

Avaliação do Programa Especial de Recuperação Tributária da Receita Federal do Brasil

João Antônio Koerich de Liz

Orientadora: Professora Doutora Ana Lúcia Romão

Coorientador: Professor Doutor Pedro Borrego

Dissertação para obtenção do grau de mestre em Gestão e Políticas Públicas

Lisboa

2023

Avaliação do Programa Especial de Recuperação Tributária da Receita Federal do Brasil

João Antônio Koerich de Liz

Orientadora: Professora Doutora Ana Lúcia Romão

Coorientador: Professor Doutor Pedro Borrego

Dissertação para obtenção de grau de Mestre

em Gestão e Políticas Públicas

Júri:

Presidente:

- Doutor Alexandre Manuel Martins Morais Nunes, Professor Auxiliar do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa;

Vogais:

- Doutor Ricardo João Magro Ramos Pinto, Professor Catedrático do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa;

- Doutor João Manuel Ricardo Catarino, Professor Catedrático do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa;

Doutora Ana Lúcia da Silva Romão, Professora Auxiliar do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa, na qualidade de Orientadora.

Lisboa

2023

RESUMO

O presente trabalho insere-se no âmbito das políticas públicas e trata de avaliar o Programa Especial de Recuperação Tributária (PERT) da Receita Federal do Brasil, lançado em 2017 pela autoridade tributária brasileira. A partir de um quadro teórico na área da avaliação de políticas públicas e com especial foco nas políticas de renúncia fiscal e nos programas de parcelamento fiscal, a dissertação buscou responder à pergunta de partida: Em que medida o Programa Especial de Recuperação Tributária contribuiu para a recuperação dos débitos fiscais dos aderentes ao programa? Para respondê-la, caracterizou-se o PERT e identificaram-se os objetivos do programa, analisou-se e comparou-se a recuperação tributária entre o grupo de tratamento e o grupo de controlo. Para isso, utilizou-se a base de dados da Receita Federal do Brasil, com um universo de 66.075 contribuintes. Procurou-se ainda analisar os resultados do programa em função de indicadores socioeconómicos, em especial os valores devidos, a localização, a longevidade, os setores de atividade económica e a dimensão das empresas. Concluiu-se que o PERT contribuiu para a recuperação tributária dos aderentes do programa, além de se ter constatado maior cumprimento fiscal e maior cumprimento no programa em função dos indicadores socioeconómicos, como no caso das empresas mais jovens ou pertencentes a determinado segmento de atividade económica.

Palavras-chave: Avaliação de políticas públicas. Cumprimento fiscal. Programas de parcelamento fiscal. Programa Especial de Recuperação Tributária. Receita Federal do Brasil. Recuperação tributária.

ABSTRACT

The present work is part of the scope of public policies and tries to evaluate the Special Tax Recovery Program (PERT) of the Federal Revenue Service of Brazil, launched in 2017 by the Brazilian tax authority. From a theoretical framework in public policy evaluation and with a special focus on tax waiver policies and tax installment programs, the dissertation sought to answer the starting question: To what extent has the Special Tax Recovery Program contributed to the recovery of tax debts from program adherents? To answer it, the PERT was characterized, and the objectives of the program were identified, and the tax recovery between the treatment group and the control group was analyzed and compared. For this, the database of the Federal Revenue of Brazil was used, with a universe of 66,075 taxpayers. The results of the program were also sought in terms of socio-economic indicators, in particular the amounts owed, location, longevity, sectors of economic activity and the size of the companies. It was concluded that the PERT contributed to the tax recovery of the program's adherents, in addition to having greater fiscal and program compliance in specific situations depending on socio-economic indicators, as in the case of younger companies or companies belonging to a certain segment of economic activity.

Key words: Brazil's federal revenue. Evaluation of public policies. Special Tax Recovery Program. Tax compliance. Tax installment programs. Tax recovery.

AGRADECIMENTOS

Agradeço,

A Deus pelo dom da vida e pela oportunidade de ter estudado em Portugal.

À minha família, que mesmo à distância sempre procurou me apoiar. Amo vocês!

Ao meu amor, Victoria, por tanto carinho, suporte e compreensão nos momentos de ausência.

Eu te amo!

À Professora Ana Lúcia Romão e ao Professor Pedro Borrego pelo acompanhamento deste trabalho desde o princípio. O auxílio da Sra. e do Sr. Professor foi fundamental para a confecção do trabalho, pois sempre estiveram disponíveis e atentos às necessidades.

Muito obrigado!

Aos Professores José Luís Nascimento, Pedro Passos Coelho e Ricardo Soares, pelas valorosas dicas durante as aulas e Workshops.

Aos colegas do Mestrado, pelo suporte e parceria ao longo do curso.

Ao corpo técnico do ISCSP, que sempre esteve disponível para auxiliar no que fosse necessário.

Aos colegas da Receita Federal do Brasil, em especial ao Maurício, Rafael, Nilton, Saulo, Eriton e Daniel, que contribuíram para minha ida a Portugal e com informações fundamentais para a elaboração deste trabalho.

À minha avó (in memoriam) Odete, que nos deixou este ano. Obrigado por todos os ensinamentos!

“Nunca foi sorte, sempre foi Deus”

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	1
1 ENQUADRAMENTO TEÓRICO	4
1.1 Políticas Públicas	4
1.2 Avaliação de Políticas Públicas.....	7
1.2.1 Avaliação de Resultados	11
1.3 Políticas de Renúncia Fiscal.....	13
1.4 Programas de Parcelamento Fiscal.....	14
1.4.1 Programa Especial de Recuperação Tributária.....	18
2 OPÇÕES METODOLÓGICAS	21
2.1 Modelo de análise	21
2.2 Abordagem metodológica	23
2.3 Desenho de pesquisa	24
2.4 Técnicas e estratégia de recolha de dados	25
2.5 Procedimentos de tratamento de dados	25
3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS	27
3.1 Caracterização e avaliação dos contribuintes	27
3.1.1 Valores de dívida global.....	28
3.1.2 Localização	28
3.1.3 Setor de atividade económica.....	30
3.1.4 Dimensão	32

3.1.5 Longevidade.....	34
3.2 Avaliação do cumprimento fiscal.....	34
3.3 Avaliação do cumprimento no programa	43
4 CONCLUSÃO	52
4.1 Limitações do estudo.....	55
4.2 Recomendações para estudos futuros	56
REFERÊNCIAS	58
LEGISLAÇÃO	62

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Contributos dos teóricos acerca das políticas públicas.....	5
Tabela 2: Tipo de políticas públicas.....	6
Tabela 3: Dimensões da Avaliação de Políticas Públicas	9
Tabela 4: Programas de parcelamento fiscal administrados pela Receita Federal do Brasil	17
Tabela 5: Estudos que tratam da temática dos parcelamentos tributários	20
Tabela 6: Hipóteses	22
Tabela 7: Variáveis e descrição das classes	22
Tabela 8: Número de registos.....	24
Tabela 9: Grupo de tratamento e Grupo de controlo	27
Tabela 10: Valores devidos pelas empresas	28
Tabela 11: Localização das empresas	29
Tabela 12: Setor de atividade económica das empresas.....	31
Tabela 13: Dimensão das empresas.....	33
Tabela 14: Dimensão das empresas - Frequência.....	33
Tabela 15: Longevidade das empresas - Frequência	34
Tabela 16: Indicadores: Pagamentos Globais / Dívida Global - Aderentes.....	35
Tabela 17: Indicadores: Pagamentos Globais / Dívida Global – Não aderentes	36
Tabela 18: Regressão Linear	37
Tabela 19: Teste da hipótese H2a	38
Tabela 20: Teste da hipótese H2b	39
Tabela 21: Teste da hipótese H2c	40
Tabela 22: Teste da hipótese H2d	41
Tabela 23: Teste da hipótese H2e	42
Tabela 24: Situação do contribuinte no programa em 2017	43

Tabela 25: Situação do contribuinte no programa em 2021	44
Tabela 26: Dívida consolidada em 2017 X Saldo devedor em 2021	44
Tabela 27: Classe / Valores em dívida no programa	45
Tabela 28: Teste da hipótese H3a	46
Tabela 29: Teste da hipótese H3b	47
Tabela 30: Teste da hipótese H3c	48
Tabela 31: Teste da hipótese H3d	49
Tabela 32: Teste da hipótese H3e	50

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Modelo de análise	21
Figura 2: Regiões fiscais do Brasil.....	29
Figura 3: Cumprimento fiscal	36

INTRODUÇÃO

O Brasil vive uma crise fiscal desde 2014, com reflexos negativos no Produto Interno Bruto (PIB). Nos anos de 2015 e 2016 o país apresentou défices fiscais que superaram os 8% do PIB, conforme apontado em relatórios do Banco Mundial, inclusive com expressivo aumento na dívida pública, que saltou de 51,5% do PIB, em 2012, para mais de 73%, em 2017 (Borba & Coelho, 2019, p.187).

No tocante às políticas de recuperação tributária - normalmente utilizadas para recuperar empresas em crise financeira, para gerar empregos e renda ou para atrair investimentos – instituiu-se, em 2017, o Programa Especial de Recuperação Tributária (PERT) da Receita Federal do Brasil. O PERT é um programa que permite o parcelamento de impostos e contribuições tributárias em atraso, cujo aderente obtém descontos em juros, multas e encargos fiscais. Os contribuintes que deixam de cumprir com os pagamentos regulares de impostos, à vista, podem aderir ao programa e parcelar a dívida em prestações mensais, com pagamentos ao longo de mais de dez anos. Com o PERT, os contribuintes aderentes puderam parcelar suas dívidas fiscais por até 145 meses (Lei 13.496, 2017).

O governo executivo federal brasileiro explicita as razões para a implementação de programas de parcelamento, de modo a indicar suposta necessidade de estabilização da economia, porém sem estabelecer critérios para verificação da eficácia dos resultados destes programas e seus efeitos sobre a atividade económica. Os objetivos deste tipo de programa costumam ser genéricos e não contêm indicadores nem métricas específicas que o programa necessita atingir. As pesquisas sobre o assunto abrangem apenas informações relativas aos valores arrecadados, entretanto não apresentam os resultados e impactos observados após a implementação de tais programas. A realização de avaliações deste tipo de programa poderá contribuir para a tomada de decisão quanto à continuidade do PERT e para fornecer elementos para a discussão quando da concessão de novos programas de parcelamento (Borba & Coelho, 2019, p.186).

O presente estudo mostra-se relevante para o domínio científico por se propor realizar a avaliação do PERT e investigar o contributo da utilização deste tipo de programas como ferramenta de recuperação tributária dos aderentes, promovendo também o debate destes temas. O estudo irá se concentrar na recuperação dos devedores aderentes ao programa, de modo a

verificar em que medida o PERT contribuiu para a melhoria na situação fiscal deste grupo de contribuintes. O projeto se desenvolverá de maneira experimental, com utilização da técnica de comparação entre grupos, nomeadamente um grupo de tratamento, aderentes ao PERT, e um grupo de controlo, não aderentes ao PERT, com foco na recuperação fiscal deste conjunto de contribuintes (Oliveira & Passador, 2019).

A avaliação do PERT mostra-se fundamental para se verificar em que medida os aderentes ao programa conseguiram recuperar sua capacidade de pagamento das dívidas fiscais e contribuir para os estudos de avaliação de políticas e programas públicos. De modo a atenuar as crises fiscais no Estado brasileiro, entidades empresariais e legisladores propõem a criação de programas de parcelamento fiscais, a exemplo do PERT, com a finalidade de recuperar os devedores de impostos e melhorar a capacidade de gerar emprego e renda deste grupo de contribuintes aderentes.

O estudo pretende aferir se o PERT efetivamente contribuiu para a recuperação tributária dos devedores, concentrando-se nos contribuintes coletivos, classificados de acordo com a localização, a dimensão, o setor de atividade económica e a longevidade das organizações. (IPEA, 2018, p.241). Assim, o problema de pesquisa consiste na elaboração de uma avaliação do PERT, com o foco em um grupo de contribuintes aderentes ao programa, pertencentes ao grupo de tratamento, com a finalidade de se medirem os resultados relativos à recuperação tributária destes contribuintes. A utilização de um grupo de controlo, composto por não aderentes ao programa, permite avaliar os efeitos diretamente relacionados à intervenção do programa. Faz-se uma avaliação de resultados, que consiste na verificação do desempenho dos indicadores dos resultados que se esperava atingir com a implementação daquela política pública em questão.

A pergunta de partida que se propõe para o estudo é a seguinte: Em que medida o Programa Especial de Recuperação Tributária contribuiu para a recuperação dos débitos fiscais dos aderentes ao programa?

No que diz respeito aos objetivos da pesquisa, teremos:

Objetivo Geral:

Avaliar em que medida o PERT contribuiu para a recuperação tributária dos aderentes.

Objetivos Específicos:

1. Caracterizar o Programa Especial de Recuperação Tributária (PERT);
2. Identificar os objetivos do programa;
3. Analisar e comparar a recuperação tributária entre o grupo de tratamento e o grupo de controlo;
4. Avaliar os resultados do programa em função dos valores devidos, setor, longevidade, dimensão e localização das empresas.

O presente estudo encontra-se dividido em quatro partes. A primeira parte consiste no enquadramento teórico, com especial atenção ao âmbito das políticas públicas, e encontra-se subdividida em quatro subcapítulos. Para a elaboração desta parte, foi realizada uma ampla revisão de literatura que se refere à avaliação de políticas públicas, em especial a avaliação de resultados e às políticas de renúncia fiscal, com enfoque nas renúncias fiscais na forma de programas de parcelamento da Receita Federal do Brasil, a incluir mais especificamente o Programa Especial de Recuperação Tributária (PERT). A segunda parte do estudo detalha as opções metodológicas, e encontra-se dividida em cinco subpartes: o modelo de análise, a abordagem metodológica, o desenho de pesquisa, as técnicas e estratégias de recolha de dados e finalmente os procedimentos de tratamento de dados.

Na terceira secção do trabalho, foi discriminada a parte empírica, que consiste na análise e discussão de dados, subdividida em três subcapítulos, em que o primeiro detalha a caracterização da população e da amostra, com informações gerais sobre o programa; o segundo subcapítulo trata da avaliação do cumprimento fiscal, com dados relacionados à dívida global; o terceiro subcapítulo, por sua vez, aborda o cumprimento no programa, por parte dos aderentes ao PERT. A última secção, finalmente, traz a conclusão do estudo, as limitações, que detalha as dificuldades encontradas ao longo da elaboração do projeto, e as recomendações para estudos futuros, que aponta o que pode ser trabalhado por outros pesquisadores em novos trabalhos sobre a temática.

1 ENQUADRAMENTO TEÓRICO

Nas seguintes secções serão apresentados e discutidos os principais conceitos acerca das políticas públicas, avaliação de políticas públicas, avaliação de resultados, políticas de renúncia fiscal, programas de parcelamento e o PERT.

1.1 Políticas Públicas

Quando se aborda o assunto das políticas públicas traz-se a ideia de aquilo que o governo faz ou deixa de fazer (Dye, 1984), também diz respeito às decisões que visam resolver problemas públicos (Nagel, 1980). Além disso, explica-se que existe uma interação entre grupos diversos de atores, sejam governamentais ou não governamentais, na capacidade de resolver os problemas sociais e na pluralidade de decisões que envolvem temas públicos (Bilhim, 2008, p.5). Nas pesquisas sobre políticas públicas, deve-se também levar em consideração a dificuldade de comunicar as intenções do que se pretende com determinado programa junto à população envolvida. Reforça-se a importância de mobilizar o público para apoiar a política em questão (Moran et al., 2008, p.840).

Capella (2018) apresenta as origens do estudo das políticas públicas. Até a metade do século XX, sob a perspectiva positivista, entendia-se que os problemas sociais seriam passíveis de solução por meio de aplicações de técnicas objetivas. A partir dessa visão positivista, os estudiosos deveriam se concentrar em recolher dados e focar nas soluções adequadas para resolver os problemas. A partir da metade do século passado passou-se a ampliar a análise das PPs, com a busca pela identificação de pontos de vista alternativos, rumo a uma visão mais abrangente e incluindo a procura por uma solução que envolvesse múltiplas disciplinas (Capella, 2018, pp.14-16). Este caráter interdisciplinar das políticas públicas aparece também nos trabalhos de outros pesquisadores. Especialmente por envolver a sociologia, ciência política, economia e administração pública, a multidisciplinariedade está presente nos estudos de Bilhim (2008, p.1). Finalmente, em 1960, com o trabalho de Schattschneider (1960), introduz-se a preocupação com a inserção destes problemas sociais identificados na agenda pública.

Em revisão de literatura, Souza (2006, pp.23-25) traz os principais contributos do que chama de “pais fundadores” das políticas públicas, bem como possíveis definições do que sejam políticas públicas. Na Tabela 1 esboça-se um quadro com as definições apresentadas por Souza (2006, pp.23-25) e Birkland (2016):

Tabela 1: Contributos dos teóricos acerca das políticas públicas

Laswell (1936)	Ideia de análise de PP
Simon (1957)	Introdução do conceito de racionalidade limitada aplicado à tomada de decisão na área pública
Lindblom (1959)	Incorporação de outras variáveis em PP
Easton (1965)	PP como um sistema
Lynn (1980)	PP enquanto um conjunto de ações que produzirão efeitos específicos
Dye (1984)	PP como a escolha do que fazer ou não fazer
Mead (1995)	PP como uma área dentro do estudo da política que analisa o governo como foco das questões públicas
Peters (1998)	PP como a soma das atividades dos governos
Cochran et. al (2010)	Ações do governo e intenções que determinam tais ações
Cochran, Malone, et. al. (2010)	Decisões políticas para implementar programas e atingir metas comuns à sociedade

Fonte: Adaptado de Souza (2006, pp.23-25) e Birkland (2016)

Em linhas gerais, políticas públicas são criadas como resposta a algum problema que exige atenção, orientadas a um objetivo específico, de modo a atender às necessidades de uma população-alvo. Normalmente são implementadas pelos governantes, mesmo que as ideias tenham vindo de fora do governo (Birkland, 2016, p. 8).

Dye (2017) explica que políticas públicas podem ser representadas de diversas formas, seja “por meio da regulação de conflitos, organização da sociedade, distribuição de recompensas à sociedade ou para regular comportamentos” (p.2). Quando se trata da definição de políticas públicas, há a necessidade de primeiro questionar o porquê de se criar a PP. Para Lima et al. (2018, p.36) as políticas públicas nascem para promover a mudança social ou ainda, conforme Secchi (2015), para “resolver um problema existente na sociedade” (p.2). Peters (2021) explica que esta discussão sobre os problemas públicos é o início das etapas de se fazer políticas públicas (p.14). Birkland (2016) aponta que estudar políticas públicas envolve “tomar

decisões e resolver problemas e que as pessoas acabam por participar deste processo para auxiliar os governantes na construção de soluções para os problemas sociais” (p.2).

A ideia de se desenvolver uma PP não surge de maneira abstrata, mas como resultado da construção de diversos atores sociais que atuam nas arenas políticas. Nessas arenas, ambiente de negociação e persecução de interesses, tais atores exercem influência sobre o conteúdo e os impactos das PPs (Lima et al., 2018, pp.49-50).

Um dos problemas enfrentados na administração pública é a influência política em decisões que deveriam seguir um embasamento teórico, com critérios técnicos, de modo a respeitar os estudos académicos da área de PPs. Muitos governantes e seus partidos políticos acabam por pensar apenas no curto prazo, sem medir as possíveis consequências para as populações envolvidas a médio e longo prazo. No âmbito das PPs, deve-se optar por um caminho concreto dentre as alternativas existentes, baseados em critérios objetivos, agindo de modo comparativo e com respeito às decisões já estabelecidas. Deve-se ter cuidado ao implementar a política em questão, pois mesmo um programa bem construído pode ser levado ao insucesso devido às más decisões adotadas pelos políticos. É relevante levar em conta as três dimensões das decisões políticas, política, técnica e organizacional (Bilhim, 2008, pp.9-11).

Baseada na tipologia de Lowi (1972), Birkland (2016, pp.250-253) e Secchi (2012, pp.8-18) apresentam os tipos de políticas públicas (Tabela 2):

Tabela 2: Tipo de políticas públicas

Distributivas	Transferem recursos de um grupo maior para um grupo mais restrito, como, por exemplo, para as comunidades e programas locais. Por exemplo, tem-se um problema: “A necessidade de gerar empregos e renda e estabelecer uma política de crédito para micro e pequenos empreendedores”. O foco está na resolução do problema para esta parcela da população, micro e pequenos empreendedores, em detrimento dos demais (Secchi, 2012, p.8).
Regulatórias	Quando se trata de política regulatória competitiva, visam regulamentar a provisão de bens e serviços, como, por exemplo, o serviço de rádio e televisão; e quando se trata de política regulatória protetiva, objetiva proteger consumidores de propagandas negativas ou de externalidades no ambiente (poluição). Visa padronizar comportamentos para os atores públicos e privados (Secchi, 2012, p.17).
Redistributivas	Transfere recursos de um grupo identificável a outro grupo também identificável. Política pública controversa.

Constitutivas	Definição de regras e elaboração de políticas públicas. São chamadas de políticas públicas meta, pois geralmente ajustam a dinâmica das arenas que envolvem as demais políticas públicas (Secchi, 2012, p.18).
---------------	--

Fonte: Birkland (2016, pp.250-253) e Secchi (2012, pp.08-18)

Howlett e Giest (2013, p.17) argumentam que o surgimento da ideia de dividir os estudos de PP em etapas aparece em Lasswell (1956). A partir de Jan e Wegrich (2007, p.43), Guyadeen e Seasons (2018, p.99) e Howlett e Giest (2013, p.17), adota-se o modelo mais comumente utilizado, que divide o ciclo das PP em cinco etapas:

1. Inclusão do problema na agenda - identificação do problema e busca por soluções;
2. Formulação - afinamento das opções de soluções para o problema identificado;
3. Tomada de decisão – dentre as possíveis alternativas, trata-se da escolha do rumo a seguir;
4. Implementação – aplicação da decisão escolhida utilizando ferramentas de administração pública;
5. Avaliação – etapa composta por indicadores para saber como se comporta a PP, com vistas a medir esforços despendidos, efeitos encontrados ou resultados alcançados da política ou programa em questão (Agum et al., 2015, p.30), que pode levar ao redesenho do problema, a correção de rumos ou a exclusão da política pública.

O presente estudo concentra-se na etapa de avaliação de políticas públicas.

1.2 Avaliação de Políticas Públicas

Múltiplas definições podem ser atribuídas para avaliação de PPs, porém não se encontra consenso no campo teórico sobre o que exatamente seja avaliar uma PP (Trevisan & van Bellen, 2008, p. 535). De todo o modo, grande parte da doutrina entende que a avaliação é etapa constante do ciclo de políticas públicas (Wollmann, 2007, p.393). Ressalta-se a importância da avaliação de políticas e programas públicos e sua inserção na agenda pública como instrumento fundamental para o aprimoramento das PPs (Oliveira & Passador, 2019, p.325).

Outro ponto relevante é diferenciar avaliação de mera monitorização e acompanhamento. Monitorar e acompanhar são atividades gerenciais que acontecem ao longo do processo e visa detectar deficiências, problemas ou carências na execução das atividades. Avaliação, por sua vez, concentra-se em um momento específico do ciclo de vida do programa e possui maior profundidade e abrangência do que a mera monitorização. Recomenda-se a utilização da monitorização e da avaliação como instrumentos complementares para aprimorar os programas e políticas públicas (Cunha, 2018, p. 36).

Em uma visão tradicional, a avaliação de políticas públicas consiste na última etapa do ciclo de PP e tem por propósito verificar o atingimento dos objetivos estabelecidos. Caso existam dificuldades na definição dos objetivos, torna-se difícil medir o grau de cumprimento dos mesmos (Howlett & Giest, 2013, pp.23-24). A avaliação pode ajudar na análise dos resultados e do desempenho da política pública (Wollmann, 2007, p.393) e consiste na verificação do nível de atendimento dos objetivos estabelecidos e a devida correção dos rumos, caso a PP não esteja de acordo com os objetivos, de modo a aprimorar os resultados sob a ótica dos cidadãos afetados por tal política. Esta etapa de avaliação pode ser realizada em termos de eficácia, eficiência, efetividade ou economia (Bilhim, 2008, p.15).

Não apenas como última etapa do ciclo, a avaliação também pode contribuir para a implementação de ações de governo, melhorar a eficiência na gestão pública, aprimorar a qualidade dos serviços públicos de modo a melhor atender as necessidades da população. Além de contribuir para a medição de resultados, realizar a avaliação de programas e políticas públicas pode contribuir para ampliar a legitimidade das ações do Estado junto à uma população, pois terá por intuito o de verificar o grau de cumprimento dos objetivos em comparação ao que foi estabelecido (Cunha, 2018, p.28).

Vedung (2017, p.16) expõe a espiral da avaliação, que inicia na escolha do programa que será avaliado, passa pela implementação, pela realização da avaliação e o *feedback*, de modo a retroalimentar o sistema. A avaliação tem por objetivo verificar como se desenvolveu a PP e os resultados obtidos em tal análise permitem contribuir para a melhoria da PP ou até mesmo levar a sua extinção, caso os resultados medidos sejam desfavoráveis (Wu et al., 2014, p.118). Diferentes aproximações ao problema são possíveis, para Van Thiel (2014) avaliar envolve “a elaboração de análise com o intuito de verificar se os objetivos da política pública

foram assegurados, ou então se a política foi efetiva, se a implementação foi bem-sucedida ou se foram pesados os custos e benefícios envolvidos” (p.8).

O momento em que acontece a avaliação também deve ser considerado. Wollmann (2007, p.394) explica que a avaliação pode acontecer em momentos distintos, quais sejam: antes da tomada de decisão (*ex-ante*); com o programa em andamento, de modo a corrigir o rumo (*on going*); bem como a avaliação posterior à implementação (*ex-post*), que objetiva medir os efeitos e o grau de resolutividade dos objetivos propostos para a política pública.

Adverte-se que a atividade avaliativa, por trazer informações relevantes aos responsáveis pela implementação do programa ou política em questão, devem, preferencialmente, ser desenvolvidas desde o momento anterior à implementação. Dessa forma, os resultados da avaliação poderão fornecer suporte à tomada de decisão e conseguirão auxiliar na formação da agenda, acompanhar o andamento dos processos e posteriormente julgar e avaliar os efeitos após a implementação (Lima et. al., 2018, pp.73-74).

Diferentes abordagens podem ser utilizadas para caracterizar e realizar uma avaliação de políticas públicas, porém em especial a abordagem positivista e pós-positivista. O paradigma positivista foca na avaliação com a utilização de métodos quantitativos, racionais e com o desenho de metas claras a serem cumpridas. Por outro lado, a abordagem pós-positivista vem a considerar elementos multidisciplinares para se chegar ao resultado de uma avaliação, especialmente por agregar elementos de outras ciências. Os positivistas, porém, criticam a falta de objetividade nas análises pós-positivistas e afirmam que acaba por dificultar a busca por soluções (Smith & Larimer, 2009, pp.102-103). Apresenta-se a Tabela 3 com as dimensões da avaliação de políticas públicas, extraídas de Van Thiel (2014, p.9):

Tabela 3: Dimensões da Avaliação de Políticas Públicas

Modo de abordagem da avaliação	Formativa	<ul style="list-style-type: none"> • Concentra-se nos processos • Enfoque em como a política pública é desenvolvida • Foco na tomada de decisão
	Somativa	<ul style="list-style-type: none"> • Concentra-se nos objetivos • Foco na efetividade ou eficiência da política pública • Mede impactos ou a relação entre custos e benefícios

Momento de ocorrência da avaliação	Antes da implementação (<i>ex ante</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Realizada anteriormente à implementação da política pública ○ Pode contribuir para ajustar o plano inicial e alterar detalhes iniciais
	Concomitante (<i>on going</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Durante a implementação da política pública
	Depois da implementação (<i>ex post</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Após a implementação da política pública ○ Contribui para a decisão de continuar o rumo da política pública, realizar adaptações ou encerrar a avaliação
Propósito da avaliação	Normativo	<ul style="list-style-type: none"> ● Estabelecer conclusões se a política está no rumo certo
	Empírico	<ul style="list-style-type: none"> ● Gerar conhecimento ● Avaliação factual do desenvolvimento da política pública

Fonte: Van Thiel (2014, p.9)

Venetoklis (2002) explica que existe um problema fundamental da avaliação de políticas públicas, que diz respeito às “dificuldades em atribuir o resultado de uma política pública somente aos efeitos que ela proporcionou, isto é, não há como saber o que se passaria com a população caso não existisse tal política” (p.9). Ao se realizar uma avaliação, é relevante inserir o contrafactual, de modo a minimizar efeitos externos e poder dar mais segurança de que o resultado se aproxima da realidade (IPEA, 2018, p.263).

A avaliação *ex-post* se dá após a implementação do programa e tem por objetivo constatar se as metas propostas pela PP foram atingidas. Tal avaliação deve ter o cuidado de não apenas verificar se os objetivos foram cumpridos, mas também se os efeitos observados estão relacionados à implementação da referida PP ou programa (Wollmann, 2007, p.394). Quando se trata de avaliação *ex-post*, pode ser realizada durante a execução ou ao seu final, a levar em conta a avaliação dos resultados atingidos e dessa forma possibilita-se verificar se o programa em questão está a ter resposta positiva ou negativa e então tomar uma decisão quanto à continuidade ou encerramento do programa, ou ainda decidir se deve se implementar novamente ou não (Cunha, 2018, p.35).

O intuito de se realizar avaliações de PPs é o de fornecer informações válidas a respeito dos resultados do programa em uma determinada situação e contexto particular, porém não irá trazer soluções definitivas para os problemas nem atribuir causalidade de forma irrestrita. Portanto, ressalta-se a importância de se monitorar as políticas públicas em andamento e instituir o controle de qualidade e o acompanhamento dos processos (Wholey et al., 2010,

p.679). Ampliar o estudo sobre avaliação de políticas públicas pode trazer ganhos às organizações públicas e à sociedade, tendo em vista a geração de informações e a produção de conhecimento que podem subsidiar a tomada de decisão dos gestores públicos (Couto et al., 2019, p.53).

O presente estudo consistirá em realizar uma avaliação *ex-post* do programa PERT, de modo a realizar uma avaliação dos resultados observados após a implementação do PERT. No caso dos estudos experimentais ou quase experimentais há uma comparação de duas populações, um grupo participante do programa, intitulado grupo de tratamento, e outro grupo sem participação no programa, chamado de grupo de controlo. Para este tipo de estudo, recomenda-se realizar avaliação do tipo de impacto ou de resultados (Oliveira & Passador, 2019, p.332).

1.2.1 Avaliação de Resultados

Há diversas formas de se realizar a avaliação ou análise de determinada PP. A análise de impacto, por exemplo, tem relação com a escolha de objetivos e o que se faz para concretizá-los (Smith & Larimer, 2009, p.131). Para se medirem os impactos, é necessário, porém, identificar os resultados. Fazem-se testes empíricos para verificar a validade da política pública em comparação com o seu objetivo. Neste tipo de avaliação, o objetivo central é o de constatar os resultados atingidos com a implementação da PP e não o de justificar as razões que levaram à sua criação (Smith & Larimer, 2009, p.131). Avaliar resultados busca verificar o grau de cumprimento do programa em comparação os objetivos estabelecidos e é um instrumento de apoio à decisão política sobre continuar ou interromper o programa (Cunha, 2018, p.35).

Um dos problemas observados na avaliação de políticas públicas é que nem sempre as razões para a criação de determinado programa ou política estão explícitas de maneira clara e objetiva, o que poderá dificultar a análise e avaliação empírica de tal política (Bilhim, 2008, p.17). Quando se busca avaliar uma PP, é importante identificar claramente as metas e objetivos desta política. No caso da avaliação de resultados, por exemplo, visa constatar o grau de atingimento dos objetivos propostos, além de possíveis efeitos decorrentes da implementação de tal programa ou política pública. Este tipo de avaliação também tem a intenção de verificar

se existiram alterações na situação ou problema que gerou a PP e se houve melhorias para a população afetada (Ramos & Schabbach, 2012, p.1278).

A avaliação de um programa tem por motivação o anseio de comparar o que é com o que deveria ser. A avaliação dos *outcomes*, por sua vez, tem enfoque nos resultados que determinada política pública atingiu, enquanto uma avaliação de processo avalia o que a política pública está a fazer (Smith & Larimer, 2009, pp.133-135). IPEA (2018) aponta que a avaliação de resultados é “uma espécie de monitorização e controle alargada e mais abrangente, pois se pode investigar com mais detalhes os efeitos na população e não apenas a medição de indicadores” (p.241). Trevisan e van Bellen (2008) explicam sobre a avaliação de metas e afirmam que “se tratam dos resultados mais imediatos que decorrem da política pública e se referem ao grau de cumprimento que o programa alcança” (p.546). De modo a se avaliar um resultado, parte-se primeiro da verificação do que se esperava atingir, então faz-se o planeamento, define-se a técnica de recolha de informações, aplica-se o método e as sugestões de melhoria (IPEA, 2018, p.242).

Constata-se que o campo de estudo de avaliação das políticas públicas no Brasil ainda é incipiente e não está consolidado com uma área exclusiva de pesquisa assim como nos Estados Unidos (Crumpton et al., 2016, p.997). Em Portugal, apesar de existir fiscalização e auditorias nos órgãos da administração pública portuguesa, ainda não há, porém, uma “cultura de avaliação” na AP. Uma possível explicação para o baixo interesse na etapa de avaliação de PPs é que o resultado da avaliação pode contrariar determinados grupos políticos, portanto recomenda-se criar um departamento independente de vinculação político-partidária (Bilhim, 2008, p.16).

Um dos grandes problemas de não se realizarem avaliações de políticas públicas é que muitos erros nas decisões políticas poderiam ser evitados. Como não há a cultura de dar e receber *feedback*, os governantes e gestores públicos acabam por repetir os mesmos erros cometidos ano após ano. Pode-se apontar como vantagem de se avaliar uma PP a de ampliar o acesso às informações sobre como resolver determinado problema e acabar por desmistificar a sabedoria popular. Dá-se ferramentas aos políticos e administradores públicos para resolver os problemas de uma forma mais técnica, racional e lógica (Bilhim, 2008, p.16).

1.3 Políticas de Renúncia Fiscal

O intuito de uma política fiscal é prioritariamente arrecadatário, de modo a garantir o cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes ao Estado. Os contribuintes declaram suas dívidas por meio de instrumentos contábeis e iniciam o adimplemento das obrigações junto à autoridade tributária. Em certas ocasiões, no entanto, o Estado utiliza-se de práticas que acabam por renunciar a uma parte dos valores de impostos arrecadados. Estas práticas são conhecidas por políticas de renúncia fiscal (Marello, 2016, p. 4).

A publicação de sucessivas normas que concedem benefícios fiscais devem ser objeto de avaliação rigorosa por tratarem de redução de receitas aos cofres do estado. A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (2000) caracteriza as remissões e amnistias como benefícios e renúncias fiscais. De um lado, as renúncias fiscais podem ser consideradas uma despesa ao Estado e, por outro, um benefício aquele que obtém tal renúncia. As renúncias fiscais constituem-se exceção ao regular funcionamento do sistema fiscal e acabam, portanto, por reduzir a arrecadação de impostos e beneficiar os contribuintes afetados por tais políticas (Borba & Coelho, 2019, p.187).

É relevante se observar em que medida as políticas de renúncia fiscal estão a trazer contributos no desenvolvimento económico-social do Brasil e se acabam por promover desequilíbrios nas contas públicas. Deve-se estudar as relações que o Estado deve ter com o mercado, qual o nível de participação que se espera que o Estado desempenhe nas relações de mercado. Sob uma ótica económica liberal, o Estado deve concentrar-se nas atividades essenciais, como saúde, educação e segurança. Em uma visão menos liberal, por sua vez, o Estado deve ser um promotor de uma gama maior de serviços públicos e agente de desenvolvimento (Pimentel, 2019, p.488).

Políticas públicas de renúncia fiscal contribuem para a promoção da redução das desigualdades e desequilíbrios entre regiões do país ou segmentos económicos. A visão da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) reflete renúncia fiscal como um verdadeiro gasto fiscal, visto que o Estado deixa de arrecadar parte dos impostos, por ter objetivo de impulsionar e ajudar determinado setor económico, por exemplo. A renúncia fiscal pode ser considerada um impulsionador no domínio económico, por fornecer condições para o desenvolvimento regional ou de um ramo da economia (Pimentel, 2019, pp.489-492).

Compete ao Congresso Nacional do Brasil fiscalizar a concessão de renúncias de receitas e subsídios no âmbito do controle externo, poder legislativo a fiscalizar o poder executivo, ou ainda na forma de controle interno, com o sistema de controle de cada um dos órgãos públicos (Constituição da República Federativa do Brasil, 2022).

As moratórias, parcelamentos, remissões e amnistias, por estarem incluídos no grupo de políticas de renúncia fiscal, representam despesas fiscais ao Estado e regalias aos contribuintes beneficiários destes instrumentos, e não necessariamente atingem o objetivo de auxiliar setores mais necessitados da sociedade (Borba & Coelho, 2019, p.191). Para o Banco Mundial, gastos tributários na forma de exclusões, subsídios, renúncias, taxas preferenciais são consideradas exemplos de renúncia fiscal (Pimentel, 2019, p.491). Ressalta-se, por oportuno, que tais instrumentos de renúncia fiscal devem ser utilizados com moderação e de maneira temporária, de modo a corrigir desequilíbrios socioeconómicos localizados. Esses auxílios, portanto, devem ter caráter excecional e não permanente (Pimentel, 2019, pp.501-502).

1.4 Programas de Parcelamento Fiscal

Sob a perspectiva do contribuinte, o parcelamento é um direito, por tratar de suspender a exigência do pagamento do débito ao Estado, com o intuito de quitação ao final do pagamento das prestações. Para o Estado, implica na obtenção de arrecadação que não foi paga no vencimento (De Souza, 2013, p.5865). Os programas de parcelamento constituem-se de verdadeiros benefícios aos contribuintes aderentes, pois garante a situação de regularidade fiscal dos aderentes junto ao Estado brasileiro. Por outro lado, acaba por trazer vantagens ao Estado por garantir que aqueles contribuintes com dificuldades de quitação dos impostos em dia passem a cumprir ao menos uma parte da dívida, o que, em última análise, contribui para o aumento da arrecadação do país (Marello, 2016, p.47).

Estes programas que visam recuperar a saúde fiscal dos contribuintes são políticas fiscais, em que de um lado o fisco busca obter recursos e de outro os contribuintes visam a obtenção de descontos e a manutenção da regularidade tributária. Há discussões acerca da justiça fiscal quando da implementação destes programas, pois estas políticas podem se destinar a determinados setores económicos específicos, o que abre questionamentos no tocante à influência de certos grupos que visam aprovar estas políticas (Alves & Campagnoni, 2021, pp.2-3). Muitos deputados federais e senadores brasileiros, cerca de 30% do total, são sócios e

diretores de empresas, que em 2019 possuíam dívidas de impostos somadas em quase meio bilhão de reais, equivalente a cerca de 100 milhões de euros, o que pode abrir margem para discussões sobre as verdadeiras intenções quando da aprovação de leis que implementam novos programas de parcelamento (Alves & Campagnoni, 2021, p. 5).

Para muitas empresas o passivo tributário corresponde a maior parte de suas dívidas e os programas de parcelamento contribuem para reduzir o montante de suas dívidas. O parcelamento fiscal contribui para a recuperação dos devedores de impostos, especialmente para as empresas que o Estado seja o único credor. Não se pode colocar em risco a existência dos parcelamentos tributários no Brasil, pois a falta deste instrumento de recuperação das dívidas poderia inviabilizar a recuperação de diversas empresas, especialmente em momentos de crise económica (Lana & Pimenta, 2020, pp.24-31).

A primeira obrigação que deixa de ser paga pelos contribuintes brasileiros normalmente é a tributária, possivelmente em virtude do menor prejuízo à continuidade das atividades por parte dos devedores, quando comparado com eventual atraso ou falta de pagamento a fornecedores e empregados. O não pagamento de fornecedores ou empregados poderia acarretar no desabastecimento de insumos e matérias-primas fundamentais para o funcionamento da empresa ou ainda greves e ações trabalhistas, no caso da ausência de pagamento aos empregados (Munhoz, 2006).

Constata-se que a redução na disposição por pagar os impostos se intensifica pela existência de parcelamentos. A mera expectativa pelo lançamento de novos programas de parcelamento faz com que os contribuintes diminuam os valores pagos a título de impostos. Por se tratar de uma renúncia fiscal indireta, há uma dificuldade de se mensurar o quanto desta redução na disposição pelo recolhimento espontâneo dos impostos se deve especificamente aos programas de parcelamento. Do lado dos governantes, acaba por ser mais simples lançar novos programas do que se parar para avaliar a eficiência, eficácia e efetividade das políticas implementadas (Paes, 2012, p.361).

Os parcelamentos têm por intuito o aumento na arrecadação por meio do pagamento dos impostos vencidos em parcelas, de modo a facilitar o pagamento àqueles contribuintes sem condições de realizar o pagamento em dia. Como regra geral, de acordo com o Código Tributário Nacional (1966), o parcelamento não exclui juros e multa. Os parcelamentos excepcionais, por sua vez, entretanto, oferecem benefícios aos contribuintes na forma de

descontos em juros e multas e, normalmente, possuem prazo de adesão limitado no tempo (De Souza, 2013, p.5865). O PERT se insere no contexto dos programas de parcelamento fiscal.

Os programas de parcelamento são uma espécie de moratória, pois suspende a exigibilidade do crédito tributário, isso significa que o contribuinte deixa de cumprir com a obrigação principal e passa a pagar uma pequena parte do valor. No âmbito tributário brasileiro, há parcelamentos que chegam a durar 15 anos. O crédito tributário só poderá ser considerado completamente extinto quando do pagamento de todas as prestações do montante parcelado. (Marello, 2016, p.6). Existe uma diferença jurídico-legal entre parcelamento e pagamento, explica-se que o parcelamento não substitui o pagamento, justamente por não podermos garantir que uma vez pagas algumas prestações as demais também serão cumpridas (Código Tributário Nacional, 2022).

No âmbito do direito, há discussões doutrinárias sobre a validade legal da possibilidade de conceder descontos em juros e multas. O Código Tributário Nacional brasileiro, a principal lei que trata do tema tributário, explica que “Art.155-A – O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. Parágrafo primeiro: Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas”. Observa-se que a principal lei brasileira sobre o assunto explica que o parcelamento não afasta a incidência de juros e multas. As leis de parcelamentos especiais, a exemplo do PERT, acabam por ir de encontro a esta determinação (Código Tributário Nacional, 2022). Ao aderir a um programa de parcelamento, por força de lei o contribuinte passa a confessar a dívida e com isto torna-se instrumento suficiente para que a autoridade tributária possa exigir o cumprimento do crédito tributário. É importante ressaltar, no entanto, que o contribuinte é livre para decidir se quer ou não aderir a um programa de parcelamento quando estes são implementados. (Marello, 2016, pp.21-48).

Apresentam-se na Tabela 4 alguns dos programas de parcelamento administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil:

Tabela 4: Programas de parcelamento fiscal administrados pela Receita Federal do Brasil

Lei	Nome do programa	Benefícios concedidos pelo programa	Prazo para liquidação
Lei nº 9.964/2000	Programa de Recuperação Fiscal – REFIS – Lançado em 2000	Desconto nas multas, juros e utilização de crédito oriundo de prejuízo fiscal e de base negativa de contribuição social sobre o lucro líquido	Sem prazo estabelecido
Lei nº 10.684/2003	Programa de Parcelamento Especial - PAES	Descontos de até 50% nas multas de mora	Até 180 meses
Medida Provisória nº 303/2006	Programa de Parcelamento Excepcional - PAEX	Entre 50% e 80% de desconto nas multas e até 30% nos juros	Até 130 meses
Lei nº 11.941/2009 (e reaberturas Lei nº 12.996/2014)	Programa de Parcelamento da Lei 11.941 - REFIS da Crise	Entre 40% e 100% de desconto nas multas e até 45% nos juros. Desconto de até 100% dos encargos legais, além da utilização de crédito de prejuízos fiscais	Até 180 meses
MP nº 766/2017	Programa de Regularização Tributária da Receita Federal do Brasil - PRT	Sem descontos previstos neste programa	120 meses
Lei nº 13.496/2017	Programa Especial de Regularização Tributária da Receita Federal do Brasil – PERT	Até 90% de descontos nos juros e até 70% de desconto nas multas e utilização de crédito de prejuízo fiscal e base negativa da contribuição social sobre o lucro líquido Até 100% de desconto nos encargos legais na PGFN	180 meses

Fonte: Adaptado de Lei nº 9.964 (2000), Lei nº 10.684 (2003), MP nº 303 (2006), Lei nº 11.941 (2009), Lei nº 12.996 (2009), MP nº 766 (2017), Lei nº 13.496 (2017) & Souza (2019, p.9)

Há um vasto histórico de concessão de programas de parcelamento benéficos aos contribuintes. Esta sucessão de programas pode causar vício nos contribuintes. Cerca de 50% dos contribuintes acabaram por ser excluídos por inadimplência e quando implementado um novo programa optaram por migrar a dívida. Uma das principais razões para se criar um programa de parcelamento, que seria trazer recursos ao Estado, acaba por não se cumprir, justamente por este grande número de contribuintes excluídos por inadimplência. Ao se estudar os resultados destes programas, observa-se uma queda na arrecadação e não recuperação de empregos e renda dos contribuintes aderentes. Um dos últimos relevantes programas lançados foi o PERT, em abril de 2017 (Alves & Campagnoni, 2021, p.5).

1.4.1 Programa Especial de Recuperação Tributária

A Medida Provisória 783 (2017) foi convertida em lei (Lei 13.496, 2017) e instituiu o PERT. A partir das regras estabelecidas nesta lei, pessoas físicas e jurídicas (contribuintes individuais e coletivos) puderam aderir ao programa e parcelar impostos vencidos até 30 de abril de 2017 (Lei 13.496, 2017). O PERT, lançado em 2017 e em andamento, enquadra-se na categoria de parcelamentos especiais, porquanto sua adesão é limitada no tempo e oferece descontos em juros e multas, além do pagamento em parcelas que podem levar até 180 meses para a quitação da dívida consolidada no programa.

Os parcelamentos especiais são uma espécie de moratória, pois dilatam o prazo de pagamento, e uma espécie de remissão e amnistia de débitos tributários, além de possibilitar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e considera-se usual a utilização de programas de parcelamento enquanto política de renúncia fiscal. A instituição de programas de parcelamentos especiais, a exemplo do PERT, tem por objetivo ampliar a arrecadação de impostos e reduzir os litígios judiciais e administrativos em processos contra o Estado (Alves & Campagnoni, 2021, pp.4-5). Os aderentes ao Programa Especial de Recuperação Tributária possuem dívidas de impostos federais e puderam incluí-las no programa, em abril de 2017, com o compromisso de pagar o valor mínimo de R\$200,00 (duzentos reais) caso o devedor fosse pessoa física, também conhecido por contribuinte individual, ou R\$1.000,00 (mil reais) caso o devedor fosse pessoa jurídica, chamado de contribuintes coletivos, não optante pela sistemática de desconto em impostos conhecida por Simples Nacional (Lei 13.496, 2017).

Com a instituição de sucessivos parcelamentos, torna-se relevante investigar até que ponto estes programas são capazes de contribuir para a recuperação das dívidas de seus aderentes e em último grau melhorar a capacidade das empresas aderentes em gerar empregos e renda. Dentre as pesquisas empíricas de referência encontra-se Souza (2019), que trata do problema da repetição de programas de parcelamento e os seus possíveis efeitos negativos na arrecadação tributária e confirma a hipótese de que o surgimento de sucessivos programas prejudica a arrecadação, além de outros efeitos negativos.

Borba & Coelho (2019) analisam a concessão de benefícios fiscais e exploram a questão de possíveis tributações realizadas de maneira indireta, a exemplo dos parcelamentos fiscais, e concluem que os parcelamentos se constituem em benefícios aos contribuintes e acabam por

provocar desequilíbrios económicos. Fontes (2019) tece críticas à reiteração na concessão de parcelamentos, que podem levar a criar uma cultura de inadimplência e não recuperar a situação fiscal dos contribuintes, e afirma que isto acaba por se observar na prática. Fontes (2019) considera que os contribuintes acabam por deixar de pagar seus impostos em dia, pois acreditam que um novo programa de parcelamento surgirá em breve e então ele obterá benefícios, por meio de descontos em juros e multa de mora.

Fontes (2021, p.17) investiga o impacto da recorrência de parcelamentos no comportamento arrecadatório dos contribuintes. Os resultados da pesquisa sugerem que a concessão reiterada de programas de parcelamento impacta no comportamento dos contribuintes. Os pagadores de impostos diminuem os valores pagos e deixam de cumprir com suas obrigações tributárias, por terem a expectativa do lançamento de um novo programa de parcelamento e o importante nesse contexto é gerar novo significado a essa cultura dos parcelamentos especiais (Fontes, 2021, pp.145-146). Fontes (2021) afirma que os programas de parcelamento devem ser medidas excepcionais, em períodos de crise e voltados a auxiliar pontualmente empresas que se encontrem fragilizadas e com dificuldades financeiras (p.149).

Recente estudo de Borges e Rech (2021) visava avaliar a efetividade dos parcelamentos fiscais, em especial o PERT, para a solvência das companhias abertas (p.86). Borges e Rech (2021) utilizaram a comparação por Z-scores de modo a medir a insolvência de um grupo de empresas de capital aberto e chegou à conclusão de que o PERT melhorou de forma significativas o Z-score das empresas, a depender do setor de atuação. Uma importante conclusão a que chegou este estudo foi a de que há evidências de que este tipo de parcelamento de dívidas não tem efetividade para salvar as empresas aderentes, como costuma-se justificar quando da aprovação de leis neste sentido. Os resultados do estudo de Borges e Rech (2021) sugerem que os programas não trazem benefícios ao interesse público na forma da manutenção de empregos, renda e oferta de serviços à população e a concessão de novos parcelamentos pode estar relacionada à pressão de grupos de interesse. Os autores explicam ainda que, tendo em vista que o PERT não apresenta restrições de acesso a inadimplentes, tais grupos podem estar a utilizar os parcelamentos para atender interesses económicos, de modo a reduzir despesas com juros, multas e encargos e melhorar o acesso ao crédito (Borges & Rech, 2021, p.86).

No que diz respeito às limitações e às sugestões de melhoria apresentada em outros trabalhos, Borges e Rech (2021) sugerem a ampliação das análises a utilizar outros modelos de previsão de insolvência e expandir a amostra para empresas fechadas (p.87). No presente estudo será adotada as duas sugestões propostas, com a utilização de teste de hipóteses por meio do “teste dos postos sinalizados de Wilcoxon” e a amostra será ampliada para conter empresas fechadas assim como empresas de menor dimensão, de modo a abranger praticamente a totalidade dos aderentes coletivos ao PERT na modalidade disposta no inciso III-b do art.2º (Lei 13.496, 2017). Na Tabela 5, apresentam-se estudos que abordam a temática dos parcelamentos:

Tabela 5: Estudos que tratam da temática dos parcelamentos tributários

Autor do estudo	Borges & Rech (2021)	Fontes (2021)	Souza (2019)	Borba & Coelho (2019)
Objetivos	Avaliar a solvência de companhias abertas aderentes ao PERT	Impacto da recorrência de parcelamentos no comportamento arrecadatório dos contribuintes	Avaliar os efeitos negativos na arrecadação tributária decorrentes da concessão de parcelamentos	Analisa a concessão de benefícios fiscais indiretos
Metodologia	Teste estatístico com amostra de 140 empresas de capital aberto	Revisão de literatura económica e jurídica	Revisão de literatura	Método dedutivo, exame de normas jurídicas
Conclusões	Programa não tem efetividade para salvar as empresas aderentes	A concessão reiterada de parcelamentos impacta no comportamento dos contribuintes	O surgimento de sucessivos programas de parcelamento prejudica a arrecadação tributária	Parcelamentos fiscais são benéficos aos contribuintes e causam desequilíbrio económico
Limitações/ Recomendações para estudos futuros	Utilizar outros métodos estatísticos para analisar a insolvência e ampliar a amostra	Conciliar a revisão de literatura com modelos económicos/financeiros	Estudos que avaliem programas sob o âmbito económico/fiscal e que possam servir como instrumento de transparência governamental	Falta de transparência na busca por dados

Fonte: Borges & Rech (2021), Fontes (2021), Souza (2019) e Borba & Coelho (2019).

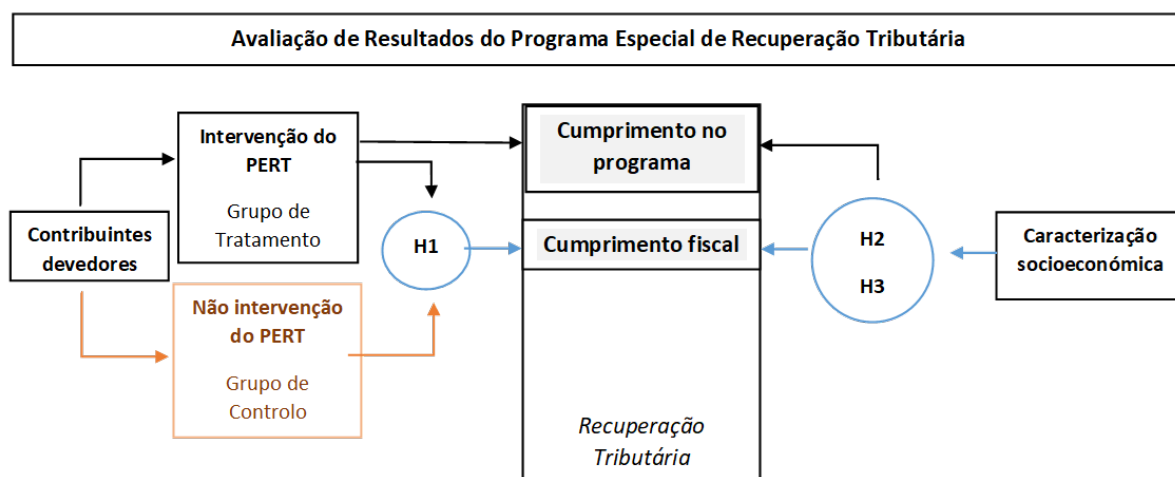
2 OPÇÕES METODOLÓGICAS

Neste ponto, apresentam-se o modelo de análise, com os conceitos fundamentais, o problema de pesquisa e a construção de hipóteses. Além disso, traz-se a abordagem metodológica, contendo o tipo de estudo e a natureza da pesquisa, bem como o desenho de pesquisa e as técnicas de recolha e análise dos dados a serem utilizadas na investigação.

2.1 Modelo de análise

A considerar a dimensão do estudo e as variáveis, a partir da definição dos objetivos, desenhou-se o modelo de análise (Figura 1).

Figura 1: Modelo de análise



Fonte: Elaboração própria

Para realizar a avaliação de resultados do programa, fez-se a medição do grau de cumprimento fiscal para o grupo de aderentes, que sofreu a intervenção do PERT, bem como para o grupo de controlo, que não aderiu ao PERT. Também foi verificado o grau de cumprimento no programa para o grupo de tratamento. A chamada recuperação tributária resulta do cumprimento fiscal e do cumprimento no programa. Apresentam-se as hipóteses (Tabela 6):

Tabela 6: Hipóteses

HIPÓTESES
H1: A adesão ao PERT teve um impacto positivo no cumprimento fiscal das empresas aderentes
H2a: O grau de cumprimento fiscal é influenciado em função dos valores devidos pela empresa
H2b: O grau de cumprimento fiscal é influenciado em função do setor de atuação da empresa
H2c: O grau de cumprimento fiscal é influenciado em função da dimensão da empresa
H2d: O grau de cumprimento fiscal é influenciado em função da longevidade da empresa
H2e: O grau de cumprimento fiscal é influenciado em função da localização da empresa
H3a: O grau de cumprimento no programa é influenciado em função dos valores devidos pela empresa
H3b: O grau de cumprimento no programa é influenciado em função do setor de atuação da empresa
H3c: O grau de cumprimento no programa é influenciado em função da dimensão da empresa
H3d: O grau de cumprimento no programa é influenciado em função da longevidade da empresa
H3e: O grau de cumprimento no programa é influenciado em função da localização da empresa

Fonte: Elaboração própria

A caracterização socioeconómica deu-se a partir de um conjunto de variáveis, de modo a identificar se tais variáveis exercem efeito mediador na eficácia do programa.

Tabela 7: Variáveis e descrição das classes

Variável	Definição	Descrição das classes / Forma de divisão
Valores em dívida	Valores da dívida global e da dívida parcelada e incluída no programa	Comparar as proporções de dívida com os valores devidos, separados por quartis, com valores baixos e altos de dívida
Longevidade	Número de anos que a organização está em funcionamento	Comparar as proporções de dívida global e no programa com as classes de longevidade, divididos em cinco classes: a) Até 10 anos de atividade; b) 11 a 20 anos de atividade; c) 21 a 30 anos de atividade; d) 31 a 40 anos de atividade; e) Acima de 40 anos de atividade;
Setor	Setor de atividade económica de atuação da organização	Comparar as proporções de dívida global e no programa com os vinte setores de atividade económica, divididos em 20 macro classes, conforme classificação do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.
Dimensão	Tamanho da organização	Comparar as proporções de dívida global e no programa com quatro dimensões de organizações a) Empresas optantes pelo Simples Nacional, micro e pequenas empresas (nível de faturação bruta anual baixo e moderado);

		<ul style="list-style-type: none"> b) Demais empresas PJ, correspondente às médias e grandes empresas (nível de faturação bruta anual elevado); c) Diferenciada não especial, correspondente às empresas grandes com tratamento tributário diferenciado (grau de faturação bruta muito elevado); d) Especial, para as empresas grandes com tratamento tributário especial (nível de faturação bruta extremamente elevado).
Localização	Região Fiscal onde se encontra a sede fiscal da organização	Comparar as proporções de dívida global e no programa com as dez regiões fiscais do país, conforme classificação estabelecida pela Receita Federal do Brasil.

Fonte: Elaboração própria

O intuito da inclusão deste tipo de variáveis foi o de verificar se exerceram influência na recuperação tributária do contribuinte. Por exemplo, se o facto de a empresa ser maior ou menor ou estar localizada em alguma região, ou ainda pertencer a um setor específico, exerceu efeito nos resultados. Se houve tal efeito, pode ter ocorrido interferências externas nos resultados do programa, tais como greve de trabalhadores, crise de preços ou ainda a existência de cenário nacional ou internacional desfavorável. Estabelecer tais relações é relevante para permitir avaliar o programa atual, aprimorá-lo ou redesenhá-lo.

2.2 Abordagem metodológica

A abordagem metodológica foi predominantemente quantitativa, sob o paradigma positivista, em estudo hipotético-dedutivo, que parte da teoria para deduzir hipóteses. Segundo van Thiel (2014, pp.118-119) “o estudo com dados quantitativos envolve três fases: coleta de dados, ordenação dos dados e análise dos dados”. A análise quantitativa do presente estudo terá orientação teórica, a partir da utilização de métodos estatísticos para testar as hipóteses formuladas – por dedução.

Primeiramente, realizou-se a revisão da literatura e análise documental de relatórios e legislação. Posteriormente, analisou-se a base de dados da Receita Federal do Brasil contendo um grupo de aderentes ao programa e efetuado o cruzamento de variáveis. Um grupo de não aderentes, que possuía débitos no período relacionado, mas que acabou optando por não aderir ao programa, foi utilizado como grupo de controlo.

2.3 Desenho de pesquisa

No que tocam as finalidades da pesquisa, propôs-se realizar a avaliação do PERT de modo a observar em que medida o programa colaborou com a recuperação tributária dos devedores. Houve a medição antes e após a introdução do programa em estudo, o PERT (lançado em 2017) e considerou-se os resultados obtidos até 2021. No que se refere às características do estudo, o contexto envolvido é o dos aderentes ao programa no âmbito da RFB. Para realizar tal avaliação, foram extraídas informações do banco de dados da organização. Num primeiro momento, foram caracterizados os contribuintes aderentes ao programa. Os contribuintes foram classificados em função da longevidade, do setor económico, da dimensão e da localização da empresa.

Primeiro, foram descritos o conceito e a caracterização do PERT. Foram descritas as regras e condições gerais do programa e os percentuais de descontos previstos. Para auxiliar a caracterização, foram apurados os valores globais devidos. Após a coleta dos dados, procedeu-se à organização, tratamento e a análise estatística. Após a caracterização, foi verificado se o PERT efetivamente recupera o devedor, ou se o contribuinte acabou por utilizá-lo apenas como uma ajuda para diminuir a carga tributária, mas não recuperou a sua situação tributária.

Foram feitas as comparações entre os grupos de modo a validar as hipóteses para contribuir na resposta ao problema de pesquisa, isto é, observar em que medida o PERT contribuiu para a recuperação deste grupo de devedores, além de identificar eventuais diferenças em função das variáveis.

Em relação ao número de registos, tem-se o seguinte (Tabela 8):

Tabela 8: Número de registos

Aderentes ao PERT – Grupo de Tratamento	40.565 contribuintes
Não aderentes ao PERT – Grupo de Controlo	25.510 contribuintes
Número total da amostra	66.075 contribuintes

Fonte: Base de dados da Receita Federal

2.4 Técnicas e estratégia de recolha de dados

Numa primeira fase foi realizada análise documental da legislação e demais documentação suporte ao programa. A recolha de dados se deu a partir da extração de informações do banco de dados da Receita Federal do Brasil (RFB). Há um grupo de aderentes ao PERT, conforme as regras previstas no art. 2º da Lei 13.496 e um grupo de controlo – contribuintes devedores de impostos, porém sem adesão ao PERT.

A base de aderentes ao PERT, grupo de tratamento, contém cerca de 40 mil contribuintes coletivos e o grupo de controlo, os contribuintes que possuem dívida, porém não aderiram ao PERT, é composto por aproximadamente 25 mil empresas. O estudo concentrou-se nos contribuintes aderentes à modalidade do inciso III-b, do artigo 2º da Lei 13.496, que previa o pagamento de prestação de entrada e mais 145 mensais, o que totalizava mais de 12 anos de prazo para pagamento. O tratamento estatístico dos dados recolhidos permitiu investigar as relações entre as variáveis de interesse, identificadas no modelo de análise, e testar as hipóteses em estudo.

Uma das preocupações do estudo foi isolar os efeitos observados a partir da intervenção do programa no grupo de tratamento. Wu et al. (2014) apresentam modelos de avaliação que podem ser utilizados para isolar os resultados observados e, dentre estes modelos, propôs-se utilizar a comparação correspondente (p.131). Segundo os autores, “no modelo de comparação correspondente, um grupo experimental é exposto a uma política pública, enquanto um grupo de controle estreitamente parecido não recebe a política em questão” (p.132).

2.5 Procedimentos de tratamento de dados

Os dados recolhidos foram alvo de tratamento estatístico, com recurso a métodos univariados e multivariados de análise descritiva e explicativa, para avaliar as relações entre as variáveis do modelo de análise e para testar as hipóteses formuladas. Na comparação do grupo experimental (aderentes ao PERT) com o grupo de controle (não aderentes ao PERT) foi privilegiado o uso de métodos de inferência e de avaliação de programas, suportados pela literatura. As análises foram realizadas com o auxílio do software IBM SPSS Statistics e de outros programas informáticos adequados para os métodos estatísticos de interesse.

O teste dos postos sinalizados de Wilcoxon foi utilizado para se medir a proporção de pagamentos realizados para deduzir a dívida global. O teste de Wilcoxon é utilizado para comparar duas amostras e testar hipóteses de forma não paramétrica. Já no tocante a análise dos débitos incluídos no programa, foi realizada a análise de variância ANOVA, que utiliza testes F – Fisher - para verificar estatisticamente a igualdade entre médias.

3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

Esta secção traz a análise e discussão dos resultados, dividida em três partes, a caracterização e avaliação dos contribuintes, a análise do cumprimento fiscal e a análise do cumprimento no programa.

3.1 Caracterização e avaliação dos contribuintes

Os dados coletados foram alvo de análise estatística, com o auxílio do software *IBM SPSS Statistics*. O primeiro passo passou por identificar e separar os contribuintes entre aderentes e não aderentes ao PERT, respetivamente grupo de tratamento e grupo de controlo. No total, contou-se com a participação de 66.075 contribuintes no presente estudo. Foram considerados apenas os contribuintes coletivos, que envolvem associações, empresas privadas e organizações públicas de todas as regiões do Brasil. A escolha de apenas contribuintes coletivos se deu para possibilitar a análise mais completa, sob o enfoque da recuperação económica das empresas, a análise dos setores de atividade económica, as diferenças de acordo com a dimensão, longevidade e localização destes contribuintes.

Tabela 9: Grupo de tratamento e Grupo de controlo

Contribuintes	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Não aderente ao PERT (Grupo de controlo)	25.510	38.6	38.6	38.6
Aderente ao PERT (Grupo de tratamento)	40.565	61.4	61.4	100.0
Total	66.075	100.0	100.0	

Fonte: Base de dados da Receita Federal

Dentre os 66.075 contribuintes analisados, 40.565 contribuintes (61,4% do total) aderiram ao programa PERT e, portanto, são considerados o grupo de tratamento, enquanto 25.510 deles (38,6% do total) não aderiram ao programa e então são classificados como grupo de controlo (Tabela 9). O grupo de controlo é composto por contribuintes coletivos que possuem dívida no período pesquisado, porém decidiram não aderir ao programa.

3.1.1 Valores de dívida global

Ao segmentar os contribuintes conforme os valores de dívida global, obtém-se quatro classes. A segmentação foi realizada por quartis, para separar as empresas entre contribuintes com valores globais de baixa dívida, média, alta ou muito alta. Tem-se as seguintes classes de valores globais devidos (Tabela 10):

Tabela 10: Valores devidos pelas empresas

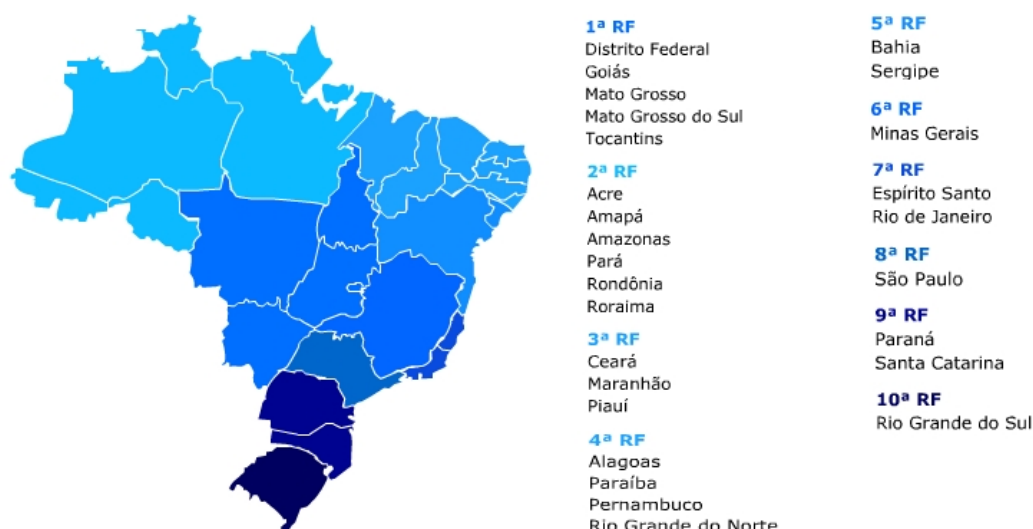
Classe / Por valores globais	Valores globais devidos
Dívida global baixa	Até R\$140.085,67 (Até 30 mil euros)
Dívida global média	Entre R\$140.085,68 e R\$774.172,25 (De 30 mil a 150 mil euros)
Dívida global alta	Entre R\$774.172,26 e R\$3.828.206,46 (De 150 a 750 mil euros)
Dívida global muito alta	Acima de R\$3.828.206,46 (Acima de 750 mil euros)

Fonte: Base de dados da Receita Federal

3.1.2 Localização

Em relação à localização, foram selecionados contribuintes que se encontram em todas as regiões fiscais do Brasil. Região fiscal é a forma pela qual a Receita Federal do Brasil, autoridade tributária brasileira, decidiu por dividir as regiões do país para melhor administrar a arrecadação e recolhimento de impostos. Com base nesta classificação, o território nacional é dividido em 10 regiões, compostas por um ou mais estados brasileiros e o Distrito Federal (Figura 2).

Figura 2: Regiões fiscais do Brasil



Fonte: Base de dados da Receita Federal

A região que contém o maior número de contribuintes pesquisados (28,8% do total) é a 8ª Região Fiscal (8ª RF). Isso provavelmente se deve ao facto da 8ª RF corresponder ao estado de São Paulo, estado mais populoso do Brasil. Optou-se por seleccionar contribuintes de todas as regiões do país, de modo a verificar se há diferenças significativas nos resultados a depender de onde a sede da organização está localizada. Como o Brasil é um país de grandes dimensões territoriais, pode ter havido algum evento externo que tenha impactado os resultados apenas para uma região específica do país que não tenha afetado outras regiões. Desse modo, apresenta-se a classificação dos contribuintes, com a frequência e percentagem das observações, de acordo com a região fiscal onde se encontra a sede da organização (Tabela 11).

Tabela 11: Localização das empresas

Localização	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
SRRF - 1ª RF	5,566	8.4	9.31	9,31
SRRF - 2ª RF	2,768	4.2	4.63	13,94
SRRF - 3ª RF	3,194	4.8	5.34	19,28
SRRF - 4ª RF	4,257	6.4	7.12	26,40
SRRF - 5ª RF	3,389	5.1	5.67	32,07
SRRF - 6ª RF	5,717	8.7	9.56	41,63
SRRF - 7ª RF	5,254	8.0	8.78	50,50
SRRF - 8ª RF	17,227	26.1	28.8	79,3

SRRF - 9ª RF	7,933	12.0	13.26	92,56
SRRF -10ª RF	4,506	6.8	7.53	100
<i>Omissos</i>	<i>6,264</i>	<i>9.5</i>	<i>9.5</i>	
Total	66,075	100.0	100.0	

Fonte: Base de dados da Receita Federal

3.1.3 Setor de atividade económica

Para classificar os contribuintes de acordo com o setor de atuação, foram obtidas vinte macro classes de atividades económicas, segundo a classificação do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Apresentam-se as classes:

1. Administração pública, defesa e seguridade social
2. Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura
3. Água, esgoto, atividade de gestão de resíduos e descontaminação
4. Alojamento e alimentação
5. Artes, cultura, esporte e recreação
6. Atividades administrativas e serviços complementares
7. Atividades financeiras, de seguros e serviços relacionados
8. Atividades imobiliárias
9. Atividades profissionais, científicas e técnicas
10. Comércio, reparação de veículos automotores e motocicletas
11. Construção
12. Educação
13. Eletricidade e gás
14. Indústrias de transformação
15. Indústrias extrativas
16. Informação e comunicação
17. Outras atividades de serviços
18. Saúde humana e serviços sociais
19. Serviços domésticos
20. Transporte, armazenagem e correio

No que diz respeito às atividades económicas desenvolvidas por estes contribuintes, constatou-se a predominância do segmento de “Comércio em geral e reparação de veículos automotores e motocicletas”, com 17.394 contribuintes, o que corresponde a 29,08% das observações. Também foi observado uma grande quantidade de contribuintes pertencentes ao setor da “Indústria de transformação” (12,31%) e da “Construção civil” (10,81%). Em todas as 20 macro classes de atividades económicas há pelo menos um contribuinte participante do estudo.

Assim como a classificação de acordo com a localização, dividir os contribuintes conforme os setores de atividade económica também pode demonstrar eventual alteração na capacidade de recuperação da saúde fiscal destes contribuintes, que tenha tido efeito apenas para uma ou mais atividades económicas e não para todas. Determinado segmento económico pode ter recebido algum incentivo fiscal ou benefício tributário que fizesse com que esta atividade tivesse uma recuperação mais significativa do que as outras. Na Tabela 12 apresenta-se a classificação, frequência e percentagem de acordo com os setores de atividade económica.

Tabela 12: Setor de atividade económica das empresas

Setor de atividade económica	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Adm. pública, defesa e seguridade social	367	.6	0,61	0,61
Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura	699	1.1	1,17	1,78
Água, esgoto, atividades de gestão de resíduos e descontaminação	266	.4	0,44	2,22
Alojamento e alimentação	1,564	2.4	2,61	4,83
Artes, cultura, esporte e recreação	494	.7	0,83	5,66
Atividades administrativas e serviços complementares	3,638	5.5	6,08	11,74
Atividades financeiras, de seguros e serviços relacionados	1,485	2.2	2,48	14,22
Atividades imobiliárias	2,084	3.2	3,48	17,7
Atividades profissionais, científicas e técnicas	5,404	8.2	9,04	26,74
Comércio; reparação de veículos automotores e motocicletas	17,394	26.3	29,08	55,82
Construção	6,465	9.8	10,81	66,63

Educação	1,140	1.7	1,91	68,54
Eletricidade e gás	64	.1	0,11	68,65
Indústrias de transformação	7,363	11.1	12,31	80,96
Indústrias extrativas	253	.4	0,42	81,38
Informação e comunicação	1,986	3.0	3,32	84,7
Não informado	1	.0	0,00	84,7
Outras atividades de serviços	1,507	2.3	2,52	87,22
Saúde humana e serviços sociais	3,886	5.9	6,50	93,72
Serviços domésticos	2	.0	0,01	93,73
Transporte, armazenagem e correio	3,749	5.7	6,27	100
<i>Omissos</i>	6,264	9.5	9,5	9,5
Total	66,075	100.0	100.0	

Fonte: Base de dados da Receita Federal

3.1.4 Dimensão

No que se refere à dimensão das organizações objeto de estudo, divide-se em quatro classes (Tabela 13). Essa divisão é prevista na legislação brasileira e é utilizada quando se trabalha a questão dos impostos. As empresas “Optante pelo Simples” são aquelas que possuem a menor faixa de faturação anual, até 4,8 milhões de reais de facturamento bruto por ano. São compostas pelas micro e pequenas empresas. As empresas “Demais PJ” são as empresas médias e grandes, com faturação de até 250 milhões de reais. Já as empresas pertencentes às classes “Diferenciada não Especial” e “Especial” recebem este nome por receberem tratamento diferenciado e especial por parte da autoridade tributária brasileira e correspondem aos contribuintes com valores arrecadados muito elevados. Como estas empresas faturam anualmente valores superiores a R\$250 milhões (Diferenciada) e R\$1 bilhão de reais (Especial), o fisco brasileiro adota um controle especial para estas empresas.

Tabela 13: Dimensão das empresas

Dimensão	Faturação bruta anual
Optante pelo Simples (<i>Micro e Pequenas</i>)	Até R\$4,8 milhões anuais (870 mil euros)
Demais PJ (<i>Médias e Grandes</i>)	Entre R\$4,8 milhões a R\$250 milhões (Entre 870 mil euros a 45 milhões de euros)
Diferenciada não Especial (<i>Muito grandes – Tratamento tributário diferenciado</i>)	Maior ou igual a R\$250 milhões (45 milhões de euros)
Especial (<i>Muito grandes – Tratamento tributário Especial</i>)	Maior ou igual a R\$1 bilhão (181 milhões de euros)

Fonte: Base de dados da Receita Federal

Ao recolher os dados do sistema, constatou-se que mais de 75% dos contribuintes enquadram-se na categoria “Demais PJ”, seguido por “Optante pelo Simples” com quase 24%. As empresas de dimensão “Diferenciadas não Especial” e “Especial” correspondem a menos de 1% das observações.

Tabela 14: Dimensão das empresas - Frequência

Dimensão	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Optante pelo Simples	15583	23.6	23.61	23.61
Demais PJ	49916	75.5	75.63	99.24
Diferenciada não Especial	363	.5	00.05	99.79
Especial	136	.2	00.02	100.00
<i>Omissos</i>	77	.1		
Total	66075	100.0	100.0	

Fonte: Base de dados da Receita Federal

Estabelecer a classificação de acordo com a dimensão da organização pode contribuir para afastar eventos externos que possam ter impacto nos resultados observados. Pode ter sido lançado algum programa para recuperação fiscal e de empregos específico para micro e pequenas empresas ou ainda um programa voltado aos maiores devedores. Realizar a distinção e classificar as empresas de acordo com a dimensão contribui para o afastamento de eventuais diferenças com significado estatístico.

3.1.5 Longevidade

Para identificar se há maior recuperação no programa em função da longevidade das empresas, divide-se os contribuintes em cinco classes. Empresas existentes por até 10 anos, entre 11 e 20 anos, 21 e 30 anos, 31 e 40 anos e acima de 40 anos. Em relação à longevidade das organizações pesquisadas, observa-se que a maior parte das empresas possui entre 11 e 20 anos de existência (cerca de 35,2% das observações).

Tabela 15: Longevidade das empresas - Frequência

Longevidade	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Até 10 anos	10.590	16.0	17.7	17.7
11 a 20 anos	23.266	35.2	38.9	56.6
21 a 30 anos	15.476	23.4	25.9	82.5
31 a 40 anos	6.227	9.4	10.4	92.9
Acima de 40 anos	4.252	6.4	7.1	100.0
<i>Omissos</i>	<i>6.264</i>	<i>9.5</i>		
Total	66,075	100.0	100.0	

Fonte: Base de dados da Receita Federal

As empresas mais jovens, com longevidade de até 10 anos, talvez ainda tenham sua capacidade de cumprimento fiscal preservada, tendo em vista não terem tido tanto tempo para acumular dívidas e não carregam ainda substanciais passivos tributários ou despesas antigas de natureza trabalhista com empregados, por exemplo. Verificar estas diferenças entre classes pode contribuir para identificar se a longevidade das organizações contribuiu ou não para a recuperação fiscal dos aderentes ao programa.

3.2 Avaliação do cumprimento fiscal

Para que se possa atingir o objetivo geral do estudo que é o de “avaliar em que medida o PERT contribuiu para a recuperação tributária dos aderentes”, é necessário verificar os valores relativos ao cumprimento fiscal e ao cumprimento no programa. No que se refere ao cumprimento fiscal, estabeleceu-se a hipótese 1.

H1: A adesão ao PERT teve um impacto positivo no cumprimento fiscal das empresas aderentes

Para se medir o cumprimento fiscal, foram recolhidos os dados relativos aos valores da dívida global dos contribuintes antes e após o período de adesão ao programa. O período anterior ao programa contém os débitos até 2017 e o período posterior à adesão ao PERT compreende a dívida global entre janeiro de 2017 e o final de 2021. Também foram coletados os dados relativos aos pagamentos da dívida global feitos no mesmo período. Estes valores correspondem à dívida global e, portanto, identificam-se valores tanto para os aderentes quanto para os não aderentes ao programa.

A proporção Dívida Global Paga / Dívida Global Total será o indicador utilizado para se determinar o cumprimento fiscal, tanto para o grupo de tratamento quanto para o grupo de controlo. Quando se observa apenas os contribuintes aderentes ao PERT, o grupo de tratamento, o cumprimento fiscal diminuiu de 44,29% para 40,87%. Isso significa que antes da intervenção do programa os contribuintes pagavam uma maior parte da dívida global. Quanto maior o percentual, melhor é o indicativo de cumprimento fiscal. Após a intervenção, o cumprimento fiscal caiu cerca de 3,4 pontos percentuais no grupo de tratamento.

Em relação aos não aderentes, o grupo de controlo, o grau de cumprimento fiscal caiu de 64,91% para 55,97%. Portanto, com base nesse indicador, também se observou redução na capacidade dos pagamentos da dívida global dos contribuintes pertencentes ao grupo de controlo, de cerca de 8,9 pontos percentuais, uma queda mais acentuada do que a observada no grupo de tratamento. Os resultados sugerem que tanto os aderentes ao PERT quanto os não aderentes tiveram uma redução no cumprimento fiscal após o período de adesão do programa e, portanto, ambos os grupos seguiram tendência de queda neste indicador.

Tabela 16: Indicadores: Pagamentos Globais / Dívida Global - Aderentes

Aderentes	Média	N	Desvio Padrão	Erro Padrão	Valor p
Pagamento / Dívida Antes de 2017	44,29%	28.546	30,17%	0,17%	.000
Pagamento / Dívida Após 2017	40,87%	28.546	32,49%	0,19%	.000

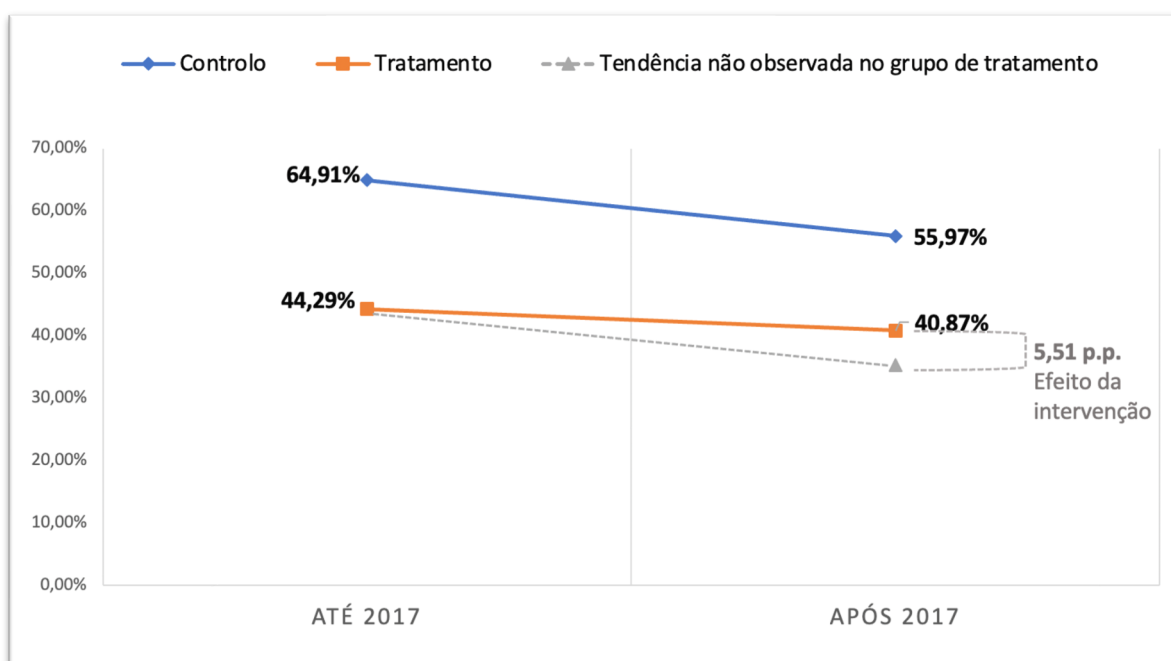
Fonte: Base de dados da Receita Federal

Tabela 17: Indicadores: Pagamentos Globais / Dívida Global – Não aderentes

Não Aderentes	Média	N	Desvio Padrão	Erro Padrão	Valor p
Pagamento / Dívida Antes de 2017	64,91%	3.925	33,54%	0,53%	.000
Pagamento / Dívida Após 2017	55,97%	3.925	35,01%	0,55%	.000

Fonte: Base de dados da Receita Federal

Figura 3: Cumprimento fiscal



Fonte: Base de dados da Receita Federal

De acordo com os dados acima, os valores da proporção Dívida Global Paga / Dívida Global Total, que corresponde ao indicador de cumprimento fiscal, são maiores no grupo de não aderentes do que no grupo de aderentes, quer antes quer após o período de adesão ao programa. A diferença entre os dois grupos refere-se ao facto de que no grupo de aderentes o cumprimento fiscal reduziu em cerca de 3,4 pontos percentuais, enquanto no grupo de controlo o cumprimento reduziu 8,9 pontos percentuais após o período de adesão.

Foi observado efeito positivo no cumprimento fiscal das empresas aderentes de 5,51 pontos percentuais, estimado no método das diferenças-em-diferenças (D-in-D). O teste de

postos sinalizados de Wilcoxon mostra que esta redução é estatisticamente significativa em ambos os grupos (valores de $p < 0,05$; cumprem menos), mas a dimensão dessa redução é maior nos não aderentes (8,9 pontos percentuais *versus* 3,4 pontos percentuais). A redução do cumprimento fiscal em menor medida para o grupo de tratamento sugere, com base no método D-in-D, que o PERT teve um efeito positivo no cumprimento fiscal das empresas aderentes (5,51 pontos percentuais). Dessa forma, não se rejeita a H1.

Tabela 18: Regressão Linear

Coeficientes					
Modelo	Impacto não padronizado		Sig.	95,0% Intervalo de Confiança do Impacto	
	Valor	Erro Padrão		Limite inferior	Limite superior
I (Constante)	64,907	0,506	<0,001	63,914	65,899
Aderente	-20,614	0,540	<0,001	-21,672	-19,555
Tempo	-8,936	0,716	<0,001	-10,339	-7,533
Interação	5,517	0,764	<0,001	4,021	7,014
a Variável Dependente: Cumprimento					

Fonte: Base de dados da Receita Federal

A segunda hipótese é subdividida em cinco sub-hipóteses e visa identificar a influência das variáveis no grau de cumprimento fiscal dos contribuintes. A H2a examina se houve influência dos valores devidos pela empresa, a H2b afere a possível influência dos setores de atividade económica, a H2c, por sua vez, verifica a variável dimensão dos contribuintes, a H2d averigua os possíveis efeitos da longevidade das empresas nos resultados e, finalmente, a H2e investiga eventuais impactos do cumprimento fiscal em função da localização das empresas.

H2a: O grau de cumprimento fiscal é influenciado em função dos valores devidos pela empresa

Nas quatro classes segmentadas por valores de dívida global observou-se tendência a acompanhar a média que indica redução na capacidade de cumprimento fiscal dos contribuintes. A queda mais acentuada no cumprimento fiscal se dá no grupo que possui dívida global muito

alta, com uma redução média de 8 pontos percentuais na capacidade de cumprimento. Entretanto, em nenhuma das classes foi observada tendência contrária à média global.

Apesar de existir redução no cumprimento fiscal de forma mais significativa para as empresas com dívida global muito alta (queda de 45,35% para 37,53%), não houve inversão na tendência de redução do cumprimento fiscal antes e depois de 2017. Ou seja, em nenhuma das classes foi constatado aumento no cumprimento fiscal e, portanto, com base nesta observação, sugere-se que não houve influência do montante de valores devidos pelas empresas no cumprimento fiscal, o que leva à rejeição da hipótese H2a.

Tabela 19: Teste da hipótese H2a

Classe de valores devidos pela empresa	Até 2017 / Após 2017	Média	N	Desvio Padrão	Erro padrão	Valor p
Dívida global baixa	Até 2017	58,30%	4.918	36,60%	0.52%	<001
	Após 2017	54,93%		35,66%	0.51%	<001
Dívida global média	Até 2017	45,76%	7.987	32,76%	0.37%	<001
	Após 2017	44,90%		34,52%	0.39%	<001
Dívida global alta	Até 2017	43,15%	9.414	29,65%	0.31%	<001
	Após 2017	40,00%		32,52%	0.34%	<001
Dívida global muito alta	Até 2017	45,35%	10.149	27,39%	0.27%	<001
	Após 2017	37,53%		29,57%	0.29%	<001
Total de contribuintes			32.468			

Fonte: Base de dados da Receita Federal

H2b: O grau de cumprimento fiscal é influenciado em função do setor de atuação da empresa

Ao segmentar as empresas de acordo com a atividade económica, obtém-se 20 macro classes. Se comparadas as classes com o cumprimento fiscal, obtido pelo cálculo da proporção dos pagamentos da dívida global em função do total da dívida global, em apenas 6 setores económicos houve uma melhoria neste indicador. Nas atividades de “Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura”, “Água, esgoto, atividades de gestão de resíduos e descontaminação”, “Atividades financeiras, de seguros e serviços relacionados”, “Atividades Imobiliárias”, “Eletricidade e gás” e “Serviços Domésticos” observou-se uma melhora no

indicador, enquanto nas outras 14 classes o padrão observado acompanhou a média global, indicando uma redução no cumprimento fiscal.

Se somados o número de empresas pertencentes a estas 6 classes, chega-se ao total de 2.744 contribuintes em cujos setores económicos foram constatadas melhoras no cumprimento fiscal. Estes 2.744 contribuintes, entretanto, representam 8,4% do total de observações (32.471). Portanto, os resultados sugerem que para quase a totalidade dos contribuintes (cerca de 91,6%) houve uma piora na capacidade de pagamentos globais.

Ainda a respeito destes contribuintes pertencentes às 6 classes que obtiveram uma melhoria nos indicadores, registra-se uma tendência para uma maior recuperação embora sem significado estatístico. O resultado do teste da hipótese H2b, portanto, sugere que o grau de cumprimento fiscal não é influenciado pelo setor de atividade económica do contribuinte com significado estatístico. Rejeita-se, portanto, a hipótese H2b.

Tabela 20: Teste da hipótese H2b

Setor / Atividade económica	Antes de 2017	Após 2017	N	Desvio Padrão	Erro padrão	Valor p
Administração pública, defesa e seguridade social	72,87%	69,34%	242	31,61%	0,20%	.022
Agricultura, pecuária, prod. Florestal, pesca e aquicultura	41,02%	43,76%	364	32,54%	0,17%	.667
Água, esgoto, ativ. De gestão de resíduos e descontaminação	39,91%	41,77%	188	30,61%	0,22%	.871
Alojamento e alimentação	47,18%	40,75%	637	30,22%	0,12%	.000
Artes, cultura, esporte e recreação	48,05%	42,21%	185	31,71%	0,23%	.002
Atividades administrativas e serviços complementares	43,27%	39,38%	1,813	31,43%	0,73%	.000
Atividades financeiras, de seguros e serviços relacionados	48,77%	49,02%	815	33,64%	0,12%	.416
Atividades imobiliárias	46,47%	46,64%	1,325	30,64%	0,84%	.116
Atividades profissionais, científicas e técnicas	43,39%	39,26%	2,992	30,26%	0,55%	.000
Comércio, reparação de veículos automotores e motocicletas	48,68%	44,31%	9,032	31,31%	0,32%	.000
Construção	43,77%	38,53%	3,752	30,54%	0,49%	.000
Educação	50,82%	47,11%	427	33,77%	0,16%	.001
Eletricidade e gás	45,86%	52,92%	51	31,73%	0,44%	.373
Indústrias de transformação	47,10%	39,49%	4,322	29,69%	0,45%	.000

Indústrias extrativas	42,68%	41,37%	170	29,28%	0,22%	.178
Informação e comunicação	42,43%	39,99%	1,079	30,86%	0,93%	.000
Outras atividades de serviços	64,62%	60,27%	351	34,11%	0,18%	.002
Saúde humana e serviços sociais	49,22%	48,79%	2610	32,52%	0,63%	.001
Serviços domésticos	24,71%	37,14%	1	.	.	.317
Transporte, armazenagem e correio	44,83%	39,99%	2,115	31,47%	0,68%	.000
TOTAL			32,471			

Fonte: Base de dados da Receita Federal

H2c: O grau de cumprimento fiscal é influenciado em função da dimensão da empresa

Ao classificar as empresas quanto à dimensão, observa-se que em todas as classes a capacidade de cumprimento fiscal diminuiu no período posterior a 2017. Essa diminuição na capacidade de pagamentos acompanha a tendência da média global. Embora se tenha identificado que para as empresas com tratamento tributário Especial a redução de pontos percentuais no cumprimento fiscal foi mais acentuada, não se registou qualquer classe de empresas que indicasse uma tendência contrária à média. Portanto, os resultados apresentados sugerem que o grau de cumprimento fiscal não é influenciado em função da dimensão da empresa, com significado estatístico e, portanto, deve-se rejeitar a hipótese H2c.

Tabela 21: Teste da hipótese H2c

Dimensão	Antes / Após 2017	Média	N	Desvio Padrão	Erro padrão	Valor p
Optante pelo Simples	Antes de 2017	46,67%	7.578	30,98%	0,35%	.000
	Após 2017	42,04%		32,79%	0,38%	.000
Demais PJ	Antes de 2017	46,82%	24.636	31,43%	0,20%	.000
	Após 2017	42,93%		33,28%	0,21%	.000
Diferenciada não especial	Antes de 2017	46,86%	183	31,59%	0,23%	.001
	Após 2017	39,63%		32,63%	0,24%	.001
Especial	Antes de 2017	47,93%	74	31,92%	0,37%	.034
	Após 2017	41,89%		35,22%	0,41%	.034
Total			32.471			

Fonte: Base de dados da Receita Federal

H2d: O grau de cumprimento fiscal é influenciado em função da longevidade da empresa

Quando comparada a longevidade das empresas com o cumprimento fiscal, observa-se que os contribuintes em atividade por até 10 anos foram os únicos que aprimoraram sua capacidade de pagamento das dívidas. Antes do PERT, cumpriam cerca de 41,84% da dívida global, ao passo que após o programa passaram a pagar 59,64% dos débitos totais, um aumento expressivo, de quase 18 pontos percentuais. A capacidade de cumprimento fiscal para esse grupo de contribuintes, portanto, demonstrou tendência contrária à média e com significado estatístico.

Com base nessas observações, compostas por uma amostra de 4.929 empresas, pode-se inferir que as empresas mais novas tiveram maior capacidade de cumprimento fiscal. E o facto de apenas este grupo de empresas terem recuperado em 18 pontos percentuais a sua capacidade de saldar seus compromissos, pode ser explicado a partir da ideia de que as empresas mais antigas já vinham com dificuldades de cumprimento fiscal há mais tempo e o programa não teria sido capaz de recuperar sua capacidade de cumprimento fiscal.

Outro indicador que contribui para esta conclusão é a observação de que as empresas existentes há mais de 40 anos foram as que tiveram a maior queda no cumprimento fiscal, com redução observada de praticamente 9 pontos percentuais (queda de 57,93% para 48,92%). Nem mesmo um programa de parcelamento que ofereceu descontos expressivos, que excluía a cobrança da totalidade dos juros, multas e encargos por atraso, foi capaz de recuperar a capacidade de pagamento destas empresas. Chega-se à conclusão de que o grau de cumprimento fiscal é influenciado em função da longevidade das empresas e, portanto, como resultado do teste de hipótese, não se deve rejeitar a hipótese H2d.

Tabela 22: Teste da hipótese H2d

Longevidade	Antes / Após 2017	Média	N	Desvio Padrão	Erro padrão	Valor p
Até 10 anos	Antes de 2017	41,84%	4.929	32,99%	0,46%	.000
	Após 2017	59,64%		38,77%	0,55%	.000
11 a 20 anos	Antes de 2017	44,88%	14.397	30,61%	0,25%	.000
	Após 2017	37,29%		30,40%	0,25%	.000
21 a 30 anos	Antes de 2017	47,73%	7.633	31,01%	0,35%	.000
	Após 2017	38,87%		30,27%	0,34%	.000
31 a 40 anos	Antes de 2017	52,47%	3.048	30,70%	0,56%	.000
	Após 2017	45,40%		32,67%	0,59%	.000

Mais de 40 anos	Antes de 2017	57,83%	2.464	30,07%	0,60%	.000
	Após 2017	48,92%		33,10%	0,66%	.000
Total de Contribuintes			32.471			

Fonte: Base de dados da Receita Federal

H2e: O grau de cumprimento fiscal é influenciado em função da localização da empresa

Ao comparar o grau de cumprimento fiscal em função da localização da empresa, observou-se que nas dez regiões fiscais do Brasil houve uma queda no percentual de dívida global paga, de modo a acompanhar a média geral. Na 5ª região fiscal, a diminuição na capacidade de pagamento foi de cerca de 1 ponto percentual (p.p.) e na 10ª região fiscal a queda foi inferior a 0.5 pontos percentuais, demonstrando uma redução menos acentuada do que a média global. Essa queda em menor grau acompanha a tendência média global e possui significado estatístico, mesmo assim acaba por ainda ser uma redução e não um aumento. Em nenhuma das dez regiões fiscais houve uma melhoria neste indicador de cumprimento fiscal em função da localização da empresa, a ponto de reverter a tendência de queda. Portanto, os resultados observados sugerem que o grau de cumprimento fiscal não é influenciado pela localização da empresa, o que leva à rejeição da hipótese H2e.

Tabela 23: Teste da hipótese H2e

Localização	Antes / Após 2017	Média	N	Desvio Padrão	Erro padrão	Valor p
SRRF-01	Antes de 2017	43,57%	2.984	31,92%	0,58%	.000
	Após 2017	40,58%		33,78%	0,62%	.000
SRRF-02	Antes de 2017	45,97%	1.351	33,59%	0,92%	.000
	Após 2017	42,30%		33,88%	0,92%	.000
SRRF-03	Antes de 2017	51,16%	1.732	33,49%	0,80%	.000
	Após 2017	42,27%		33,31%	0,80%	.000
SRRF-04	Antes de 2017	45,32%	2.366	31,23%	0,64%	.000
	Após 2017	40,47%		32,54%	0,67%	.000
SRRF-05	Antes de 2017	45,61%	1.730	31,57%	0,76%	.001
	Após 2017	44,69%		35,08%	0,84%	.001
SRRF-06	Antes de 2017	48,01%	3.337	31,45%	0,54%	.000
	Após 2017	46,22%		34,29%	0,59%	.000
SRRF-07	Antes de 2017	48,33%	3.053	31,04%	0,56%	.000
	Após 2017	41,56%		32,57%	0,59%	.000
SRRF-08	Antes de 2017	49,70%	10.301	30,62%	0,30%	.000
	Após 2017	44,21%		32,45%	0,32%	.000

SRRF-09	Antes de 2017	42,17%	3.729	30,13%	0,49%	.000
	Após 2017	40,46%		32,78%	0,53%	.000
SRRF-10	Antes de 2017	39,90%	1.888	30,09%	0,69%	.001
	Após 2017	39,48%		33,10%	0,76%	.001

Fonte: Base de dados da Receita Federal

3.3 Avaliação do cumprimento no programa

Para que fosse possível testar as hipóteses H3a, H3b, H3c, H3d e H3e, foi necessário recolher dados específicos para contribuintes aderentes ao programa. Assim, no que diz respeito aos aderentes, pode-se estabelecer diferentes classificações. Uma das formas de dividir estes contribuintes é de acordo com a situação do parcelamento. Esta situação é um retrato no momento da adesão ao programa, em abril de 2017. Os possíveis valores deste indicador são “Em parcelamento”, que significa que o contribuinte se encontra com os pagamentos em dia no programa, ou “Parcelamento liquidado aguardando encerramento”, o que significa que o contribuinte já liquidou todos os pagamentos inseridos no programa.

Alguns contribuintes, 13,2% do total, aderiram ao programa e prontamente quitaram suas dívidas, aproveitando o desconto concedido, situação representada como “Parcelamento liquidado aguardando encerramento”. Grande parte dos contribuintes (86,8%), por sua vez, aderiram à modalidade que permitia o parcelamento em até 145 meses, cerca de 12 anos, situação retratada como “Em parcelamento”.

Tabela 24: Situação do contribuinte no programa em 2017

Situação do contribuinte no programa na adesão – Em 2017	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Acumulativa
Em parcelamento	35.207	86.8	86.8	86.8
Parcelamento liquidado aguardando encerramento	5.358	13.2	13.2	100.0
Total	40.565			

Fonte: Base de dados da Receita Federal

Passados mais de quatro anos da adesão ao programa, extraiu-se a situação dos contribuintes ao final de 2021. Neste momento, para além das duas situações observadas quando da adesão, “Em parcelamento” e “Parcelamento liquidado aguardando encerramento”, insere-se um possível resultado observado, o que identifica o contribuinte “Excluído do programa”. Passa-se a ter, portanto, três possibilidades de resposta em 2021.

Observa-se que após a intervenção do programa, ao final de 2021, a maior parte dos contribuintes seguiu em parcelamento, correspondente a 47,5% do total de observações e, dessa forma, cumprindo a regularidade no programa, e uma outra parte, 35,1%, liquidaram seus débitos por completo, cumprindo integralmente os pagamentos no programa. Apenas uma pequena parte das empresas foi excluída do programa por inadimplência e apresentam um total de 499 contribuintes, que correspondem a 1,2% dos contribuintes aderentes ao PERT.

Tabela 25: Situação do contribuinte no programa em 2021

Situação do contribuinte no programa (Em 2021)	Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem acumulativa
Em parcelamento	19.262	47,5	56,7	56,7
Excluído do programa (inadimplência)	499	1,2	1,5	58,1
Parcelamento liquidado	14.224	35,1	41,9	100
Omisso/Sistema	6.580	16,2		
Total	40.565	100		

Fonte: Base de dados da Receita Federal

Quando da adesão ao programa, os contribuintes podiam escolher a modalidade de pagamento. Poderiam optar por pagamento à vista, cumprindo imediatamente as obrigações de pagamento no programa, ou parcelado, com opção para pagamentos em até 145 vezes. Com exceção dos que optaram pelo pagamento à vista, cerca de 13,2% do total, os demais contribuintes (86,8%) puderam parcelar suas dívidas em até 145 meses.

No que se refere aos valores incluídos no programa, a dívida média incluída no início do programa era de R\$833.208,32 (cerca de 170 mil euros), já ao final de 2021 a dívida média caiu para R\$486.824,27 (cerca de 90 mil euros). Passados mais de quatro anos da adesão ao programa, a dívida média dos contribuintes foi reduzida em cerca de 42%, o que indica uma boa redução média da dívida inserida no programa.

Tabela 26: Dívida consolidada em 2017 X Saldo devedor em 2021

Estatísticas de amostras emparelhadas					
Dívida consolidada no início do programa / Saldo devedor ao final de 2021	Média	N	Desvio Padrão	Erro de média padrão	Valor p
Dívida Consolidada no início do programa	R\$ 833.208,32	33,988	16,382,529.12	88862,42	.000
Saldo Devedor ao final de 2021	R\$ 486.824,27	33,988	9,223.37	51098,87	

Fonte: Base de dados da Receita Federal

Para se medir o grau de cumprimento no programa, foram recolhidos dados referentes ao saldo devedor do contribuinte ao final de 2021 e o valor da dívida consolidada no início do programa em 2017. Os dados de 2017 correspondem ao total da dívida incluída no PERT e os valores de 2021 refletem o quanto o contribuinte ainda precisa pagar. A proporção Saldo Devedor em 2021 / Dívida Consolidada no Programa em 2017 será o indicador adotado para se medir o cumprimento no programa, apenas para o grupo de tratamento (aderentes ao PERT), tendo em vista que o grupo de controlo não aderiu ao programa.

Quando se observa os valores referentes ao cumprimento no programa, obtém-se um valor médio de 34,85% de saldo devedor no programa em relação ao total da dívida incluída no PERT. Identifica-se que há empresas que possuem saldo devedor maior e outras saldo devedor menor. Explica-se que, quanto menor o saldo devedor, maior a capacidade de cumprimento no programa. Passa-se à análise das hipóteses que visam identificar a influência das variáveis socioeconómicas no grau de cumprimento no programa.

H3a: O grau de cumprimento no programa é influenciado em função dos valores devidos pela empresa

Ao dividir os contribuintes conforme os valores devidos no programa, obtém-se quatro classes. A divisão feita se deu por quartis, de modo a dividir as empresas entre menores e maiores devedores, com base nos seguintes valores:

Tabela 27: Classe / Valores em dívida no programa

Classe / Por valores em dívida inseridos no programa	Valores devidos no programa PERT
Dívida baixa	Até R\$37.251,63
Dívida média	Entre R\$37.251,64 e R\$118.283,51
Dívida alta	Entre R\$118.283,52 e R\$438.865,60
Dívida muito alta	Acima de R\$438.865,60

Fonte: Base de dados da Receita Federal

Interessante o que se observa ao testar a hipótese H3a. Estabeleceu-se uma divisão entre quatro níveis de dívida, a partir das empresas com dívida baixa até as com dívidas muito altas. Observa-se uma clara distinção entre os menores e maiores devedores do PERT. Os contribuintes com menores valores em dívida de impostos incluídos no programa praticamente

já liquidaram o saldo devedor. Na classe de contribuintes com a dívida baixa, resta apenas 0,09% do saldo devedor em média a liquidar. Para os contribuintes com dívida em valor intermediário, também há um cumprimento acima da média, pois resta apenas 20,87% do saldo devedor a cumprir, inferior à média que é de 34,85%.

Por outro lado, as empresas com dívidas altas ou muito altas encontram-se em situação mais delicada em relação ao cumprimento no programa. Os valores registados de saldo devedor marcam quase o dobro da média global, acima de 60% nas classes de contribuintes com dívidas altas ou muito altas, valor muito superior à média. Com base nos valores observados, ao testar a hipótese em questão, que afirmava que o grau de cumprimento no programa é influenciado em função dos valores devidos pela empresa, tem-se a não rejeição da hipótese H3a.

Tabela 28: Teste da hipótese H3a

Classe / Por valores em dívida	N	Média Saldo Devedor Restante	Desvio padrão	Erro Padrão	95% Conf. Lim. Inf	Int. P.Méd. Sup	Mín	Máx	Valor p
Dívida Baixa	9.484	0,09%	.02199	.00023	.0004	.0013	.00	1.22	.000
Dívida Média	7.910	20,87%	.22297	.00251	.2037	.2136	.00	1.04	
Dívida Alta	8.196	60,12%	.24858	.00275	.5958	.6065	.00	1.02	
Dívida Muito Alta	8.398	62,61%	.23928	.00261	.6210	.6312	.00	1.05	
Total / Média Global	33.988	34,85%	.33684	.00183	.3449	.3521	.00	1.22	

Fonte: Base de dados da Receita Federal

H3b: O grau de cumprimento no programa é influenciado em função do setor de atuação da empresa

Dentre os setores de atividade económica observados, nota-se a tendência a acompanhar a média por boa parte dos contribuintes pesquisados. Em cinco classes, entretanto, observou-se uma proporção maior de saldo devedor em 2021 em comparação à dívida consolidada em 2017. Nestas cinco classes, “Adm. Pública, defesa e seguridade social”, “Água, esgoto, atividades de gestão de resíduos e contaminação”, “Eletricidade e gás”, “Indústria de transformação” e “Indústria extrativista”, constata-se um maior valor de saldo devedor, entre 9 e 14 pontos

percentuais (44,56% a 49,56%) acima da média (35,03%), o que sugere menor capacidade de cumprimento no programa.

Duas classes, por sua vez, “Outras atividades e serviços” e “Saúde humana e serviços sociais” apresentam tendência a um maior cumprimento do programa, a apresentar menor saldo devedor em comparação à média (25,32% e 22,99%). Por haver valores afastados da tendência média, com mais de 10 pontos percentuais para mais ou para menos, a hipótese H3b, que afirmava que o grau de cumprimento no programa é influenciado em função do setor de atuação da empresa, não foi rejeitada.

Tabela 29: Teste da hipótese H3b

Setor de atividade económica	N	Média	Desvio padrão	Erro Padrão	95% de Int. Conf. p/ Méd (Lim. Inf. / Sup.)		Mín	Máx	Valor p
Adm. pública, defesa e segurança social	226	49,56%	.29780	.01981	.4565	.5346	.00	.87	<001
Agricultura, pecuária, prod. Florestal, pesca e aquicultura	470	33,90%	.32886	.01517	.3092	.3688	.00	.82	
Água, esgoto, ativ. De gestão de resíduos e descontaminação	191	47,30%	.32076	.02321	.4272	.5188	.00	.79	
Alojamento e alimentação	632	37,97%	.34186	.01360	.3530	.4064	.00	.91	
Artes, cultura, esporte e recreação	177	30,19%	.32886	.02472	.2531	.3507	.00	.96	
Ativ. adm. e serviços complementares	1,871	38,04%	.33930	.00784	.3650	.3958	.00	.96	
Ativ. financeiras, de seguros e serviços relacionados	965	32,90%	.32866	.01058	.3082	.3498	.00	1.01	
Ativ. imobiliárias	1,450	29,40%	.32742	.00860	.2771	.3109	.00	.83	
Ativ. profissionais, científicas e técnicas	3,097	28,21%	.32944	.00592	.2704	.2937	.00	1.01	
Comércio, reparação de veículos aut. e mot.	9,441	31,56%	.33135	.00341	.3089	.3222	.00	1.22	
Construção	3,716	40,37%	.33872	.00556	.3928	.4146	.00	1.05	
Educação	498	29,18%	.33909	.01520	.2620	.3217	.00	.95	
Eletricidade e gás	56	44,56%	.33744	.04509	.3552	.5359	.00	.78	
Ind. de transformação	4,706	45,32%	.32580	.00475	.4438	.4625	.00	.99	

Ind. Extrativas	187	44,95%	.33621	.02459	.4010	.4980	.00	.95	
Informação e comunicação	1,115	36,23%	.33892	.01015	.3424	.3822	.00	.97	
Outras atividades de serviços	274	25,32%	.32098	.01939	.2151	.2914	.00	.94	
Saúde humana e serviços sociais	2,387	22,99%	.30960	.00634	.2174	.2423	.00	.88	
Transporte, armazenagem e correio	2,172	41,76%	.33257	.00714	.4036	.4316	.00	1.04	
Total	33,631	35,03%	.33695	.00184	.3467	.3539	.00	1.22	

Fonte: Base de dados da Receita Federal

H3c: O grau de cumprimento no programa é influenciado em função da dimensão da empresa

Em relação ao cumprimento no PERT em função da dimensão dos aderentes, observa-se que em todas as classes desta variável a capacidade de liquidar o saldo devedor acompanhou a tendência. A média das observações indicou 34,85% de saldo devedor restante e os indicadores variaram entre 30,51% e 37,83%, sem relevância e significado estatístico. Por conta dessa pequena variação média, sem significado estatístico, estes resultados sugerem, portanto, que o grau de cumprimento no programa não é influenciado em função da dimensão da empresa e rejeita-se a hipótese H3c.

Tabela 30: Teste da hipótese H3c

Dimensão da empresa	N	Média	Desv. Pad.	Erro Padrão	95% de Int. Conf. p/ Méd. (Lim. Inf. / Sup.)		Mín	Máx	Valor p
Optante pelo Simples	8,015	34,92%	.33677	.00376	.3418	.3566	.00	1.02	.478
Demais PJ	25,724	34,82%	.33681	.00210	.3440	.3523	.00	1.22	.478
Diferenciada não especial	180	37,83%	.33980	.02533	.3283	.4283	.00	.80	.478
Especial	68	30,51%	.34691	.04207	.2211	.3891	.00	.87	.478
Total	33,987	34,85%	.33684	.00183	.3449	.3521	.00	1.22	

Fonte: Base de dados da Receita Federal

H3d: O grau de cumprimento no programa é influenciado em função da longevidade da empresa

Para se determinar o cumprimento no programa em função da longevidade, classificou-se as empresas em cinco classes distintas, desde as empresas mais jovens, com até 10 anos de atividade até as mais antigas, com tempo de existência superior a 40 anos.

Da mesma forma que o cumprimento fiscal global, que inclui tanto os aderentes, grupo de tratamento, quanto os não aderentes, grupo de controlo, o cumprimento no programa em função da longevidade indica maior cumprimento para empresas mais jovens, com menos de 10 anos de funcionamento. Enquanto a média de saldo devedor em 2021 a cumprir apontou 35,03%, estes contribuintes possuem menos dívida a saldar no programa, apenas 27,45%, cerca de 7.5 pontos percentuais a menos do que a média, com significado estatístico.

Outra observação que se pode destacar é que assim como registou-se na hipótese H2d, o grupo de empresas mais antigas é o que apresenta o menor cumprimento no PERT. Enquanto a média das empresas indicou 35,03% de saldo devedor, as empresas com mais de 40 anos de atividade ainda possuem 39,72% de saldo a cumprir no programa. Os resultados sugerem, portanto, que empresas mais jovens (com até 10 anos de atividade) tiveram uma maior capacidade de cumprimento fiscal em comparação com as empresas com mais de 40 anos de funcionamento. O grau de cumprimento no programa, portanto, sofre influência em função da longevidade da empresa com significado estatístico. Os resultados sugerem não rejeitar a hipótese H3d.

Tabela 31: Teste da hipótese H3d

Longevidade da empresa	N	Média	Desvio padrão	Erro Padrão	95% de Int. Conf. p/ Méd. Lim. Inf. / Sup.		Mín	Máx	Valor p
Até 10 anos	5,465	27,45%	.32802	.00444	.2658	.2832	.00	1.01	<.001
11 a 20 anos	12,856	34,43%	.33895	.00299	.3384	.3501	.00	1.05	<.001
21 a 30 anos	8,52	37,91%	.33619	.00364	.3720	.3862	.00	1.22	<.001
31 a 40 anos	3,763	37,76%	.33220	.00542	.3670	.3882	.00	.98	<.001
Acima de 40 anos	3,027	39,72%	.32868	.00597	.3855	.4090	.00	1.01	<.001
Total	33,631	35,03%	.33695	.00184	.3467	.3539	.00	1.22	

Fonte: Base de dados da Receita Federal

H3e: O grau de cumprimento no programa é influenciado em função da localização da empresa

Ao se relacionar o grau de cumprimento no programa em função da localização da empresa, constatou-se que em todas as regiões fiscais brasileiras houve um acompanhamento da tendência de modo a estar alinhada à média geral. A 6ª região fiscal foi a que apresentou melhor cumprimento no PERT, restando 31,91% do saldo devedor médio a pagar, enquanto a 3ª região fiscal apontou o pior cumprimento no programa, com ainda 37,14% a pagar. Apesar de existir significância estatística, os valores encontram-se apenas até 3 pontos percentuais para mais ou menos em relação à média.

Constata-se, portanto, que o grau de cumprimento no programa não é influenciado em função da localização da empresa com significado estatístico e, portanto, a hipótese H3e deve ser rejeitada.

Tabela 32: Teste da hipótese H3e

Localização da empresa	N	Média	Desvio padrão	Erro Padrão	95% de Int. Conf. p/ Méd. Lim. Inf. / Sup.		Mín	Máx	Valor p
SRRF-01	2,957	33,10%	.33753	.00621	.3188	.3431	.00	.94	<001
SRRF-02	1,405	37,10%	.33329	.00889	.3536	.3884	.00	.96	<001
SRRF-03	1,716	37,14%	.33985	.00820	.3554	.3875	.00	.99	<001
SRRF-04	2,375	36,41%	.33637	.00690	.3505	.3776	.00	1.04	<001
SRRF-05	1,765	35,48%	.33724	.00803	.3391	.3706	.00	.96	<001
SRRF-06	3,327	31,91%	.33459	.00580	.3077	.3305	.00	1.01	<001
SRRF-07	2,891	35,13%	.33611	.00625	.3390	.3635	.00	.96	<001
SRRF-08	9,831	34,16%	.33711	.00340	.3397	.3530	.00	1.22	<001
SRRF-09	4,826	36,15%	.33754	.00486	.3519	.3710	.00	1.05	<001
SRRF-10	2,538	36,42%	.33513	.00665	.3512	.3773	.00	.98	<001
Total	33,631	35,03%	.33695	.00184	.3467	.3539	.00	1.22	

Fonte: Base de dados da Receita Federal

4 CONCLUSÃO

Realizar avaliação de políticas públicas permite a obtenção de elementos para aprimorar a política pública em questão ou eventualmente descontinuí-la, caso não esteja a produzir os efeitos desejados para o público-alvo (Wu et al., 2014, p.118). Na presente pesquisa fez-se a avaliação do PERT, de modo a verificar sua importância para a recuperação fiscal dos aderentes do programa.

Constatou-se que o PERT é um programa de parcelamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, autoridade tributária brasileira, lançado em 2017, com o objetivo de permitir o pagamento de dívidas de impostos em parcelas, de modo a promover a recuperação da situação fiscal dos devedores. A Lei 13.496 (2017), instrumento legal que instituiu o PERT no âmbito da Receita Federal do Brasil, não apontava indicadores específicos os quais o programa desejava atingir. Não há registro de quanto se estimava arrecadar com o programa, nem quais seriam os valores aproximados de renúncia fiscal que o Estado estaria disposto a abrir mão, nem mesmo um número estimado da quantidade de contribuintes que se imaginava que pudessem aderir ao programa. Na lei que criou o PERT, para além da recuperação fiscal dos aderentes ao programa, não foram constatados outros objetivos específicos.

Após a recolha e o tratamento estatístico dos dados, foram apresentadas as hipóteses de trabalho. No que respeita à hipótese H1: “A adesão ao PERT teve um impacto positivo no cumprimento fiscal das empresas aderentes”, a partir dos resultados obtidos, percebeu-se uma redução no grau de cumprimento fiscal tanto para o grupo de tratamento quanto para o grupo de controlo. Com a utilização do teste de postos sinalizados de Wilcoxon, que tratou de comparar as amostras, chega-se à conclusão de que foi constatada maior redução percentual no cumprimento fiscal para o grupo de não aderentes, com significado estatístico, o que levou à não rejeição da H1.

Para que fosse possível avaliar os resultados relativos ao cumprimento fiscal em função dos indicadores socioeconómicos, tais como os valores devidos, o setor de atividade económica, a longevidade, a dimensão e a localização das empresas, foram estabelecidas mais duas hipóteses, cada uma dividida em cinco sub-hipóteses.

No que toca o grau de cumprimento fiscal em função das variáveis, tem-se a rejeição das hipóteses H2a, H2b, H2c e H2e e a não rejeição da hipótese H2d. Concluiu-se, com base nos resultados obtidos, que pode haver influência da longevidade das empresas no grau de cumprimento fiscal. Os resultados sugerem que empresas mais jovens tiveram maior capacidade de recuperação fiscal em comparação às empresas mais velhas, especialmente quando comparados os contribuintes com até 10 anos de atividade com os em atividade por mais de 40 anos. No que toca a possível influência dos valores devidos pela empresa, do setor de atividade económica, da dimensão dos contribuintes e também da localização, não se identificou diferenças de tendência com significado estatístico, o que levou à rejeição das hipóteses.

Quando analisado o grau de cumprimento no programa em função dos indicadores socioeconómicos, rejeitaram-se as hipóteses H3c e H3e, porém não se rejeitaram as hipóteses H3a, H3b e H3d. Dessa forma, constatou-se que pode haver influência dos valores devidos, do setor de atuação e da longevidade das empresas no grau de cumprimento no programa, porém os resultados sugerem que não há influência da dimensão e da localização no cumprimento no programa.

No que toca aos valores devidos, observou-se maior cumprimento no programa para os contribuintes que registaram os menores valores em dívida, ao passo que contribuintes com grandes valores devidos tiveram um cumprimento inferior à média. Uma das razões para o maior cumprimento por parte daqueles com menores valores devidos pode estar relacionada aos valores mínimos por parcela, pois os contribuintes tinham a obrigação de pagar ao menos R\$500,00 mensais (quinhentos reais – cerca de 100 euros mensais), o que faz com que quem tem menores valores de dívida inseridos no programa cumpra com os pagamentos em menor tempo. Já no que se refere ao setor de atividade económica, constatou-se tendência divergente para 6 das 20 classes analisadas, o que pode indicar maior recuperação no programa em alguns setores específicos. Finalmente, em relação à longevidade das empresas, assim como observado quando analisado o grau de cumprimento fiscal, também houve divergências no grau de cumprimento no programa em função da longevidade, indicando que empresas mais jovens tiveram maior capacidade de recuperação no programa em comparação às empresas mais antigas.

A partir da avaliação realizada, de modo a verificar em que medida o PERT contribuiu para a recuperação tributária dos aderentes ao programa, constatou-se que o programa teve impacto positivo na recuperação tributária dos aderentes, de acordo com o observado em alguns indicadores. Ambos os grupos de contribuintes, de tratamento e controlo, tiveram menor recuperação após 2017, mas, quando comparados ambos os grupos, constatou-se maior redução no cumprimento fiscal para o grupo de não aderentes.

A diferença no cumprimento fiscal no período em análise foi de cerca de 5,5 pontos percentuais quando comparados os grupos de aderentes e de não aderentes. Os aderentes ao programa tiveram uma queda de 3,41 pontos percentuais no cumprimento fiscal, enquanto os não aderentes apresentaram uma redução de 8,93 pontos percentuais no cumprimento fiscal. Com base nestes indicadores, pode-se afirmar que houve impacto positivo na recuperação tributária dos aderentes.

A chamada recuperação tributária resulta do cumprimento fiscal e do cumprimento no programa. Constatou-se, portanto, que, de uma forma geral, foram observados efeitos positivos na recuperação dos contribuintes após a implementação do programa. Há de se observar também que, conforme se constatou nos resultados dos testes de hipóteses das variáveis socioeconómicas, houve maiores reflexos na recuperação tributária para algumas situações específicas, como no caso das empresas mais jovens em comparação às empresas mais antigas, ou ainda em função dos valores devidos, pois empresas com valores menores em dívida obtiveram maior recuperação, também em função do setor de atividade económica, com a identificação de classes com maior e menor recuperação tributária, com significado estatístico.

Souza (2019), Borba & Coelho (2019) e Fontes (2019) apresentam conclusões semelhantes às constatadas no presente projeto. Souza (2019) demonstra os possíveis desequilíbrios na arrecadação de impostos por haver interferências deste tipo de programa de parcelamento, o que gera vantagens aos aderentes. Borba & Coelho (2019) explicam que os programas de parcelamento são verdadeiros benefícios fiscais e causam desequilíbrios económicos e prejudicam a concorrência leal entre as empresas. Com a existência dos parcelamentos, uma parte dos contribuintes deliberadamente deixa de pagar os impostos e utiliza o dinheiro para investimentos externos ou para priorizar o pagamento de outras dívidas, pois acreditam que um novo programa possivelmente será lançado. Fontes (2019) demonstra preocupação com a concessão reiterada de programas de parcelamento e afirma que acaba por

causar vícios ao grupo de contribuintes aderentes, em que estes acabam por postergar propositadamente o pagamento de impostos e ficam à espera de um novo programa.

Finalmente, pode-se afirmar que, com base nos resultados constatados, o programa de parcelamento PERT contribuiu para a recuperação tributária dos devedores. Ainda assim, quando se discutir o lançamento de futuros programas de parcelamento no âmbito da Administração Pública, sugerem-se que sejam observados outros fatores para além apenas dos números relativos à recuperação tributária. Sugere-se também que futuros estudos possam analisar a questão de forma mais abrangente, com enfoque, por exemplo, na geração de emprego e renda e nos outros possíveis benefícios ao grupo de contribuintes aderentes.

4.1 Limitações do estudo

Ao longo da elaboração do projeto foram identificadas algumas limitações. Dentre as principais dificuldades, a de maior impacto deu-se na recolha e tratamento de dados. Os dados relativos aos valores de dívida dos participantes do programa foram coletados nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil. A dificuldade na obtenção e também na ordenação e tratamento dos dados foi subestimada. Foi necessário compilar diversas bases de dados oriundas de diferentes sistemas da organização em um ficheiro único para que pudesse ser feita a análise estatística com o auxílio do *software* IBM SPSS Statistics, o que ampliou a complexidade da atividade.

Assim como em outros programas de parcelamento, o PERT tinha por objetivo amenizar os efeitos de crises fiscais e recuperar empregos e renda dos contribuintes. Dessa forma, portanto, o presente estudo concentrou-se na análise dos contribuintes coletivos aderentes ao PERT, na modalidade de parcelamento. Ainda assim, mesmo com a não inclusão dos contribuintes individuais, a amostra foi composta por um número significativo de observações, com mais de 66.000 contribuintes participantes do estudo.

Uma dificuldade observada foi a ausência de avaliações de programas de parcelamento mais completas. Dentre os estudos académicos que tratavam do assunto, uma parte buscava avaliar o comportamento do contribuinte quando do lançamento reiterado de programas de parcelamento, outros visavam estudar o tema sob a ótica do direito, de modo a realizar um estudo concentrado na análise da viabilidade jurídica para a concessão de novos programas e

não com o foco na avaliação das políticas públicas. Foram identificados estudos que tratavam do problema de arrecadação causado pela concessão reiterada de programas de parcelamento que oferecem descontos em juros e multas, no caso dos parcelamentos especiais, e ainda estudo que analisava a solvência de um pequeno grupo de empresas aderentes ao PERT, mas não se identificou estudo global mais completo que abrangesse todas as dimensões de empresa, para todas as regiões do país.

Esse último estudo identificado, entretanto, concentrava-se em uma pequena amostra de contribuintes e todo este grupo composto por companhias de grande dimensão e de capital social aberto, sendo difícil afirmar que os resultados de um estudo focado em um pequeno grupo de empresas com características específicas e distintas da realidade da grande maioria dos demais poderia servir para validar os resultados a todos os mais de 40 mil aderentes ao programa PERT, que em grande parte (mais de 90% dos aderentes) é composto por micro, pequenas e médias empresas. Além disso, a falta de avaliações de programas de parcelamento lançados anteriormente ao PERT dificultou a elaboração do presente estudo, pois foi preciso criar um desenho de pesquisa e um modelo de análise a partir de um número reduzido de referências. Mesmo com a existência de estudos diversos, ainda assim, foi sentida a falta de estudos com objetivos semelhantes e com população alvo parecida, o que poderia ter contribuído para uma melhor comparação com estudos anteriores.

4.2 Recomendações para estudos futuros

Estudar a avaliação de políticas e programas públicos pode contribuir para aprimorar a qualidade do trabalho dos gestores públicos e fornecer elementos e respostas aos problemas às pessoas e ao poder legislativo (Cunha, 2018, p. 54). Recomenda-se que se realizem mais estudos avaliativos de programas de parcelamento ofertados pela Receita Federal do Brasil, de modo a se estabelecerem indicadores e métricas que auxiliem na decisão quando da inclusão na agenda e implementação deste tipo de programa. É relevante que se amplie a discussão sobre a necessidade ou não da implementação de novos parcelamentos, para verificar se de facto eles são fundamentais para a recuperação destas empresas ou não. Talvez possa haver alternativas para a recuperação da situação fiscal destes contribuintes que não por meio dos parcelamentos, como, por exemplo, discutir ampla reforma tributária no âmbito do legislativo, com a implementação de benefícios fiscais que recuperem empregos ou que reduzam a carga de

impostos sobre a produção industrial. Futuros estudos podem abranger estas perspetivas de modo a complementar esta análise do cumprimento fiscal e de recuperação tributária.

Sugere-se a participação de agentes de outros órgãos públicos, como, por exemplo, a participação de integrantes do Ministério do Trabalho e Emprego, que podem agregar informações acerca da recuperação da renda e emprego para estes participantes de programas de parcelamento. De um lado, o presente estudo conseguiu avaliar o Programa Especial de Recuperação Tributária sob a ótica da regularidade fiscal, porém seria interessante que futuros estudos do assunto pudessem adicionar o componente de avaliação da recuperação dos empregos e renda dos aderentes. Pode-se procurar determinar, por exemplo, se as empresas pertencentes ao setor de atividade económica “A”, para além da recuperação nos indicadores fiscais, conseguiram ampliar o número de contratações de pessoas no mesmo período.

Outra alternativa seria avaliar se os dados do setor económico “A” estão condizentes com a média dos demais setores. Talvez possa ter sido implementado programa específico a um setor que tenha causado maior recuperação nos empregos em comparação a outros setores de atividade económica. Além disso, sugere-se investigar se houve aumento ou redução no número de empresas abertas no período pesquisado, também de modo a realizar a segmentação por setores económicos. A obtenção destes dados pode contribuir para complementar os resultados relativos à recuperação tributária, de modo a se estabelecer um diagnóstico mais completo de toda a situação.

Além disso, outra recomendação para estudos futuros é a de, para além de utilizar metodologia predominantemente quantitativa, com a recolha de dados e análise estatística, agregar técnicas de metodologia qualitativa, a exemplo da elaboração de guião de entrevista, visando entrevistar dirigentes da Autoridade Tributária e outras autoridades. Dentre as autoridades a serem entrevistadas, pode-se incluir integrantes do poder legislativo e do executivo, que são responsáveis por debater e aprovar as leis que autorizam a criação de novos programas de parcelamento. Membros de diretorias de associações empresariais, como, por exemplo, o presidente da Câmara dos Dirigentes Lojistas ou ainda os diretores de Associações Empresariais, Comerciais e Industriais também podem ser entrevistados a fim de verificar o posicionamento destas pessoas frente ao tema dos parcelamentos especiais.

REFERÊNCIAS

- Agum, R. Riscado, P. & Menezes, M. (2015). Políticas públicas: conceitos e análise em revisão. *Agenda Política*, 3(2), 12-42.
- Alves, D. B. & Campagnoni, M. (2021). Parcelamento tributário e endividamento com provisões e contingências em empresas de relevância nacional. *Contabilometria*, 8 (2), 1-18.
- Araral Jr. E., Fritzen, S., Howlett, M., Ramesh, M. & Wu, X. (2013). *Routledge Handbook of Public Policy*. Routledge.
- Bilhim, J. (2008). Políticas públicas e agenda política. *Revista de Ciências Sociais e Políticas*, 2 (5), 99-121.
- Birkland, T. A. (2016). *An Introduction to the policy process*. 4 ed. Routledge.
- Borba, B. E., & Coelho, A. F. C. (2019). Gastos fiscais: regalia sob forma de despesa pública indireta? *Revista de Informação Legislativa: RIL*, 56 (222), 181-199. Recuperado de https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/222/ril_v56_n222_p181
- Borges, S. R. P. & Rech, I. J. (2021). Efetividade dos parcelamentos fiscais para a solvência corporativa no Brasil. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 14 (1), 72-89.
- Capella, A. C. N. (2018). *Formulação de políticas públicas*. ENAP.
- Código Tributário Nacional (1966). *Diário Oficial da União de 27 de outubro de 1966*. Brasil: Governo Federal.
- Cochran, C. L. et. al. (2010). *American Public policy: An Introduction*. 10 ed. Cengage Wadsworth
- Cochran, C. L. & Malone, E. F. (2010). *Public policy: Perspectives and choices*. 4 ed. Lynne Rienner Publishers.
- Couto, F. F.; Carrieri, A.P.; & Ckagnazaroff, I. B. (2019). Participação na avaliação de políticas públicas: a pesquisa construtivista e a quarta geração de avaliação. *Gestão e Planejamento-G&P*, 20, 36-55.
- Crumpton, C. D., Medeiros, J. J., Ferreira, V. D. R. S., Sousa, M. D. M., & Najberg, E. (2016). Avaliação de políticas públicas no Brasil e nos Estados Unidos: análise da pesquisa nos últimos 10 anos. *Revista de Administração Pública*, 50, 981-1001.

- Cunha, C. G. S. (2018). Avaliação de políticas públicas e programas governamentais: tendências recentes e experiências no Brasil. *Revista Estudos de Planejamento*, 12, 27-57.
- De Souza, A. A. M. M. (2013). Renúncia a direitos fundamentais no regime de parcelamento fiscal. *Revista do Instituto de Direito Brasileiro*, 6, 5851-5889.
- Dye, T. D. (1984). *Understanding Public Policy*. PrenticeHall.
- Dye, T.D. (2017). *Understanding public policy*. 15ª Ed. Pearson.
- Easton, D. A. (1965). *Framework for Political Analysis*. Prentice Hall.
- Fontes, T. V. (2019). Os programas de parcelamento tributário e os impactos no comportamento dos contribuintes. *Fundação Getúlio Vargas*. n. TL021. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3442220>
- Fontes, T. V. (2021). *Programas de parcelamento e anistia fiscal e seus impactos no comportamento dos contribuintes sob a ótica da redução do tax gap brasileiro*. Tese de Doutorado.
- Guyadeen, D., & Seasons, M. (2018). Evaluation theory and practice: Comparing program evaluation and evaluation in planning. *Journal of Planning Education and Research*, 38(1), 98-110.
- Howlett, M. & Giest, S. (2013). The policy-making process. In *Routledge Handbook of Public Policy*. Ed. Araral Jr. E., Fritzen, S., Howlett, M. Ramesh, M. & Wu, X. Routledge. 17-28.
- IPEA (2018). *Avaliação de Políticas Públicas: Guia prático de análise ex post*. Vol. 2. Casa Civil da Presidência da República.
- Jann, W. & Wegrich, K. (2007). Theories of the policy cycle. In *Handbook of Public Policy Analysis: Theory Politics and Methods*. Ed. Fischer, F; Miller, G. J; Sidney, M.S. Routledge. 43-62.
- Jenkins, W. I. (1978). *Policy-Analysis. A Political and Organisational Perspective*. Martin Robertsen.
- Knill, C. & Tosun, J. (2012). *Public policy. A new introduction*. Palgrave Macmillan.

- Lana, H. A. A. & Pimenta, E. G. (2020). A problemática da Lei de Recuperação de empresas e falência: ineficiência do parcelamento fiscal, alto custo de transação e desincentivos. *E-Civitas*, 13 (1), 16-59.
- Laswell, H.D. (1936). *Politics: Who Gets What, When, How*. Meridian Books.
- Lima, L. L., Steffen, M. W., & D'Ascenzi, L. (2018). *Políticas públicas, gestão urbana e desenvolvimento local*. Metamorfose.
- Lindblom, C. E. (1959). "The Science of Muddling Through". *Public Administration Review*, 19, 78-88.
- Lowi, T. J. (1972). Four systems of policy politics, and choice. *Public administration review*, 32 (4), 298-310.
- Lynn, L. E. (1980). *Designing Public Policy: A Casebook on the Role of Policy Analysis*. Goodyear.
- Marello, S. M. G. (2016). *Parcelamento tributário*. Tese de doutoramento. Puc-Rio.
- Mead, L. M. (1995). *Public Policy: Vision, Potential, Limits*. Policy Currents.
- Moran, M. Rein, M. & Goodin, R.E. (2008). *The Oxford Handbook of Public Policy*. Oxford University Press.
- Munhoz, E. S. (2006) In Souza Junior, F. S. & Pitombo, A. S. A. M. (2006). *Comentários à lei de recuperação de empresas e falências*. Revista dos Tribunais.
- Nagel, S. (1980). The Policy Studies Perspective. *Public Administration Review*, 40 (4), 391-396.
- Oliveira, L. R. D. & Passador, C. S. (2019). Ensaio teórico sobre as avaliações de políticas públicas. *Cadernos Ebape. BR*, 17, 324-337.
- Paes, N. L. (2012). O parcelamento tributário e seus efeitos sobre o comportamento dos contribuintes. *Revista Economia*, 13 (2), 345-363.
- Peters, B. G. (1998). Review: Understanding Governance: Policy Networks, Governance, Reflexivity and Accountability by R. W. Rhodes. *Public Administration*, 76, 408-509.
- Peters, B. G. (2021). *Advanced Introduction to Public Policy*. Northampton.

- Pimentel, C. C. (2019). A qualidade do gasto tributário e a utilização das políticas de renúncia fiscal na cultura. *REI-Revista Estudos Institucionais*, 5 (2), 486-507.
- Ramos, M. P. & Schabbach, L.M. (2012). O estado da arte da avaliação de políticas públicas: conceituação e exemplos de avaliação No Brasil. *Revista de Administração Pública*, 46 (5). 1271-1294.
- Secchi, L. (2012). *Políticas Públicas: conceitos, esquemas de análises, casos práticos*. São Paulo. Cengage Learning.
- Secchi, L. (2015). *Políticas Públicas: conceitos, esquemas de análise, casos práticos*. 2 ed. São Paulo: Cengage Learning.
- Schattschneider, E.E. (1960). *The Semi-Sovereign People*. New York: Winston.
- Smith, K.B. & Larimer, C.W. (2009). *The Public Policy Theory Primer*. Westview Press. Boulder, Colorado.
- Simon, H. (1957). *Comportamento Administrativo*. Rio de Janeiro: USAID.
- Souza, C. (2006). Políticas públicas: Uma revisão de literatura. *Sociologias*, 8 (16). 20-45.
- Souza, A. A. (2019). Parcelamentos Tributários Especiais no Âmbito do Governo Federal - Um Confronto com os Princípios Norteadores da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Cadernos de Finanças Públicas*, 19 (2), 4-49.
- Trevisan, A.P. & van Bellen, H.M. (2008). Avaliação de políticas públicas: uma revisão teórica de um campo em construção. *Revista de Administração Pública*, 42 (3). 529-550.
- Van Thiel, S. (2014). *Research Methods in Public Administration and Public Management: An introduction*. New York: Routledge.
- Vedung, E. (2017). *Public policy and program evaluation*. Routledge.
- Venetoklis, T. (2002). *Public policy evaluation: Introduction to quantitative methodologies*. Government Institute for Economic Reserch. Helsinki.
- Wholey, J.S. Hatry, H.P. & Newcomer, K. E. (2010). *Handbook of practical program evaluation*. San Francisco. Jossey Bass.
- Wollmann, H. (2007). Policy Evaluation and Evaluation Research. *In Handbook of Public Policy Analysis: Theory Politics and Methods*. 393-404. Ed. Fischer, F; Miller, G. J; Sidney, M.S. Routledge.

Wu, X., Ramesh, M., Howlett, M. & Fritzen, S. (2014). *Guia de Políticas públicas: Gerenciando processos*. ENAP.

LEGISLAÇÃO

Constituição da República Federativa do Brasil (1988). *Diário Oficial da União de 05 de outubro de 1988*. Brasil: Governo Federal.

Lei 9.964 do Governo Federal Brasileiro (2001). *Diário Oficial da União de 11 de abril de 2001*. Brasil: Governo Federal.

Lei 10.684 do Governo Federal Brasileiro (2003). *Diário Oficial da União de 31 de maio de 2003*. Brasil: Governo Federal.

Lei 11.941 do Governo Federal Brasileiro (2009). *Diário Oficial da União de 28 de maio de 2009*. Brasil: Governo Federal.

Lei 12.996 do Governo Federal Brasileiro (2014). *Diário Oficial da União de 20 de junho de 2014*. Brasil: Governo Federal.

Lei 13.496 do Governo Federal Brasileiro (2017). *Diário Oficial da União de 25 de outubro de 2017*. Brasil: Governo Federal.

Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (2000). *Diário Oficial da União de 05 de maio de 2000*. Brasil: Governo Federal.

Medida Provisória 303 do Governo Federal Brasileiro (2006). *Diário Oficial da União de 30 de junho de 2006*. Brasil: Governo Federal.

Medida Provisória 766 do Governo Federal Brasileiro (2017). *Diário Oficial da União de 05 de janeiro de 2017*. Brasil: Governo Federal.

Medida Provisória 783 do Governo Federal Brasileiro (2017). *Diário Oficial da União de 31 de maio de 2017*. Brasil: Governo Federal.