), define, em seu artigo 39, que “os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas

rubricas orçamentárias”. A LRF determina prazo para que os entes federativos possam desdobrar as metas de arrecadação. De acordo com o art. 13 da LRF:

Art. 13. No prazo previsto no art. 8º, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

Enfim, a arrecadação é necessária para que os estados consigam atender às necessidades da sociedade. É de suma importância que os entes federativos elaborem um bom planejamento orçamentário, para que ao fim do período não sofram tanto com a frustração das receitas.

## **2.2 Dívida Ativa e os Aspectos Legais.**

A dívida ativa, em termos legais, é definida e regulamentada na Lei 4.320/64, na Lei de nº 6.830/80, que trata da cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, mais conhecida como a Lei de Execuções Fiscais (LEF), no CPC, na LRF e na própria CF/1988. Segundo Paludo (2013, p.185), para que uma dívida se torne “dívida ativa” é essencial que o crédito seja líquido e certo e esteja vencido. A Lei 4.320, de 17 de março de 1964, descreve, em seu art.39 e inciso 1º, que os créditos não recebidos dentro do prazo serão inscritos no cadastro dívida ativa:

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

A Dívida Ativa são todos os créditos líquidos e certos de pessoas físicas e jurídicas não pagas a um ente da fazenda pública, e esta integra o patrimônio das entidades públicas, sendo necessário que os órgãos competentes recuperem esses ativos que compõem os orçamentos. Para tornar-se legítima a cobrança dos créditos devidos ao ente federativo, a LEF define, em seu art. 2º e § 1º, que “Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública”.

A dívida ativa é classificada em dois grupos: Dívida Ativa tributária e Dívida Ativa não tributária. A Lei 4.320, de 17 de março de 1964, em seu art.39 e inciso 2º, define a dívida ativa tributária e não tributária:

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

De acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), tributo “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. O crédito tributário é o direito que o Estado tem de cobrar tributos das pessoas físicas e jurídicas e surge com a ocorrência do fato gerador. O fator gerador, por sua vez, é a hipótese de incidência previamente instituída em lei.

A Dívida Ativa é uma receita líquida e certa que os entes federativos têm a receber, e esta integra o orçamento dos mesmos, sendo, portanto, necessária a arrecadação destes créditos. Conforme o artigo 2º e § 2º da LEF, além do crédito principal que compreende a dívida ativa tributária e a não tributária, inclui-se ao montante a atualização monetária, juros, multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato. De acordo com a referida lei, em seu art.2º e § 3º e 4º, cabe a cada órgão competente apurar a liquidez e certeza dos créditos da fazenda pública.

Os procedimentos essenciais a serem adotados pelo órgão competente ao inscrever a pessoa física ou jurídica no cadastro de dívida ativa estão descritos na LEF, art. 2º e § 5º, e o CTN reproduz as mesmas condições em seu art.202, conforme abaixo transcrito:

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

- I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível o domicílio ou a residência de um e de outros;
- II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

- III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;
- IV - a data em que foi inscrita;
- V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Segundo Crepaldi (2017, p. 183), “a inscrição em dívida ativa, documentada em certidão, constitui título executivo extrajudicial, [...], no qual o sujeito passivo tenha oportunidade de impugnar e questionar a pretensão fazendária”. Os requisitos mencionados no art.202 do CTN são indispensáveis para que o devedor possa se defender. A CF, em seu art.5º § LV, determina que qualquer pessoa tenha direito à defesa, e caso os requisitos discriminados no art.202 do CTN sejam omissos ou tenham erros, é possível que haja nulidade do título executivo, conforme descrito no art.203 da referida lei:

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

Diante dos fatos apresentados, a cobrança da dívida ativa está totalmente amparada em leis e, para reforçar a certeza desse crédito, o CTN traz, no seu art. 204, que “A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída”.

### **2.3 Educação no Brasil**

A educação no Brasil é regulamentada pela CF/88, pela Lei nº 9.394, de 20 de Dezembro de 1996, também conhecida como Lei de Diretrizes e bases da Educação Nacional (LDB) e pela Lei nº13.005, de 25 de Junho de 2014, denominada como Plano Nacional de Educação (PNE). A educação é um direito social de todo cidadão brasileiro, como está descrito no art.6º da CF/88:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Em 2014, foi sancionado pela presidente Dilma Rousseff o Plano Nacional da Educação, que determina diretrizes, metas e estratégias para a política Educacional nos próximos dez anos. Essa lei veio conforme determina a CF/88 em seu art.214:

Art. 214. A lei estabelecerá o plano nacional de educação, de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a:

- I - erradicação do analfabetismo;
- II - universalização do atendimento escolar;
- III - melhoria da qualidade do ensino;
- IV - formação para o trabalho;
- V - promoção humanística, científica e tecnológica do País; e
- VI - estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto.

Conforme já citado anteriormente, o PNE veio para cumprir determinações do art.214 da CF/88, determinar metas de aplicação dos recursos públicos e, conforme determina a referida lei, em seu art.2º e inciso VIII, efetuar "o estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do Produto Interno Bruto - PIB, que assegure atendimento às necessidades de expansão, com padrão de qualidade e equidade". Conforme divulgado pelo IPEA, em seu comunicado de nº 75 de 2011, fica demonstrada a importância dos gastos sociais, e que a educação é o que mais contribui para o crescimento do PIB no país. De acordo com o diretor de estudos e políticas sociais do IPEA, Jorge Abrahão, o "gasto com a educação não gera apenas conhecimento, gera economia, já que ao pagar salários a professores aumenta-se o consumo, as vendas, os valores adicionados, salários, lucros, juros".

Nos últimos tempos, especialistas tem discutido muito a cerca do tema, pois a educação é considerada fator primordial para o crescimento de uma nação. A educação é um direito de todos e obrigação do Estado e da família, conforme determina a CF/88 em seu art.205:

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

De acordo com o último censo divulgado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), a educação revela desafios para a universalização do acesso a todos os níveis de ensino no Brasil. Segundo o INEP, o censo escolar é um instrumento fundamental de coleta de informações da educação básica, e tem a finalidade de demonstrar a situação educacional das unidades federativas, dos Municípios e do Distrito Federal, bem como das escolas e, com isso, acompanhar a efetividade das políticas públicas.

Os investimentos na educação são definidos na CF/88, no art. 212, onde a União deve gastar, no mínimo, 18% das receitas com impostos e os Estados e Municípios 25%, no mínimo, das receitas com impostos e transferências. A educação é um direito social, conforme determinado pela CF/88, e os entes públicos precisam administrar da melhor forma possível os recursos públicos para que seja alcançada a melhoria do bem-estar coletivo.

### **3 METODOLOGIA**

A presente pesquisa, do ponto de vista dos objetivos propostos, é considerada descritiva, pois, segundo Andrade (2010, p.112), “nesse tipo de pesquisa os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles”. E ainda, de acordo com Gil (2017, p. 26), “as pesquisas descritivas tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis”.

Quanto aos procedimentos de elaboração do trabalho, é considerada bibliográfica. Segundo Gil (2017, p.28), “a pesquisa bibliográfica é elaborada com base em material já publicado. Tradicionalmente, esta modalidade de pesquisa inclui material impresso, como livros, revistas, jornais, teses, dissertações e anais de eventos científicos”.

Segundo Andrade (2010, p. 117), a “metodologia é o conjunto de métodos ou caminhos que são percorridos na busca do conhecimento”. Os dados utilizados neste trabalho têm como fonte principal o sistema de informações contábeis e fiscais do setor Público Brasileiro (SICONFI), o qual é gerenciado pela Secretaria do Tesouro Nacional. Os dados utilizados para elaboração do trabalho são o balanço patrimonial dos estados, com suas receitas orçamentárias e as despesas por

função, no período de 2013 a 2016. A limitação do período foi devido ao acesso possível dos dados, pois no site da STN somente estão disponibilizados os dados consolidados a partir de 2013. De acordo com Beuren (2013, p.136), "analisar dados significa trabalhar com todo o material obtido durante o processo de investigação, ou seja, com os relatos de observação, as transcrições de entrevistas, as informações dos documentos e outros dados disponíveis".

No balanço patrimonial foi separado o estoque da dívida ativa de cada estado e, quando necessário, foram realizados ajustes, como determina o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), em seu item 5.2.5, ajustes para perdas da dívida ativa, p.324,

Os créditos inscritos em dívida ativa, embora gozem de prerrogativas jurídicas para sua cobrança, apresentam significativa probabilidade de não realização em função de cancelamentos, prescrições, ações judiciais, entre outros. Assim, as perdas esperadas referentes à dívida ativa devem ser registradas por meio de uma conta redutora do ativo. A responsabilidade pelo cálculo e registro contábil do ajuste para perdas é do órgão ou entidade competente para a gestão da dívida ativa.

Os ajustes foram realizados somente quando necessário, pois o foco do trabalho é o estoque real da dívida ativa, já livres dos ajustes de perdas. Os balanços patrimoniais vêm detalhados conforme determina o plano de contas da contabilidade pública.

Nas receitas orçamentárias, foram separadas as receitas arrecadadas com a dívida tributária, não tributária e a atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos, formando assim o real recebimento da dívida ativa de cada estado. Foram excluídos das amostras os estados que tiveram arrecadação superior ao estoque declarado no Balanço. Presume-se que houve erros por parte do ente na hora da inserção dos dados no site da STN.

Segundo estudos realizados em 2011 pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), o gasto social em educação é o que mais eleva o Produto Interno Bruto (PIB). Por esse motivo o presente estudo compara a arrecadação da dívida ativa dos estados com a aplicação de recursos na área de educação, a fim de avaliar o nível de cobertura dessa receita na despesa de educação.

As despesas por função vêm detalhando os gastos relativos a um determinado tipo de serviço, no qual foram separados os dados referentes aos gastos com a educação no geral. Foram utilizadas as despesas liquidadas, pois

segundo o art. 63 da Lei 4.320/64, “a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”, ou seja, as despesas que foram empenhadas e tiveram a entrega do serviço contratado.

Segundo Kazmier (2008, p.51), “a média aritmética é definida como a soma dos valores no grupo de dados e dividida pelo número de valores”. Com base nos dados analisados, foi feita a média da arrecadação em relação ao estoque aplicando a fórmula da média simples no Excel (=MED(dados)). O mesmo procedimento foi aplicado em relação ao cálculo da média de aplicação da arrecadação da dívida ativa em gastos na Educação.

## 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

### 4.1 Análise do recebimento da Dívida Ativa

Os dados apresentados na tabela de nº1 demonstram os valores do estoque da dívida ativa e o recebimento desses créditos pelos estados no ano de 2013.

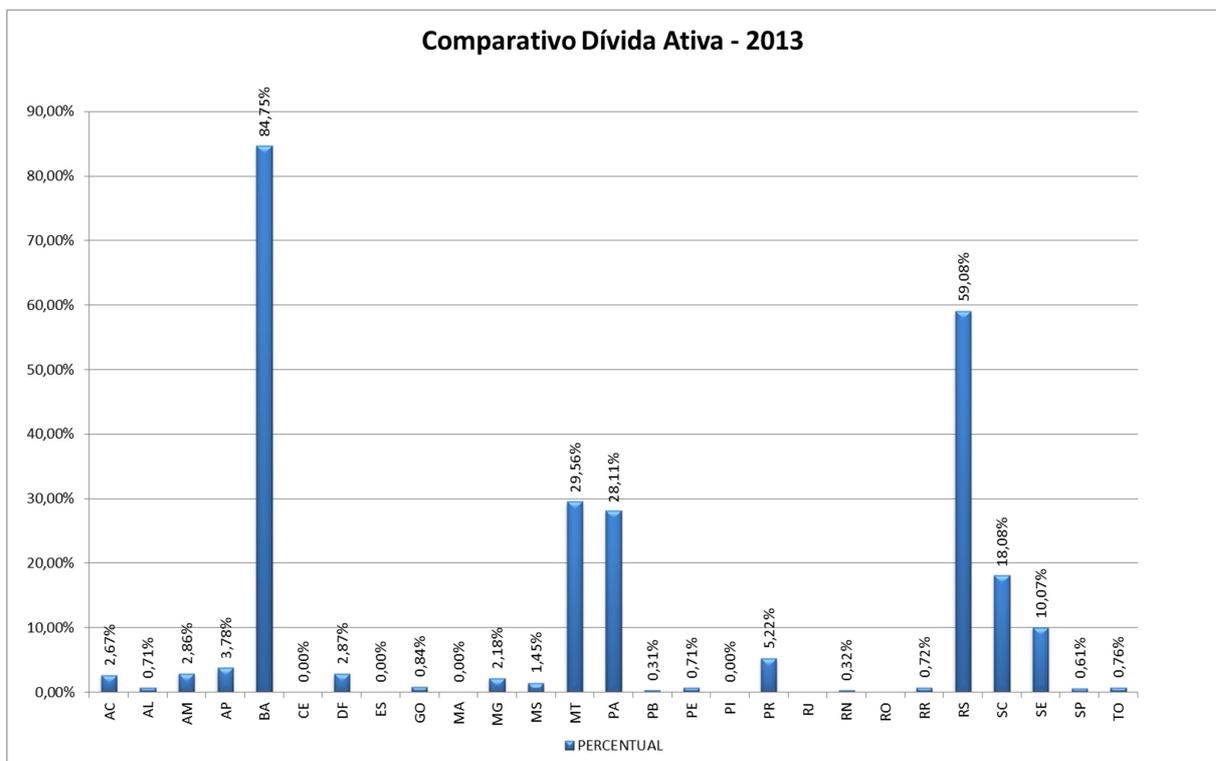
**Tabela 1-**Comparativo Estoque Dívida Ativa/recebimento 2013

| ESTADO              | SIGLA | ESTOQUE DÍVIDA ATIVA 20 | RECEBIMENTO DÍVIDA ATIVA 20 | PERCENTUAL |
|---------------------|-------|-------------------------|-----------------------------|------------|
| ACRE                | AC    | R\$430.534.374,40       | R\$11.504.735,71            | 2,67%      |
| ALAGOAS             | AL    | R\$2.636.663.020,00     | R\$18.653.496,76            | 0,71%      |
| AMAZONAS            | AM    | R\$2.141.857.963,00     | R\$61.299.266,40            | 2,86%      |
| AMAPÁ               | AP    | R\$35.294.513,98        | R\$1.333.909,74             | 3,78%      |
| BAHIA               | BA    | R\$409.390.919,80       | R\$346.959.096,06           | 84,75%     |
| CEARÁ               | CE    | R\$49.358.409,85        | R\$120.211.015,35           | 0,00%      |
| DISTRITO FEDERAL    | DF    | R\$13.769.606.227,00    | R\$395.139.955,74           | 2,87%      |
| ESPIRÍTO SANTO      | ES    |                         | R\$93.226.923,65            | 0,00%      |
| GOIÁS               | GO    | R\$29.241.994.213,00    | R\$244.404.338,18           | 0,84%      |
| MARANHÃO            | MA    |                         | R\$15.516.018,30            | 0,00%      |
| MINAS GERAIS        | MG    | R\$13.190.675.798,00    | R\$287.590.969,63           | 2,18%      |
| MATO GROSSO DO SUL  | MS    | R\$4.878.208.355,00     | R\$70.778.984,94            | 1,45%      |
| MATO GROSSO         | MT    | R\$132.601.075,73       | R\$39.192.303,25            | 29,56%     |
| PARÁ                | PA    | R\$1.078.385.754,00     | R\$303.180.126,50           | 28,11%     |
| PARAÍBA             | PB    | R\$4.246.072.624,00     | R\$13.259.995,88            | 0,31%      |
| PERNAMBUCO          | PE    | R\$11.776.531.856,00    | R\$83.249.631,21            | 0,71%      |
| PIAUÍ               | PI    |                         | R\$5.545.118,30             | 0,00%      |
| PARANÁ              | PR    | R\$850.186.811,00       | R\$44.402.678,78            | 5,22%      |
| RIO DE JANEIRO      | RJ    | R\$156.730.250,70       | R\$652.096.200,90           |            |
| RIO GRANDE DO NORTE | RN    | R\$4.595.520.224,00     | R\$14.899.085,43            | 0,32%      |
| RONDÔNIA            | RO    | R\$6.051.048,33         | R\$42.537.186,94            |            |
| RORAIMA             | RR    | R\$657.687.964,30       | R\$4.766.657,02             | 0,72%      |
| RIO GRANDE DO SUL   | RS    | R\$739.772.636,20       | R\$437.054.599,14           | 59,08%     |
| SANTA CATARINA      | SC    | R\$424.580.522,20       | R\$76.750.897,03            | 18,08%     |
| SERGIPE             | SE    | R\$237.813.560,00       | R\$23.950.573,12            | 10,07%     |
| SÃO PAULO           | SP    | R\$125.065.000.000,00   | R\$762.579.694,06           | 0,61%      |
| TOCANTINS           | TO    | R\$1.635.429.429,00     | R\$12.428.548,08            | 0,76%      |

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme apresentado na tabela de nº 1, podemos ver que a arrecadação é muito baixa em relação ao estoque, sendo que apenas seis estados tem uma arrecadação acima de 10%, são eles: Bahia; Mato Grosso; Pará; Rio Grande do Sul; Santa Catarina; e Sergipe. Nesse mesmo ano, os estados do Espírito Santo, Maranhão e Piauí não demonstraram o estoque de dívida ativa em seus respectivos balanços, mas tiveram recebimento da dívida na demonstração das receitas orçamentárias, sendo assim, não foi possível fazer o comparativo da arrecadação dos mesmos. O gráfico de nº 1 registra os percentuais de recebimento da dívida ativa de cada estado.

**Gráfico 1-** Comparativo Estoque Dívida Ativa/Recebimento 2013



**Fonte:** Elaborado pelo autor.

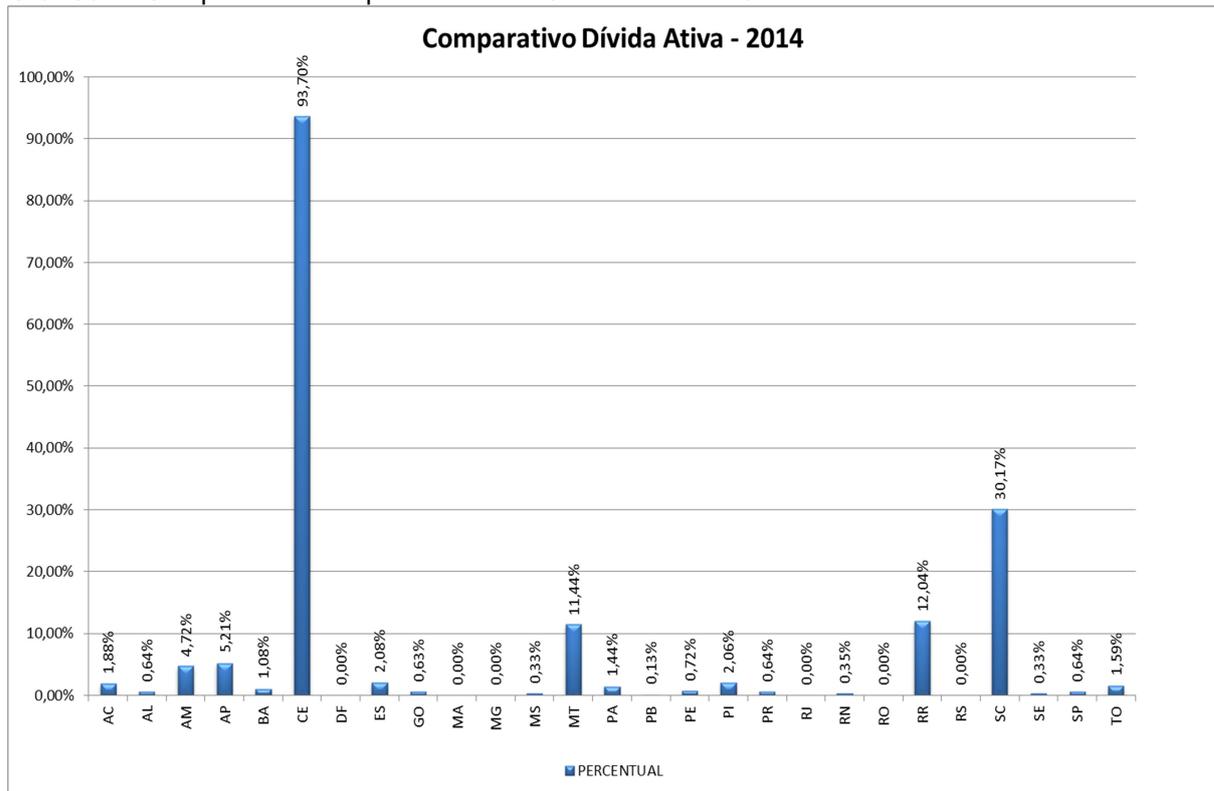
O ano de 2014 está representado na tabela de nº 2 e, o que podemos verificar é que, a arrecadação da dívida ativa continua bem abaixo em relação ao montante do estoque apresentado pelos estados. O Distrito Federal não demonstrou no seu balanço, publicado no site da STN, o seu estoque da dívida ativa e, diante desse fato, não foi possível fazer a análise. O gráfico de nº 2 retrata melhor os percentuais de arrecadação e demonstra, com clareza, que novamente apenas

quatro estados obtiveram arrecadação acima de 10%. Os estados que arrecadaram acima de 10% são: Ceará; Mato Grosso; Roraima; e Santa Catarina.

**Tabela 2-**Comparativo Estoque Dívida Ativa/recebimento 2014

| ESTADO              | SIGLA | ESTOQUE DIVÍDA ATIVA 20 | RECEBIMENTO D.ATIVA 20 | PERCENTUAL |
|---------------------|-------|-------------------------|------------------------|------------|
| ACRE                | AC    | R\$476.225.554,30       | R\$8.940.270,35        | 1,88%      |
| ALAGOAS             | AL    | R\$2.851.379.093,00     | R\$18.129.059,83       | 0,64%      |
| AMAZONAS            | AM    | R\$484.486.079,20       | R\$22.890.479,16       | 4,72%      |
| AMAPÁ               | AP    | R\$35.294.513,98        | R\$1.838.046,38        | 5,21%      |
| BAHIA               | BA    | R\$11.956.138.687,61    | R\$129.214.869,92      | 1,08%      |
| CEARÁ               | CE    | R\$82.133.449,02        | R\$76.959.019,71       | 93,70%     |
| DISTRITO FEDERAL    | DF    |                         | R\$371.146.306,31      | 0,00%      |
| ESPIRÍTO SANTO      | ES    | R\$10.412.211.866,71    | R\$216.767.914,43      | 2,08%      |
| GOIÁS               | GO    | R\$32.680.884.809,00    | R\$205.576.264,02      | 0,63%      |
| MARANHÃO            | MA    | R\$4.021.505,41         | R\$12.380.903,43       | 0,00%      |
| MINAS GERAIS        | MG    | R\$213.440.802,71       | R\$298.332.408,07      | 0,00%      |
| MATO GROSSO DO SUL  | MS    | R\$5.582.480.113,40     | R\$18.422.972,59       | 0,33%      |
| MATO GROSSO         | MT    | R\$272.376.400,59       | R\$31.164.821,18       | 11,44%     |
| PARÁ                | PA    | R\$9.551.681.831,80     | R\$137.294.174,05      | 1,44%      |
| PARAÍBA             | PB    | R\$4.818.946.258,00     | R\$6.368.207,91        | 0,13%      |
| PERNAMBUCO          | PE    | R\$13.270.874.156,70    | R\$95.694.366,08       | 0,72%      |
| PIAUI               | PI    | R\$1.427.019.593,00     | R\$29.404.363,72       | 2,06%      |
| PARANÁ              | PR    | R\$18.957.227.407,00    | R\$121.313.179,90      | 0,64%      |
| RIO DE JANEIRO      | RJ    | R\$374.380.728,00       | R\$523.946.829,96      | 0,00%      |
| RIO GRANDE DO NORTE | RN    | R\$5.539.895.583,00     | R\$19.125.375,06       | 0,35%      |
| RONDÔNIA            | RO    | R\$25.620.675,58        | R\$36.914.403,63       | 0,00%      |
| RORAIMA             | RR    | R\$37.232.134,72        | R\$4.481.838,39        | 12,04%     |
| RIO GRANDE DO SUL   | RS    | R\$401.389.427,90       | R\$491.410.234,32      | 0,00%      |
| SANTA CATARINA      | SC    | R\$367.162.233,40       | R\$110.778.273,35      | 30,17%     |
| SERGIPE             | SE    | R\$4.594.061.829,17     | R\$15.022.784,15       | 0,33%      |
| SÃO PAULO           | SP    | R\$265.831.456.229,86   | R\$1.688.368.111,82    | 0,64%      |
| TOCANTINS           | TO    | R\$1.805.673.398,84     | R\$28.751.082,88       | 1,59%      |

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

**Gráfico 2- Comparativo Estoque Dívida Ativa/Recebimento 2014**

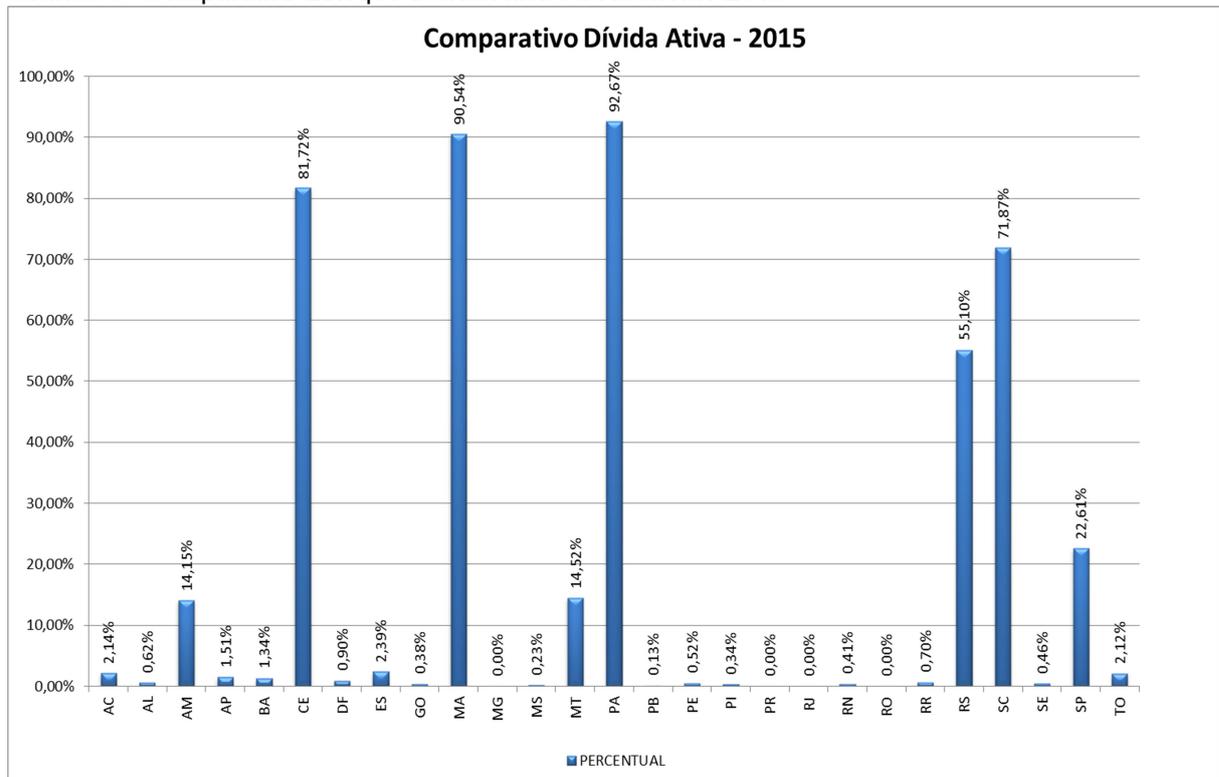
**Fonte:** Elaborado pelo autor.

Conforme observa-se na tabela de nº3, a arrecadação em 2015 segue o mesmo padrão da arrecadação dos anos anteriores. O montante do estoque da dívida ativa aumenta e a arrecadação segue baixa na maioria dos estados. O que mudou foi a quantidade de estados que obtiveram uma arrecadação acima de 10%, que nesse ano foram oito. São eles: Amazonas; Ceará; Maranhão; Mato Grosso; Pará; Rio Grande do Sul; Santa Catarina; e São Paulo. Conforme observa-se no gráfico de nº3, no ano de 2015 todos os estados já demonstraram o estoque da dívida ativa em seus balanços.

**Tabela 3-**Comparativo Estoque Dívida Ativa/recebimento 2015

| ESTADO              | SIGLA | ESTOQUE DIVÍDA ATIVA 20 | RECEBIMENTO D.ATIVA 20 | PERCENTUAL |
|---------------------|-------|-------------------------|------------------------|------------|
| ACRE                | AC    | R\$480.869.486,50       | R\$10.292.530,50       | 2,14%      |
| ALAGOAS             | AL    | R\$3.060.055.105,00     | R\$19.050.697,27       | 0,62%      |
| AMAZONAS            | AM    | R\$687.264.630,06       | R\$97.250.252,66       | 14,15%     |
| AMAPÁ               | AP    | R\$34.332.317,17        | R\$517.544,30          | 1,51%      |
| BAHIA               | BA    | R\$13.181.667.568,80    | R\$176.913.621,41      | 1,34%      |
| CEARÁ               | CE    | R\$88.245.680,96        | R\$72.117.747,98       | 81,72%     |
| DISTRITO FEDERAL    | DF    | R\$48.563.368.106,00    | R\$438.355.332,73      | 0,90%      |
| ESPIRÍTO SANTO      | ES    | R\$12.974.145.318,51    | R\$309.555.765,36      | 2,39%      |
| GOIÁS               | GO    | R\$36.634.086.328,50    | R\$140.830.908,01      | 0,38%      |
| MARANHÃO            | MA    | R\$46.232.780,41        | R\$41.858.956,00       | 90,54%     |
| MINAS GERAIS        | MG    | R\$308.562.572,97       | R\$368.882.086,52      | 0,00%      |
| MATO GROSSO DO SUL  | MS    | R\$6.660.726.270,20     | R\$15.634.207,31       | 0,23%      |
| MATO GROSSO         | MT    | R\$353.600.264,19       | R\$51.340.069,91       | 14,52%     |
| PARÁ                | PA    | R\$167.658.954,00       | R\$155.373.737,80      | 92,67%     |
| PARAÍBA             | PB    | R\$5.537.121.178,00     | R\$7.398.216,14        | 0,13%      |
| PERNAMBUCO          | PE    | R\$15.830.936.816,90    | R\$82.932.764,56       | 0,52%      |
| PIAUÍ               | PI    | R\$1.685.653.224,00     | R\$5.779.104,16        | 0,34%      |
| PARANÁ              | PR    | R\$6.058.534,40         | R\$62.714.564,26       | 0,00%      |
| RIO DE JANEIRO      | RJ    | R\$374.323.374,34       | R\$529.095.366,82      | 0,00%      |
| RIO GRANDE DO NORTE | RN    | R\$6.117.232.869,52     | R\$25.007.899,59       | 0,41%      |
| RONDÔNIA            | RO    | R\$21.764.649,69        | R\$36.490.614,14       | 0,00%      |
| RORAIMA             | RR    | R\$704.674.700,91       | R\$4.929.348,89        | 0,70%      |
| RIO GRANDE DO SUL   | RS    | R\$1.304.968.430,50     | R\$719.049.341,95      | 55,10%     |
| SANTA CATARINA      | SC    | R\$168.283.494,16       | R\$120.948.367,21      | 71,87%     |
| SERGIPE             | SE    | R\$7.161.295.137,31     | R\$33.187.962,07       | 0,46%      |
| SÃO PAULO           | SP    | R\$8.110.721.094,90     | R\$1.833.905.796,08    | 22,61%     |
| TOCANTINS           | TO    | R\$2.241.793.216,28     | R\$47.591.518,78       | 2,12%      |

Fonte: Elaborado pelo autor.

**Gráfico 3-** Comparativo Estoque Dívida Ativa/Recebimento 2015

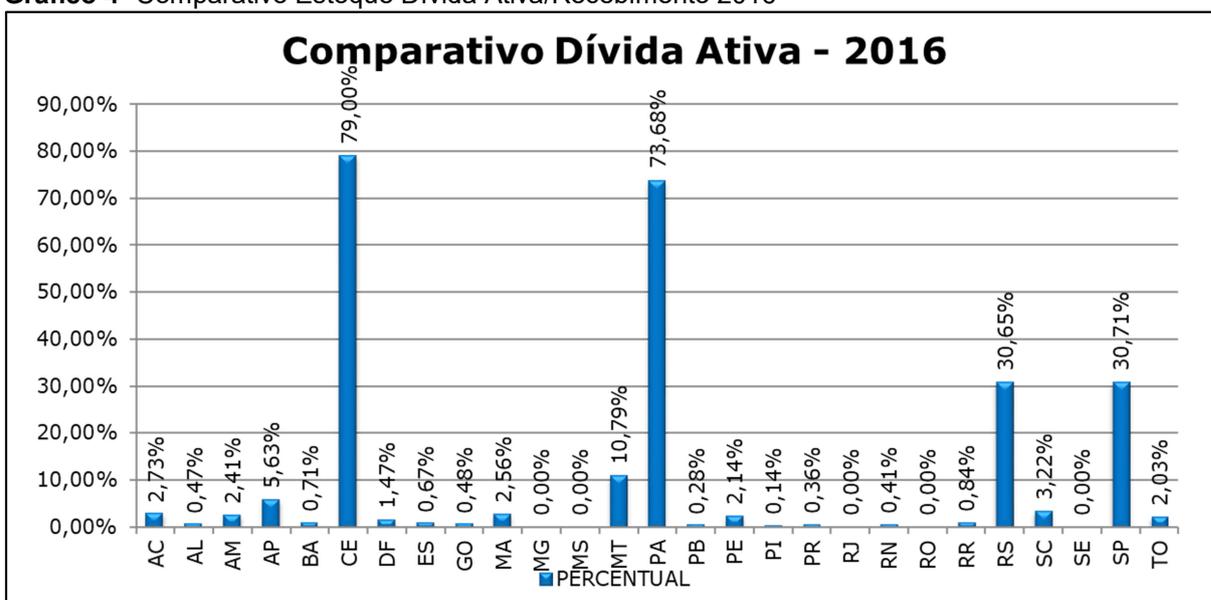
Fonte: Elaborado pelo autor.

O último ano da análise é 2016, e está representado na tabela de nº4 e, respectivamente, no gráfico de nº 4. A arrecadação continua bem pequena na maioria dos estados. O Mato Grosso do Sul e o Sergipe não divulgaram o estoque da dívida ativa, não sendo possível fazer o comparativo. Nesse ano de 2016, apenas seis estados obtiveram arrecadação acima de 10%, são eles: Ceará; Mato Grosso; Pará; Rio Grande do Sul; e São Paulo.

**Tabela 4-**Comparativo Estoque Dívida Ativa/recebimento 2016

| ESTADO              | SIGLA | ESTOQUE DIVÍDA ATIVA 20 | RECEBIMENTO D.ATIVA 20 | PERCENTUAL |
|---------------------|-------|-------------------------|------------------------|------------|
| ACRE                | AC    | R\$468.085.030,60       | R\$ 12.784.455,86      | 2,73%      |
| ALAGOAS             | AL    | R\$3.281.948.847,00     | R\$ 15.403.234,93      | 0,47%      |
| AMAZONAS            | AM    | R\$758.610.738,10       | R\$ 18.255.443,11      | 2,41%      |
| AMAPÁ               | AP    | R\$34.332.317,17        | R\$ 1.933.772,15       | 5,63%      |
| BAHIA               | BA    | R\$15.035.518.665,80    | R\$ 106.464.354,76     | 0,71%      |
| CEARÁ               | CE    | R\$65.928.906,96        | R\$ 52.083.966,61      | 79,00%     |
| DISTRITO FEDERAL    | DF    | R\$25.386.036.390,00    | R\$ 371.944.888,35     | 1,47%      |
| ESPIRÍTO SANTO      | ES    | R\$15.273.815.110,57    | R\$ 102.157.131,88     | 0,67%      |
| GOIÁS               | GO    | R\$40.540.408.279,20    | R\$ 196.208.705,33     | 0,48%      |
| MARANHÃO            | MA    | R\$3.977.369.408,00     | R\$ 101.822.934,28     | 2,56%      |
| MINAS GERAIS        | MG    | R\$412.690.901,02       | R\$ 566.014.670,36     | 0,00%      |
| MATO GROSSO DO SUL  | MS    |                         | R\$ 20.186.338,82      | 0,00%      |
| MATO GROSSO         | MT    | R\$432.053.230,79       | R\$ 46.609.122,23      | 10,79%     |
| PARÁ                | PA    | R\$184.360.671,00       | R\$ 135.833.098,98     | 73,68%     |
| PARAÍBA             | PB    | R\$6.273.101.731,00     | R\$ 17.815.080,28      | 0,28%      |
| PERNAMBUCO          | PE    | R\$13.475.408.917,10    | R\$ 288.690.475,83     | 2,14%      |
| PIAUI               | PI    | R\$2.012.073.340,00     | R\$ 2.885.924,65       | 0,14%      |
| PARANÁ              | PR    | R\$25.256.460.499,90    | R\$ 90.033.116,20      | 0,36%      |
| RIO DE JANEIRO      | RJ    | R\$194.907.252,23       | R\$ 275.886.455,59     | 0,00%      |
| RIO GRANDE DO NORTE | RN    | R\$6.501.526.849,10     | R\$ 26.492.465,56      | 0,41%      |
| RONDÔNIA            | RO    | R\$28.987.107,71        | R\$ 35.396.902,60      | 0,00%      |
| RORAIMA             | RR    | R\$544.502.062,00       | R\$ 4.583.128,02       | 0,84%      |
| RIO GRANDE DO SUL   | RS    | R\$2.293.510.806,20     | R\$ 702.960.909,89     | 30,65%     |
| SANTA CATARINA      | SC    | R\$679.754.300,26       | R\$ 21.879.099,97      | 3,22%      |
| SERGIPE             | SE    |                         | R\$ 19.631.773,11      | 0,00%      |
| SÃO PAULO           | SP    | R\$6.204.620.101,96     | R\$ 1.905.682.992,74   | 30,71%     |
| TOCANTINS           | TO    | R\$2.658.137.101,10     | R\$ 53.914.776,97      | 2,03%      |

Fonte: Elaborado pelo autor.

**Gráfico 4-** Comparativo Estoque Dívida Ativa/Recebimento 2016

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

Conforme dados apresentados nas tabelas e gráficos relativos à arrecadação do estoque da dívida ativa nos estados, no período de 2013 a 2016, alguns Estados apresentaram uma arrecadação acima de 100%, pois o valor informado para arrecadação é inferior ao arrecadado. Há evidências de que houve erros na inserção dos dados por parte desses estados, pois entende-se que o valor arrecadado como receita é o correto, não podendo o estoque da dívida ser inferior à arrecadação. Esses dados foram considerados como erros dos estados no envio dos seus dados para a STN, que é o responsável pela inserção dos mesmos no site. Diante dessa situação apresentada, foram retirados da análise os valores dos estados que apresentaram essa incorreção, para o cálculo da média de arrecadação.

Conforme destacam Novaes, Coutinho e Silva (2013, p.82), “de maneira geral, podemos interpretar a média como sendo o ponto de equilíbrio dos desvios dos valores da distribuição”. A média de arrecadação nos estados foi realizada com base na arrecadação nos quatro anos analisados.

Tabela 5- Percentual da Média de Arrecadação

| PERCENTUAL DE ARRECADAÇÃO |              |              |              |              |              |
|---------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| ESTADOS                   | 2013         | 2014         | 2015         | 2016         | MÉDIA GERAL  |
| ACRE                      | 2,67%        | 1,88%        | 2,14%        | 2,73%        | 2,41%        |
| ALAGOAS                   | 0,71%        | 0,64%        | 0,62%        | 0,47%        | 0,63%        |
| AMAZONAS                  | 2,86%        | 4,72%        | 14,15%       | 2,41%        | 3,79%        |
| AMAPÁ                     | 3,78%        | 5,21%        | 1,51%        | 5,63%        | 4,49%        |
| BAHIA                     | 84,75%       | 1,08%        | 1,34%        | 0,71%        | 1,21%        |
| CEARÁ                     |              | 93,70%       | 81,72%       | 79,00%       | 81,72%       |
| DISTRITO FEDERAL          | 2,87%        | 0,00%        | 0,90%        | 1,47%        | 1,18%        |
| ESPIRÍTO SANTO            | 0,00%        | 2,08%        | 2,39%        | 0,67%        | 1,38%        |
| GOIÁS                     | 0,84%        | 0,63%        | 0,38%        | 0,48%        | 0,56%        |
| MARANHÃO                  | 0,00%        |              | 90,54%       | 2,56%        | 2,56%        |
| MINAS GERAIS              | 2,18%        |              |              |              | 2,18%        |
| MATO GROSSO DO SUL        | 1,45%        | 0,33%        | 0,23%        | 0,00%        | 0,28%        |
| MATO GROSSO               | 29,56%       | 11,44%       | 14,52%       | 10,79%       | 12,98%       |
| PARÁ                      | 28,11%       | 1,44%        | 92,67%       | 73,68%       | 50,90%       |
| PARAÍBA                   | 0,31%        | 0,13%        | 0,13%        | 0,28%        | 0,21%        |
| PERNAMBUCO                | 0,71%        | 0,72%        | 0,52%        | 2,14%        | 0,71%        |
| PIAUI                     | 0,00%        | 2,06%        | 0,34%        | 0,14%        | 0,24%        |
| PARANÁ                    | 5,22%        | 0,64%        |              | 0,36%        | 0,64%        |
| RIO DE JANEIRO            |              |              |              |              | 0,00%        |
| RIO GRANDE DO NORTE       | 0,32%        | 0,35%        | 0,41%        | 0,41%        | 0,38%        |
| RONDÔNIA                  |              |              |              |              | 0,00%        |
| RORAIMA                   | 0,72%        | 12,04%       | 0,70%        | 0,84%        | 0,78%        |
| RIO GRANDE DO SUL         | 59,08%       |              | 55,10%       | 30,65%       | 55,10%       |
| SANTA CATARINA            | 18,08%       | 30,17%       | 71,87%       | 3,22%        | 24,12%       |
| SERGIPE                   | 10,07%       | 0,33%        | 0,46%        | 0,00%        | 0,40%        |
| SÃO PAULO                 | 0,61%        | 0,64%        | 22,61%       | 30,71%       | 11,62%       |
| TOCANTINS                 | 0,76%        | 1,59%        | 2,12%        | 2,03%        | 1,81%        |
| <b>MÉDIA GERAL</b>        | <b>1,82%</b> | <b>1,26%</b> | <b>1,51%</b> | <b>1,75%</b> | <b>1,63%</b> |

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme a média realizada, podemos verificar que apenas três estados obtiveram uma arrecadação acima de 50%, são eles: Ceará, com uma média de 81,72%; Pará, com 50,90%; e Rio Grande do Sul, com 55,10%. Diante destes dados apresentados, é possível dizer que, pelo menos nesses anos analisados, a arrecadação da dívida ativa se mostrou irrelevante em relação ao estoque em 89% dos estados, e apenas 11% deles tiveram arrecadação superior a 50% ao estoque.

## **4.2 Análise Dívida Ativa versus Gastos na Educação**

Para responder ao problema da pesquisa, é necessário fazer a análise da arrecadação da dívida ativa em relação aos gastos na educação de cada estado. A tabela de nº6 demonstra os créditos da dívida ativa arrecadada no período analisado, e a tabela de nº7 os gastos na educação. Com base nessas duas tabelas será feita a média da capacidade dos estados para pagar os gastos na educação.

**Tabela 6-** Arrecadação Dívida Ativa

| Estado              | Arrecadação Dívida Ativa 2013 | Arrecadação Dívida Ativa 2014 | Arrecadação Dívida Ativa 2015 | Arrecadação Dívida Ativa 2016 |
|---------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|
| ACRE                | R\$11.504.735,71              | R\$8.940.270,35               | R\$10.292.530,50              | R\$ 12.784.455,86             |
| ALAGOAS             | R\$18.653.496,76              | R\$18.129.059,83              | R\$19.050.697,27              | R\$ 15.403.234,93             |
| AMAZONAS            | R\$61.299.266,40              | R\$22.890.479,16              | R\$97.250.252,66              | R\$ 18.255.443,11             |
| AMAPÁ               | R\$1.333.909,74               | R\$1.838.046,38               | R\$517.544,30                 | R\$ 1.933.772,15              |
| BAHIA               | R\$346.959.096,06             | R\$129.214.869,92             | R\$176.913.621,41             | R\$ 106.464.354,76            |
| CEARÁ               | R\$120.211.015,35             | R\$76.959.019,71              | R\$72.117.747,98              | R\$ 52.083.966,61             |
| DISTRITO FEDERAL    | R\$395.139.955,74             | R\$371.146.306,31             | R\$438.355.332,73             | R\$ 371.944.888,35            |
| ESPIRITO SANTO      | R\$93.226.923,65              | R\$216.767.914,43             | R\$309.555.765,36             | R\$ 102.157.131,88            |
| GOIÁS               | R\$244.404.338,18             | R\$205.576.264,02             | R\$140.830.908,01             | R\$ 196.208.705,33            |
| MARANHÃO            | R\$15.516.018,30              | R\$12.380.903,43              | R\$41.858.956,00              | R\$ 101.822.934,28            |
| MINAS GERAIS        | R\$287.590.969,63             | R\$298.332.408,07             | R\$368.882.086,52             | R\$ 566.014.670,36            |
| MATO GROSSO DO      | R\$70.778.984,94              | R\$18.422.972,59              | R\$15.634.207,31              | R\$ 20.186.338,82             |
| MATO GROSSO         | R\$39.192.303,25              | R\$31.164.821,18              | R\$51.340.069,91              | R\$ 46.609.122,23             |
| PARÁ                | R\$303.180.126,50             | R\$137.294.174,05             | R\$155.373.737,80             | R\$ 135.833.098,98            |
| PARAÍBA             | R\$13.259.995,88              | R\$6.368.207,91               | R\$7.398.216,14               | R\$ 17.815.080,28             |
| PERNAMBUCO          | R\$83.249.631,21              | R\$95.694.366,08              | R\$82.932.764,56              | R\$ 288.690.475,83            |
| PIAUI               | R\$5.545.118,30               | R\$29.404.363,72              | R\$5.779.104,16               | R\$ 2.885.924,65              |
| PARANÁ              | R\$44.402.678,78              | R\$121.313.179,90             | R\$62.714.564,26              | R\$ 90.033.116,20             |
| RIO DE JANEIRO      | R\$652.096.200,90             | R\$523.946.829,96             | R\$529.095.366,82             | R\$ 275.886.455,59            |
| RIO GRANDE DO NORTE | R\$14.899.085,43              | R\$19.125.375,06              | R\$25.007.899,59              | R\$ 26.492.465,56             |
| RONDÔNIA            | R\$42.537.186,94              | R\$36.914.403,63              | R\$36.490.614,14              | R\$ 35.396.902,60             |
| RORAIMA             | R\$4.766.657,02               | R\$4.481.838,39               | R\$4.929.348,89               | R\$ 4.583.128,02              |
| RIO GRANDE DO SUL   | R\$437.054.599,14             | R\$491.410.234,32             | R\$719.049.341,95             | R\$ 702.960.909,89            |
| SANTA CATARINA      | R\$76.750.897,03              | R\$110.778.273,35             | R\$120.948.367,21             | R\$ 21.879.099,97             |
| SERGIPE             | R\$23.950.573,12              | R\$15.022.784,15              | R\$33.187.962,07              | R\$ 19.631.773,11             |
| SÃO PAULO           | R\$762.579.694,06             | R\$1.688.368.111,82           | R\$1.833.905.796,08           | R\$ 1.905.682.992,74          |
| TOCANTINS           | R\$12.428.548,08              | R\$28.751.082,88              | R\$47.591.518,78              | R\$ 53.914.776,97             |

Fonte: Elaborado pelo autor.

**Tabela 7- Gastos na Educação**

| <b>Estado</b>       | <b>Gastos na Educação 2013</b> | <b>Gastos na Educação 2014</b> | <b>Gastos na Educação 2015</b> | <b>Gastos na Educação 2016</b> |
|---------------------|--------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| ACRE                | R\$ 860.850.883,00             | R\$ 921.065.731,30             | R\$ 949.885.327,60             | R\$ 992.186.573,80             |
| ALAGOAS             | R\$ 989.100.462,90             | R\$ 1.106.302.533,00           | R\$ 1.003.728.927,00           | R\$ 699.052.459,10             |
| AMAZONAS            | R\$ 1.759.870.814,00           | R\$ 2.092.568.862,00           | R\$ 2.231.622.375,00           | R\$ 2.134.959.545,00           |
| AMAPÁ               | R\$ 871.918.654,70             | R\$ 920.073.094,10             | R\$ 812.989.310,20             | R\$ 891.023.318,50             |
| BAHIA               | R\$ 3.971.550.221,00           | R\$ 4.268.432.566,00           | R\$ 4.652.640.934,00           | R\$ 4.737.181.635,00           |
| CEARÁ               | R\$ 2.345.419.023,00           | R\$ 2.542.914.434,00           | R\$ 2.545.446.502,00           | R\$ 2.856.972.421,00           |
| DISTRITO FEDERAL    | R\$ 3.705.706.541,00           | R\$ 4.088.499.793,00           | R\$ 6.661.369.047,00           | R\$ 5.169.952.575,00           |
| ESPIRÍTO SANTO      | R\$ 1.289.334.104,00           | R\$ 1.484.731.598,00           | R\$ 1.255.721.171,00           | R\$ 1.210.557.146,00           |
| GOIÁS               | R\$ 2.924.971.928,00           | R\$ 3.739.882.931,00           | R\$ 3.925.596.131,00           | R\$ 4.059.166.135,00           |
| MARANHÃO            | R\$ 1.862.766.827,00           | R\$ 2.039.307.674,00           | R\$ 2.211.314.414,00           | R\$ 2.195.062.125,00           |
| MINAS GERAIS        | R\$ 7.357.955.038,00           | R\$ 7.998.578.745,00           | R\$ 7.666.237.373,00           | R\$ 8.696.950.955,00           |
| MATO GROSSO DO SUL  | R\$ 1.261.016.820,00           | R\$ 1.261.778.982,00           | R\$ 1.352.216.833,00           | R\$ 1.644.458.570,00           |
| MATO GROSSO         | R\$ 1.682.078.066,00           | R\$ 1.739.577.257,00           | R\$ 1.890.964.072,00           | R\$ 1.910.062.995,00           |
| PARÁ                | R\$ 2.625.339.263,00           | R\$ 2.720.110.282,00           | R\$ 2.967.387.833,00           | R\$ 3.080.373.255,00           |
| PARAÍBA             | R\$ 1.521.982.654,00           | R\$ 1.688.284.239,00           | R\$ 1.635.473.279,00           | R\$ 1.758.186.229,00           |
| PERNAMBUCO          | R\$ 2.742.341.838,00           | R\$ 3.054.433.621,00           | R\$ 2.911.483.736,00           | R\$ 2.790.416.466,00           |
| PIAUI               | R\$ 1.143.527.565,00           | R\$ 1.073.945.059,00           | R\$ 1.159.728.994,00           | R\$ 1.207.062.117,00           |
| PARANÁ              | R\$ 7.221.877.696,00           | R\$ 8.166.472.874,00           | R\$ 8.554.436.941,00           | R\$ 9.859.532.576,00           |
| RIO DE JANEIRO      | R\$ 6.031.106.255,00           | R\$ 6.243.672.652,00           | R\$ 6.191.359.436,00           | R\$ 6.032.411.905,00           |
| RIO GRANDE DO NORTE | R\$ 1.527.673.787,00           | R\$ 1.521.451.257,00           | R\$ 1.199.892.374,00           | R\$ 1.467.478.662,00           |
| RONDÔNIA            | R\$ 910.265.147,60             | R\$ 945.203.070,40             | R\$ 983.750.437,40             | R\$ 1.062.966.922,00           |
| RORAIMA             | R\$ 561.503.437,20             | R\$ 529.049.041,60             | R\$ 546.849.958,20             | R\$ 617.100.730,90             |
| RIO GRANDE DO SUL   | R\$ 3.421.447.888,00           | R\$ 3.796.749.017,00           | R\$ 4.335.884.105,00           | R\$ 3.962.176.932,00           |
| SANTA CATARINA      | R\$ 2.469.240.563,00           | R\$ 2.778.396.715,00           | R\$ 2.962.454.166,00           | R\$ 2.938.069.241,00           |
| SERGIPE             | R\$ 807.666.389,30             | R\$ 843.345.114,40             | R\$ 866.873.798,30             | R\$ 925.828.791,80             |
| SÃO PAULO           | R\$ 30.058.456.351,00          | R\$ 29.319.974.902,00          | R\$ 31.413.068.896,00          | R\$ 31.142.629.144,00          |
| TOCANTINS           | R\$ 908.530.413,80             | R\$ 891.415.054,80             | R\$ 886.334.655,90             | R\$ 1.067.774.381,00           |

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

A tabela de nº8 evidencia a capacidade de cada estado na aplicação da receita da dívida ativa nos gastos na Educação. Conforme os dados analisados, é notório e lamentável que a aplicação desses recursos seja abaixo de meros 5%, sendo este considerado um valor muito inferior à real necessidade dos estados de investimentos na área de Educação.

**Tabela 8-** Percentual da capacidade de aplicação da Receita Dívida Ativa em Gastos na Educação.

| <b>ESTADOS</b>      | <b>2013</b>  | <b>2014</b>  | <b>2015</b>  | <b>2016</b>  | <b>Média Geral</b> |
|---------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------------|
| ACRE                | 1,34%        | 0,97%        | 1,08%        | 1,29%        | 2,79%              |
| ALAGOAS             | 1,89%        | 1,64%        | 1,90%        | 2,20%        | 2,79%              |
| AMAZONAS            | 3,48%        | 1,09%        | 4,36%        | 0,86%        | 3,03%              |
| AMAPÁ               | 0,15%        | 0,20%        | 0,06%        | 0,22%        | 2,94%              |
| BAHIA               | 8,74%        | 3,03%        | 3,80%        | 2,25%        | 3,23%              |
| CEARÁ               | 5,13%        | 3,03%        | 2,83%        | 1,82%        | 3,23%              |
| DISTRITO FEDERAL    | 10,66%       | 9,08%        | 6,58%        | 7,19%        | 3,23%              |
| ESPIRÍTO SANTO      | 7,23%        | 14,60%       | 24,65%       | 8,44%        | 3,12%              |
| GOIÁS               | 8,36%        | 5,50%        | 3,59%        | 4,83%        | 3,07%              |
| MARANHÃO            | 0,83%        | 0,61%        | 1,89%        | 4,64%        | 2,91%              |
| MINAS GERAIS        | 3,91%        | 3,73%        | 4,81%        | 6,51%        | 3,00%              |
| MATO GROSSO DO SUL  | 5,61%        | 1,46%        | 1,16%        | 1,23%        | 2,79%              |
| MATO GROSSO         | 2,33%        | 1,79%        | 2,72%        | 2,44%        | 2,91%              |
| PARÁ                | 11,55%       | 5,05%        | 5,24%        | 4,41%        | 3,07%              |
| PARAÍBA             | 0,87%        | 0,38%        | 0,45%        | 1,01%        | 2,91%              |
| PERNAMBUCO          | 3,04%        | 3,13%        | 2,85%        | 10,35%       | 3,07%              |
| PIAUI               | 0,48%        | 2,74%        | 0,50%        | 0,24%        | 3,04%              |
| PARANÁ              | 0,61%        | 1,49%        | 0,73%        | 0,91%        | 3,28%              |
| RIO DE JANEIRO      | 10,81%       | 8,39%        | 8,55%        | 4,57%        | 3,77%              |
| RIO GRANDE DO NORTE | 0,98%        | 1,26%        | 2,08%        | 1,81%        | 3,28%              |
| RONDÔNIA            | 4,67%        | 3,91%        | 3,71%        | 3,33%        | 3,77%              |
| RORAIMA             | 0,85%        | 0,85%        | 0,90%        | 0,74%        | 3,53%              |
| RIO GRANDE DO SUL   | 12,77%       | 12,94%       | 16,58%       | 17,74%       | 4,03%              |
| SANTA CATARINA      | 3,11%        | 3,99%        | 4,08%        | 0,74%        | 3,53%              |
| SERGIPE             | 2,97%        | 1,78%        | 3,83%        | 2,12%        | 3,53%              |
| SÃO PAULO           | 2,54%        | 5,76%        | 5,84%        | 6,12%        | 5,21%              |
| TOCANTINS           | 1,37%        | 3,23%        | 5,37%        | 5,05%        | 4,14%              |
| <b>MÉDIA GERAL</b>  | <b>3,07%</b> | <b>3,03%</b> | <b>3,65%</b> | <b>2,34%</b> | <b>3,12%</b>       |

Fonte: Elaborado pelo autor.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste trabalho foi identificar o comportamento de arrecadação da Dívida Ativa dos estados. A dívida ativa é uma importante fonte de receita para os estados. O recebimento destes créditos é de grande importância para que se possa ter um efetivo equilíbrio entre receitas e despesas. No entanto, o que podemos observar no levantamento feito é que, o estoque da dívida ativa aumenta e a arrecadação quase não se modifica de um ano para o outro. Por meio da média geral demonstrado na tabela de nº5 dos anos analisados, obteve-se em 2013 uma

média geral de 1,82 em 2014 1,26%, em 2015 1,51% e em 2016 a média foi de 1,75%. Resulta que, nos anos comparados, confirma-se que a arrecadação precisa melhorar muito para que os estados possam cumprir suas metas fiscais.

Quanto ao problema proposto, “Qual a capacidade de cobertura das despesas na área de educação dos estados brasileiros, com recursos provenientes da arrecadação da receita da dívida ativa, nos anos de 2013 a 2016?”, o resultado foi que apenas o estado de São Paulo apresentou uma capacidade de pagamento dos gastos da educação acima de 5%, que foi de 5,21%, sendo que os outros estados, todos, ficaram com suas capacidades abaixo de 4%. Já em relação à média geral dos estados, nos quatro anos analisados ela mostrou-se bem pior, com uma média ligeiramente acima dos 3% em todos os anos.

Sugere-se, como pesquisas futuras, a análise dos estados que vierem a conseguir apresentar arrecadação superior a 50%, verificando se eles têm um planejamento diferente com a relação à cobrança, ou qualquer outra variável, que possa ajudar os outros estados a melhorarem seus desempenhos de arrecadação e, também, a entender o porquê da arrecadação tão baixa na maioria dos estados. Conclui-se que é necessário um estudo mais profundo em relação à temática dívida ativa dos estados, pois o tema é complexo e envolve muitas variáveis que não podem ser analisadas superficialmente.

## REFERÊNCIAS

ANDRADRE, Maria Margarida de: **Introdução à metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos na graduação. 10. ed. São Paulo: Atlas 2010.

BEUREN, Maria Ilse: **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo : Atlas 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> . Acesso em 31 de jul.

Brasil. **Lei Complementar nº 101, de 04 de Maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em 27 de jul. 2017.

Brasil. **Lei Nº 6.830, de 22 de Setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/L13340.htm#art14](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13340.htm#art14)>. Acesso em 03 de ago. 2017.

Brasil. **Lei Nº 13.005, de 25 de Junho de 2014.** Plano Nacional de Educação – PNE. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/l13005.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13005.htm)>. Acesso em 03/11/2017

Brasil. **Lei Nº 4.320, de 17 de Março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em 28 de jul.2017.

Brasil. **Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em 17 de ago.2017.

Brasil. **Lei Nº 9.394, de 20 de Dezembro de 1996.** Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9394.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9394.htm)>. Acesso em 28 de out.2017.

CREPALDI, Sílvio Aparecido; CREPALDI Guilherme Simões. **Planejamento, elaboração e controle.** 1 ed. São Paulo: Saraiva 2013.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** 17 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

Gil, Antonio Carlos: **Como elaborar projetos de pesquisa.** 6. ed. São Paulo: Atlas 2017.

**Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.** Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=7115](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=7115)> Acesso em 03/11/2017.

**Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira.** Disponível em: <[http://portal.inep.gov.br/artigo/-/asset\\_publisher/B4AQV9zFY7Bv/content/censo-escolar-2016-reforca-desafios-para-universalizacao-da-educacao-no-brasil/21206](http://portal.inep.gov.br/artigo/-/asset_publisher/B4AQV9zFY7Bv/content/censo-escolar-2016-reforca-desafios-para-universalizacao-da-educacao-no-brasil/21206)> Acesso em 03/11/2017

Kazmier, Leonard. **Teoria e problemas de estatística aplicada à administração e economia.** Tradução: Adriano Silva Vale Cardoso. 4. ed. Porto Alegre : Bookman, 2008. (Coleção Schaum)

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática.** 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem).** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

Ministério da Fazenda. Secretária do Tesouro Nacional. **Dívida Ativa: Manual de procedimentos: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 1º edição.** Brasília, 2004. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Manual\\_Divida\\_Ativa.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Manual_Divida_Ativa.pdf)>. Acesso em 30 de jul.2017.

Ministério da Fazenda. Secretária do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao setor Público: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 7º edição.** Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em 07 de ago. 2017.

**Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão.** Disponível em <[http://www.planejamento.gov.br/assuntos/planeja/orcamento-federal/lei-de-responsabilidade-fiscal/dicas/080807\\_pub\\_lrf\\_dicas\\_port.pdf](http://www.planejamento.gov.br/assuntos/planeja/orcamento-federal/lei-de-responsabilidade-fiscal/dicas/080807_pub_lrf_dicas_port.pdf)>. Acesso em 10 de Set. 2017.

Novaes, Diva Valério; Queiroz, Cileda de; Coutinho, Silva. **Estatística para educação profissional e tecnológica.** 2 ed. São Paulo : Atlas, 2013.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento Público e administração financeira e orçamentária e LRF.** 4 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

Plano Nacional de Educação. Disponível em: <<http://pne.mec.gov.br/>> Acesso em 03/11/2017

**Secretaria do Tesouro Nacional.** Disponível em: <<https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/index.jsf;jsessionid=3ewR4QI7SXzEW5zPDbGg1hIW.node3>> acesso em 17/09/2017

SILVA, Lino Martins da: **Contabilidade governamental:** um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública.** 1 ed. São Paulo: Atlas 2009.