

# A tributação indireta sobre o consumo em sede de IVA. Um estudo de modelos alternativos de taxa de imposto.

**Autor: Ricardo Manuel de Barboza Marques de Moraes e Soares**

Orientador: Prof. Doutor João Manuel Ricardo Catarino, Professor Catedrático

Coorientador: Prof. Doutor Ricardo João Magro Ramos Pinto, Professor Associado com Agregação

*Tese especialmente elaborada para obtenção do grau de Doutor em Administração Pública, na Especialidade de Administração e Políticas Públicas*

*Lisboa  
2021*

[WWW.ISCSP.U LISBOA.PT](http://WWW.ISCSP.U LISBOA.PT)

# A tributação indireta sobre o consumo em sede de IVA. Um estudo de modelos alternativos de taxa de imposto.

*Autor: Ricardo Manuel de Barboza Marques de Moraes e Soares*

*Orientador: Prof. Doutor João Manuel Ricardo Catarino, Professor Catedrático*

*Coorientador: Prof. Doutor Ricardo João Magro Ramos Pinto, Professor Associado com Agregação*

Tese especialmente elaborada para obtenção do grau de Doutor em Administração Pública, na Especialidade de Administração e Políticas Públicas

Júri:

Presidente:

- Doutora Anália Maria Cardoso Torres, Professora Catedrática e membro do Conselho Científico do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa

Vogais:

- Doutor Ubaldo Cesar Balthazar, Professor Titular da UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina, Brasil;

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

- Doutor Vasco Jorge Valdez Ferreira Matias, Professor Coordenador Aposentado do ISCAL – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, IPL;

- Doutor Joaquim Manuel Croca Caeiro, Professor Associado com Agregação do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa;

- Doutora Ana Maria Pereira dos Santos, Professora Auxiliar do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa;

- Doutor Hélder Manuel Gomes dos Reis, Professor Auxiliar Convidado do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa.

*Lisboa*  
*2021*

## AGRADECIMENTOS

---

Um trabalho de investigação, ao nível do doutoramento, não é o resultado de uma única pessoa, mas sim o produto de um conjunto, muito importante, de vários contributos de diversas pessoas.

A realização deste estudo, na verdade, não teria sido uma realidade se não fossem os muitos e valiosos contributos, diretos e indiretos, de diversas pessoas e instituições, às quais pretendo manifestar a minha eterna gratidão, o meu profundo reconhecimento e apreço. Neste sentido, considero importante listar de forma exaustiva todas as pessoas que me apoiaram e me deram coragem, confiança, incentivo, alento e muitas palavras de apoio, no sentido de nunca desistir e de lutar até ao fim. A todas estas pessoas, o meu muito obrigado.

Quero, em primeiro lugar, agradecer ao meu brilhante e incansável orientador, Professor Doutor João Manuel Ricardo Catarino, pela sua persistência, paciência, incentivo e determinação, mas também, pela sua exigência, contributos e sugestões, e pela sua atenta orientação científica e metodológica, que, ao longo deste enorme percurso, me ajudaram a chegar ao fim desta etapa. Não existem e não tenho palavras suficientes para demonstrar, algum dia, os meus profundos e mais sinceros agradecimentos.

Gostaria também de agradecer ao Senhor Presidente do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, e meu coorientador, Professor Doutor Ricardo João Magro Ramos Pinto, por todo o apoio e disponibilidade prestada. Neste sentido, quero deixar o meu fraterno agradecimento pela sua permanente recetividade para me receber e pelo sempre pronto esclarecimento de todas as minhas dúvidas e questões colocadas, apesar dos seus muitos afazeres profissionais. Com alta estima e consideração, deixo o meu agradecimento.

Também quero agradecer à Universidade de Lisboa, na pessoa do Senhor Magnífico Reitor, Professor Doutor António Manuel da Cruz Serra, e ao Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, a minha casa ao longo dos últimos 16 anos, que me viram crescer enquanto aluno e docente, pelo acolhimento institucional desta investigação.

Quero, igualmente, deixar o meu profundo agradecimento ao Senhor Professor Manuel Augusto Meirinho Martins pela honra do seu apoio e pela confiança que em mim depositou. Com distinta consideração e apreço. Muito agradeço.

Não menos importante, quero também agradecer à Senhora Professora Ana Maria Santos pela sua disponibilidade para me esclarecer dúvidas, dar conselhos úteis e partilhar a sua opinião ao longo deste trabalho. Um muito obrigado.

Quero também agradecer ao Senhor Vice-Presidente do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Professor Fernando Paulo Marques de Carvalho, por estar sempre presente, desde o início desta minha longa caminhada, apoiando-me incansavelmente.

Aos preciosos amigos e colegas que agora passo a enumerar e que me acompanharam ao longo desta jornada académica, pela constante força, encorajamento e palavras de incentivo: Professor Doutor António da Costa de Albuquerque de Sousa Lara, Professor Doutor Joaquim Manuel Croca Caeiro, Professor Mestre Hélder Manuel Gomes dos Reis, Professor Doutor José Luís Rocha Pereira do Nascimento, Professor Mestre António Edmundo Freire Ribeiro, Professor Doutor Luís Miguel Pereira Lopes, Professora Doutora Patrícia Jardim Palma, Professor Doutor José Manuel Guimarães de Magalhães, Professora Doutora Sónia Marisa Pedroso Gonçalves Bogas, e a tantos outros. A todos, sou grato pelas vossas palavras de apoio.

Aos meus grandes amigos, Professor Doutor Constantino Dias Teixeira e Professor Especialista Jorge Bruno da Silva Barbosa Gaspar, por todo o vosso companheirismo, amizade e incentivo para concluir com sucesso esta etapa da minha vida.

Agradeço também aos Senhores Professores Ana Cardoso e António Faria, meus segundos pais, que estiveram sempre presentes em todos os momentos da minha vida. Fossem estes bons ou maus. Aquilo que sou hoje, muito vos devo.

À Dra. Daniela Andreia dos Santos Jorge pela sua amabilidade, paciência e disponibilidade na leitura das ideias mais relevantes, revisão e correção do texto, de forma a enriquecer o mesmo.

Por fim, agradeço a todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para que tudo isto fosse possível. O meu bem-haja a todos!

## RESUMO

---

Um dos temas mais discutidos da atualidade é a urgente necessidade da realização de uma possível reforma tributária do IVA. O combate à evasão e à fraude fiscal, a redução dos incentivos fiscais, dos subsídios e um orçamento apoiado na eficiência, simplicidade e neutralidade fiscal, são algumas das questões mais importantes e prioritárias para aumentar a arrecadação de receita. É necessário resolver o problema do défice público. Nesse sentido, torna-se assim imprescindível um debate aprofundado sobre uma possível reforma fiscal e sobre novos paradigmas de arrecadação de receita que se versem sobre dois elementos importantes: em primeiro lugar, sobre a definição da base de tributação (centrada nas vantagens e desvantagens da tributação geral sobre o consumo); e, em segundo lugar, sobre a definição e características do sistema tributário (centrado no número de impostos a serem lançados, bem como os respetivos sistemas de arrecadação, incidência, características, princípios, sujeitos passivos, regras de dedução e liquidação do imposto, isenções, etc.). Um dos objetivos da política pública fiscal é responder aos problemas relevantes. Enquanto instrumento público, visa a resolução dos problemas relativos à distribuição da carga fiscal, aos níveis de cobrança de receita, à eficiência da arrecadação de receita, à complexidade do sistema tributário e à neutralidade do imposto. São os problemas referentes à eficiência, simplicidade e neutralidade da gestão do imposto que foram tratados neste trabalho, na ótica das políticas públicas. Os académicos, os fiscalistas e a sociedade portuguesa em geral, concordam e consideram imprescindível recuperar as finanças públicas, no sentido de tonar o défice público mais sustentável, permitindo ao Estado voltar a investir novamente. Porém, é primordial encontrar um caminho que seja eficaz para realizar a reforma fiscal, cuja ideia central seja a simplificação, a neutralidade e a eficiência da cobrança do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

## ABSTRACT

---

One of the most discussed topics today is the urgent need for a possible VAT tax reform. The fight against tax evasion and fraud, the reduction of tax incentives, subsidies and a budget based on efficiency, simplicity and fiscal neutrality are some of the most important and priority issues to increase revenue collection. The public deficit problem needs to be addressed. In this sense, an in-depth debate on a possible tax reform and on new revenue collection paradigms is therefore essential in two important facets: first, on the definition of the tax base (centered on the advantages and disadvantages of the general taxation on consumption); and, secondly, on the definition and characteristics of the tax system (centered on the number of taxes to be levied, its collection systems, impact, characteristics, principles, taxable persons, tax deduction and settlement rules, exemptions, etc.). One of the objectives of public fiscal policy is to respond to relevant problems. As a public instrument, it aims to solve problems related to the distribution of the tax burden, the levels of revenue collection, the efficiency of revenue collection, the complexity of the tax system and the neutrality of the tax. The problems related to the efficiency, simplicity and neutrality of tax management were the ones addressed in this work, from the perspective of public policies. Academics, inspectors and the Portuguese society in general, agree and consider it essential to recover public finances, in order to make the public deficit more sustainable and allow the State to invest again. However, it is essential to find an effective way to carry out a fiscal reform, whose central idea is the simplification, neutrality and efficiency in the collection of the Value Added Tax.

## ÍNDICE DE QUADROS

---

Quadro 1.1 – Estrutura da Tese .....	15
Quadro 2.1 – Definições de Políticas Públicas.....	20
Quadro 2.2 – Alguns Critérios e Tipos de Políticas Públicas.....	26
Quadro 2.3 – Alguns Modelos Descritivos e Prescritivos Relativos à Formulação de Políticas Públicas.....	32
Quadro 2.4 – Algumas definições de Avaliação das Políticas Públicas.....	40
Quadro 3.1 – Taxonomia das Abordagens de Investigação .....	132
Quadro 3.2 – Investigação Quantitativa versus Investigação Qualitativa.....	133
Quadro 3.3 – Conceptualização das Variáveis em Estudo .....	143
Quadro 3.4 – Passos para a Definição das Hipóteses .....	145
Quadro 3.5 – Relação entre a Pergunta de Partida, os Objetivos e as Hipóteses de Investigação .....	149
Quadro 3.6 – Matriz dos valores médios, por tipos de Bens e Serviços, despendidos pelos Agregados e Organizados por Unidades Territoriais (NUTS II).....	151
Quadro 3.7 – Taxas Nominais do IVA entre março de 2015 a março de 2016 e Taxas Únicas Propostas.....	154
Quadro 3.8 – Erros tipo I e II.....	163
Quadro 4.1 – Resultados e Rankings de Eficiência das Unidades Territoriais Continente e Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores .....	167
Quadro 4.2 – Resultados e Rankings de Eficiência das Unidades Territoriais Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve.....	168
Quadro 4.3 – Comparação entre os Modelos CCR e Supereficiência para as Unidades Territoriais Continente e Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores .....	170
Quadro 4.4 – Comparação entre os modelos CCR e Supereficiência para as Unidades Territoriais Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve.....	170
Quadro 4.5 – Resultados do Índice de Simplificação Fiscal .....	176
Quadro 4.6 – Resultados para o Indicador de Uniformização da Cobrança do Imposto para as Unidades Territoriais Continente e Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores.....	178
Quadro 4.7 – Resultados para o Indicador de Uniformização da Cobrança do Imposto para as Unidades Territoriais Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve.....	178

Quadro 4.8 – IVA Médio Total por Agregado para o Continente, Região Autónoma da Madeira e dos Açores .....	180
Quadro 4.9 – IVA Média Total por Agregado para o Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve.....	181
Quadro 4.10 – Resultados do <i>C-Efficiency</i> .....	183
Quadro 4.11 – Resultados do <i>VAT Productivity</i> .....	184
Quadro 4.12 – Resultados do <i>VAT Revenue Ratio</i> .....	185
Quadro 4.13 – Resultados do <i>VAT Gross Compliance Ratio</i> .....	186
Quadro 4.14 – Variação da Receita Média – Continente e Regiões Autónomas .....	188
Quadro 4.15 – Variação da Receita Média – Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve.....	189
Quadro 4.16 – Resumo dos Resultados das Hipóteses de Investigação .....	191
Quadro 4.17 – Resultados p-value para o teste Kolmogorov-Smirnov e Levene (Continente e Regiões Autónomas) .....	192
Quadro 4.18 – Resultados p-value para o teste Kolmogorov-Smirnov e Levene (Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve) .....	193
Quadro 4.19 – Resultados do teste ANOVA (Continente, Região Autónomas da Madeira e Açores) .....	194
Quadro 4.20 – Resultados do teste ANOVA (Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve) .....	195
Quadro 4.21 – Resultados do teste Scheffé (Continente, Região Autónomas da Madeira e Açores) .....	196
Quadro 4.22 – Resultados do teste Scheffé (Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve) .....	196
Quadro 4.23 – Significância Estatística, conforme o <i>P-value</i> .....	197
Quadro 4.24 – Resultados da Significância Estatística (Continente e Regiões Autónomas) .	198
Quadro 4.25 – Resultados da Significância Estatística (Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve) .....	199
Quadro 4.26 – Resultados do Teste Bonferroni-Holm .....	202
Quadro 4.27 – Resultado da Variação da Receita Média de IVA, por Agregados, em Termos Monetários.....	216
Quadro 4.28 – Variação da Receita em Pontos Percentuais.....	216



## ÍNDICE DE FIGURAS

---

Figura 2.1 – Modelo do Processo Funcional .....	33
Figura 2.2 – Modelo do Sistema.....	34
Figura 2.3 – Modelo da Escolha Racional.....	35
Figura 2.4 – Modelo Racionalidade Limitada .....	37
Figura 2.5 – Modelo Incremental .....	38
Figura 2.6 – Modelo de Sondagem Mista.....	39
Figura 2.7 – Elementos do conceito de avaliação .....	43
Figura 2.8 – Características da Avaliação das Políticas Públicas.....	48
Figura 2.9 – Tipos de Avaliação das Políticas Públicas .....	60
Figura 2.10 - Classificação do Sistema Fiscal segundo Pierre Beltrame .....	84
Figura 3.1 – Fases da Investigação Empírica .....	140
Figura 3.2 – Modelo de Análise .....	141
Figura 4.1 – Resultados da Eficiência (CCR e Supereficiência) das Unidades Territoriais Continente e Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores.....	169
Figura 4.2 – Resultados da Eficiência (CCR e Supereficiência) das Unidades Territoriais Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve .....	169
Figura 4.3 – Índice de Simplificação Fiscal .....	175
Figura 5.1 – Resolução do Modelo de Análise.....	218
Figura 5.2 – Distribuição do Nível de IVA Arrecadado (Sistema de Taxas Diferenciadas de IVA).....	220
Figura 5.3 – Distribuição do Nível de IVA Arrecadado (Sistema de Taxa Única de IVA) ...	220

## LISTA DE ABREVIATURAS

---

- AICPA – American Institute of Certified Public Accountants
- AM – Área Metropolitana
- ANOVA – Análise de Variância
- BH – Bonferroni-Holm
- CCR – Charles, Cooper e Rhodes
- CEE – Comunidade Económica Europeia
- CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- CRP – Constituição da República Portuguesa
- DEA – *Data Envelopment Analysis*
- DIVA – Diretiva IVA
- DMU – *Decision Making Unit*
- IEC – Impostos Especiais sobre o Consumo
- INE – Instituto Nacional de Estatística
- IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado
- KS – Kolmogorov-Smirnov
- NGP – Nova Gestão Pública
- NUTS – Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos
- OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
- RA – Região Autónoma
- SE – Supereficiência
- TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

## ÍNDICE

---

<b>AGRADECIMENTOS</b> .....	i
<b>RESUMO</b> .....	iii
<b>ABSTRACT</b> .....	iv
<b>ÍNDICE DE QUADROS</b> .....	v
<b>ÍNDICE DE FIGURAS</b> .....	vi
<b>LISTA DE ABREVIATURAS</b> .....	vii
<b>CAPÍTULO 1. INTRODUÇÃO</b>	
1.1. Relevância do Tema .....	1
1.2. Objetivos da Investigação.....	10
1.3. Estrutura da Tese .....	12
<b>CAPÍTULO 2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO</b>	
2.1. Políticas Públicas.....	17
2.1.1. Conceito de Política Pública.....	17
2.1.2. Tipos de Políticas Públicas .....	25
2.1.3. Abordagens e Modelos das Políticas Públicas .....	29
2.1.3.1. Abordagens de Implementação das Teorias de Políticas Públicas .....	29
2.1.3.2. Modelos de Políticas Públicas .....	32
2.2. Avaliação das Políticas Públicas .....	40
2.2.1. Conceito de Avaliação.....	41
2.2.2. Principais Características da Avaliação das Políticas Públicas.....	47
2.2.3. Objetivos da Avaliação das Políticas Públicas .....	51
2.2.4. Tipos de Avaliação .....	60
2.2.4.1. Avaliação por Tipo (ou por Elementos) .....	60
2.2.4.2. Avaliação por Atividades (ou Modelos Teórico-Práticos).....	62
2.2.4.3. Relevância do Papel Teórico-Prático da Avaliação das Políticas para a Investigação	62
2.2.5. Fases da Avaliação .....	67
2.3. Política Pública Fiscal .....	69
2.3.1. Política Fiscal enquanto Política Pública .....	69
2.3.2. Conceito de Sistema e Política Fiscal .....	72

2.3.3. Tipologias de Sistemas Fiscais e o Papel da Política Pública Fiscal .....	83
2.3.4. Caraterização da Política Fiscal em Investigação.....	90
2.3.4.1. Origem do Imposto Sobre o Valor Acrescentado.....	96
2.3.4.2. Uma Efetiva Garantia de Neutralidade nas Relações Económicas .....	107
2.3.4.3. Conceitos Relevantes de Sujeito Passivo, Devedor de Imposto, Operação Tributável Isenta com Direito a Dedução e Isenta sem Direito a Dedução .....	111
2.3.4.4. O Direito à Dedução em IVA .....	114
2.3.5. Identificação e Caraterização dos Princípios Tributários Relevantes para o Estudo ...	116
2.3.5.1. Simplicidade na Gestão do Imposto .....	117
2.3.5.2. Eficiência na Gestão do Imposto .....	118
2.3.5.3. Neutralidade na Gestão do Imposto .....	119
2.3.6. Estado da Arte .....	121

### **CAPÍTULO 3. METODOLOGIA**

3.1. Abordagem Epistemológica e Ontológica da Investigação .....	128
3.2. Método de Investigação.....	132
3.3. Objeto e Âmbito da Investigação .....	135
3.4. Pergunta de Partida.....	138
3.5. Concetualização da Investigação.....	139
3.5.1. Modelo de Análise.....	139
3.5.2. Concetualização das Variáveis em Estudo: Eficiência, Simplicidade e Neutralidade .	142
3.5.3. Hipóteses de Investigação .....	145
3.6. Procedimentos de Recolha de Dados e Seleção da Amostra.....	150
3.7. Técnicas de Análise dos Dados .....	154
3.7.1. Modelo Input-Output DEA-CCR .....	155
3.7.2. Testes de Kolmogorov-Smirnov e Levene .....	157
3.7.3. Testes de ANOVA (fator único) e Scheffé.....	161
3.7.4. Método de Bonferroni-Holm .....	163

### **CAPÍTULO 4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

4.1. Resultados das Variáveis da Investigação .....	165
4.1.1. Variável Eficiência .....	166
4.1.2. Variável Simplicidade .....	171
4.1.3. Variável Neutralidade.....	177

4.1.4. Variável Quantidade de Receita de IVA .....	180
4.1.5. Variável Variação de Receita de IVA .....	188
4.2. Resultados dos Testes às Hipóteses.....	191
4.2.1. Análise de Distribuição e Homogeneidade .....	191
4.2.2. Significância Estatística.....	194
4.2.3. Erros nas Comparações Múltiplas (Tipo I e Tipo II) .....	201
4.3. Síntese e Discussão Geral dos Resultados.....	203

## **CAPÍTULO 5. CONCLUSÕES E PISTAS DE INVESTIGAÇÃO FUTURA**

5.1. Conclusão Geral da Investigação .....	227
5.2. Contributos Teórico-Práticos da Investigação.....	234
5.3. Dificuldades e Limitações da Investigação .....	238
5.4. Sugestões para Investigações Futuras .....	240

<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>243</b>
---------------------------	------------

## CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO

---

*“[...] vou deixar que o pouco que aprendi se torne conhecido, de modo que alguém melhor do que eu possa conjecturar a verdade e, com o seu trabalho, demonstrar e criticar o meu erro. Perante isso, rejubilarei, visto ter sido, não obstante, uma das causas por que tal verdade veio à luz.”*

Albrecht Dürer, citado por Karl Popper, 1963

### 1.1. Relevância do Tema

O tema da presente investigação é relevante porque se trata de uma política pública e é nessa perspetiva que vai ser analisada. As políticas fiscais apresentam as mesmas características gerais que as restantes políticas, ou seja, são socialmente vinculativas, desenhadas por uma autoridade formal, institucionalmente constituída e no âmbito das suas competências. A política fiscal é, igualmente, um conjunto de decisões públicas relativas às escolhas dos meios e fins de curto, médio e longo-prazo, para uma determinada situação social e como resposta às necessidades e problemas públicos. Para além das características referidas, a política fiscal também implica uma ação ou inação – é tudo aquilo que o Estado pretende ou não fazer –, isto é, é um fluxo de ações contínuas e não uma decisão isolada. Uma outra característica da política fiscal está relacionada com a causa-efeito, ou seja, é um produto da ação pública e tem efeitos sobre o sistema político, social e económico.

Para além da relevância académica do tema, a sua importância também é observável ao nível das políticas públicas fiscais da União Europeia, sobretudo quando esta instituição refere que a modernização da cobrança da receita do IVA é um objetivo prioritário e apresenta benefícios significativos para todos os Estados-membros (Comissão Europeia, 2016, p. 8). Por outro lado, a mesma instituição também refere que o aumento da eficiência da cobrança do imposto geral sobre o consumo pode contribuir para estabelecer um clima de confiança e de luta contra a fraude fiscal. Nesse sentido, de acordo com a Comissão Europeia (2016, p. 8), é necessário desenvolver uma agenda comum a todas as administrações fiscais dos Estados-membros com o objetivo de aumentar a eficiência e de estabelecer um melhor nível de confiança fiscal e de reforçar os instrumentos dos Estados contra a fraude.

Em relação à agenda comum, a Comissão Europeia defende a elaboração de um plano de ação que defina um caminho para a criação de um espaço comum do IVA, na União Europeia, que possa apoiar um mercado único mais equitativo e aprofundado e, sobretudo, que concorra para o desenvolvimento do emprego, do investimento, do crescimento e da competitividade económica. Neste sentido, esta pretende eliminar as possíveis barreiras que possam obstar a livre circulação de bens e distorcer a livre concorrência (Comissão Europeia, 2016, p. 3). De facto, o sistema comum do IVA proporcionou a introdução do comércio livre no espaço do mercado único e, atualmente, este é um dos recursos próprios e das fontes de receita europeia mais importantes (totalizando quase 1 bilião de euros em 2014 e correspondendo a 7% do PIB da União Europeia). Sob outra perspetiva, o IVA, enquanto imposto indireto de base alargada sobre o consumo, é também uma das formas de tributação mais favoráveis ao desenvolvimento e progresso económico dos Estados-membros, de acordo com a Comissão Europeia (Comissão Europeia, 2016, p. 3).

Apesar das virtudes do sistema comum de IVA, atualmente, este não consegue acompanhar as inúmeras alterações e desafios colocados pela economia global, digital e móvel. Neste sentido, a Comissão Europeia (2016, p. 3) menciona que o atual sistema comum de IVA é uma estrutura complexa, especialmente para um número crescente de sujeitos coletivos que exercem as suas atividades em vários Estados-membros, bem como aberto à fraude fiscal. Assim, tendo em conta a elevada complexidade do sistema de IVA, a Comissão Europeia defende a necessidade da realização de uma reforma fiscal urgente, nomeadamente:

- (i) Aumentar a simplicidade do sistema de IVA para todos os sujeitos coletivos (Comissão Europeia, 2016, p. 3). Os custos de cumprimento das obrigações fiscais das empresas, de acordo com a Comissão Europeia, são notavelmente mais elevados no espaço do mercado único do que no comércio internacional e, ao mesmo tempo, a complexidade do sistema de IVA está a sufocar os sujeitos coletivos, sobretudo, as pequenas e médias empresas;
- (ii) Aumentar a eficiência do sistema de IVA (Comissão Europeia, 2016, p. 3). O sistema comum do IVA deve diminuir, tanto quanto possível, os custos de arrecadação de receita e explorar as oportunidades concedidas pela tecnologia digital;
- (iii) Aumentar a neutralidade do sistema comum de IVA (Comissão Europeia, 2016, p. 3). Neste ponto, a Comissão Europeia exalta a importância do combate aos riscos

crescentes de fraude fiscal e refere que o desvio entre as receitas esperadas e as receitas efetivamente arrecadadas de IVA é estimado em 170 mil milhões de euros. Ao mesmo tempo, a fraude fiscal transfronteiriça (comércio internacional) representa um valor total de 50 mil milhões de euros de perda de receita por ano;

(iv) Aumentar a confiança do sistema comum de IVA (Comissão Europeia, 2016, p.4). Por um lado, entre a administração fiscal, os sujeitos coletivos e os contribuintes e, por outro lado, entre as administrações fiscais dos Estados-membros.

Não obstante da vontade da Comissão Europeia (2016, p. 4) para a modernização e reforma do sistema comum do IVA, esta considera que a mesma não é fácil de alcançar. A dificuldade na realização desta reforma resulta de dois aspetos, sendo que o primeiro advém da exigência de unanimidade entre todos os Estados-membros para decidir qualquer alteração ao atual sistema e, o segundo, da preferência dos Estados-membros de manter o status quo do imposto (Comissão Europeia, 2016, p.4).

Um dos objetivos da política pública é responder aos problemas socialmente relevantes. É neste sentido que se insere a política pública fiscal, enquanto instrumento à disposição das instituições políticas para enfrentar um conjunto de problemas de natureza fiscal e económica. De entre os principais problemas, é possível referir os problemas relativos à distribuição da carga fiscal, aos níveis de cobrança de receita, à eficiência da arrecadação de receita, à complexidade do sistema tributário e à neutralidade do imposto. São os problemas referentes à eficiência, simplicidade e neutralidade da gestão do imposto que iremos tratar na ótica das políticas públicas.

A análise das políticas públicas tem como finalidade a observação da decisão e ação pública, questionando a origem dos problemas, o sentido das decisões, as soluções estabelecidas e as condições da sua implementação. Enquanto instrumento de análise da ação pública, a política pública configura, em primeiro lugar, um processo complexo e diverso, desenvolvido em vários níveis da ação e da decisão. Em segundo lugar, a análise das políticas públicas envolve o estudo dos diversos atores que atuam em quadros legais, políticos e geográficos distintos, procurando a resolução dos problemas públicos, assim como a distribuição dos recursos públicos e poder (Araújo & Rodrigues, 2017, p. 12).



O tema do estudo versa sobre as políticas públicas de natureza fiscal. O estudo está orientado para a avaliação da ação do Estado e das instituições político-administrativas em matéria da tributação, instrumentos, procedimentos e, especialmente, dos princípios tributários (eficiência, simplicidade e neutralidade na arrecadação e gestão da receita).

A análise da eficiência, na perspetiva da nossa investigação, trata as relações entre as entradas (inputs/rendimentos), saídas (outputs/imposto) e os resultados (outcomes/receita). Em 1957, Michael Farrell analisou a problemática da avaliação da eficiência e salientou a sua relevância para os decisores das políticas públicas. Neste sentido, o autor refere a necessidade de avaliar a eficiência das entidades, tanto públicas como privadas, questionando até que ponto uma dada entidade é capaz de aumentar a sua produção que corresponde na nossa investigação à receita do IVA, através do incremento da eficiência, sem absorver ou alocar mais recursos (Farrell, 1957, p. 11). Desde então, as técnicas de mensuração da eficiência evoluíram e as investigações sobre a mesma aumentaram. Contudo, a medição da eficiência das receitas públicas permanece, até agora, um desafio científico (Mandl, Dierx, & Ilzkovitz, 2008, p. 2).

Para Smith e Street (2005, p. 401), a eficiência é uma relação entre inputs e outputs e agrega a ideia da existência de uma fronteira de possibilidades. Segundo os autores, quanto maior for a saída (output) para uma determinada entrada (input), ou quanto menor for a entrada e maior a saída, mais eficiente é a atividade da entidade (unidade produtiva) (Smith & Street, 2005, p. 402). Nesse sentido, para a nossa investigação, a produtividade da unidade é simplesmente a relação entre as receitas obtidas através do imposto e os rendimentos disponíveis dos agregados familiares. Assim, tendo em conta o rendimento disponível e os valores obtidos de imposto, as unidades de produção (os serviços de finanças, no presente estudo) são tão mais eficientes quanto maior o nível de imposto geral sobre o consumo (IVA) arrecadado em comparação com o rendimento.

Ebrill, Keen, Bodin e Summers (2001, p. 27) referem que, em defesa do IVA, um sistema de IVA bem desenhado e executado é um imposto largamente eficiente. Para Brederode (2009, p. 47), um bom sistema de IVA é aquele que incrementa a receita e provoca as menores distorções económicas em relação a outros impostos comparáveis. Uma outra perspetiva é apresentada pela teoria fiscal convencional, em que um bom sistema de IVA é aquele que recai, apenas, sobre o consumo final e não sobre as transações económicas intermédias. Neste sentido, o

sistema de IVA é atrativo devido à sua neutralidade em relação às escolhas de produção dos agentes económicos o que, por sua vez, simplifica a eficiência da produção.

Na perspetiva de James (2015, p. 29), o sistema de IVA é um instrumento fiscal eficiente porque o seu mecanismo de arrecadação é incremental, autoaplicável, administrativamente eficiente e reduz consideravelmente o custo do cumprimento das obrigações fiscais dos sujeitos coletivos de imposto. A autora defende, por outro lado, que um dos benefícios do IVA é a sua contribuição para o desenvolvimento dos países em vias de desenvolvimento e desenvolvidos, uma vez que proporciona a reforma da administração fiscal (melhoramento dos processos de arrecadação) e a substituição dos impostos considerados ineficientes, tais como os impostos sobre as vendas e comércio, possibilitando assim um efetivo crescimento económico.

A medição da eficiência é, no nosso entendimento, um elemento constitutivo da avaliação das políticas públicas sendo, por conseguinte, um tema relevante para a teoria da avaliação da ação pública (Trevisan & Van Bellen, 2008, p. 536). Por outro lado, na mensuração da eficiência, é necessário fazer a distinção entre a eficiência técnica e a alocativa. A primeira, que está no foco da nossa investigação, diz respeito à relação entre as entradas e saídas de recursos no sistema tributário. No contexto da nossa investigação, definimos ganhos de eficiência como sendo um conjunto de movimentos na direção das “melhores práticas” de arrecadação (fronteira das possibilidades). A segunda, por sua vez, representa a relação entre as combinações ótimas de consumo, tendo em conta os custos e benefícios, bem como a produção obtida.

Para além da medição do índice de eficiência técnica, apurado através da metodologia DEA, existe também um conjunto de princípios tributários orientadores, estreitamente associados à função de cobrança de IVA e de elevada importância para a temática em investigação.

Um dos princípios mais importantes do sistema tributário, relacionado com o sistema de taxa única de IVA, sendo até um dos seus elementos basilares, é a simplicidade. Este princípio, segundo a doutrina fiscal, no que diz respeito ao sistema de taxa única de IVA, defende a existência do menor número possível de taxas de imposto (de preferência uma única taxa de IVA), uma base tributária ampla (preferencialmente, que incida sobre a generalidade das transmissões de bens e prestações de serviços) e a maior transparência possível (o imposto deve ser o mais simples e perceptível possível para os sujeitos passivos de imposto) (Forman, 1996,

p. 8). Apesar deste princípio ser um dos objetivos principais para a construção de um sistema fiscal ótimo, não é o único objetivo fiscal (Catarino, 2019, pp. 531-535).

Um dos problemas associados com o sistema de taxas diferenciadas de IVA está relacionado com os interesses setoriais dos intervenientes das políticas públicas, que, na maioria das vezes, procuram persuadir os atores políticos de que a complexidade do sistema tributário representa o preço a “pagar” pela sociedade atual (Casti, 2013, p. 44), no sentido de estimular as atividades económicas através da diferenciação fiscal das trocas comerciais. Todavia, segundo Forman (1996, p. 8), a perspetiva não é mais do que uma defesa do status quo do imposto e o resultado da posição é o incremento dos custos administrativos, tanto da administração fiscal como das empresas, e das distorções fiscais resultantes da aplicação do modelo, que reduzem a capacidade do sistema para aumentar a receita pública.

Para além do princípio da simplicidade, um outro princípio importante para a definição de um sistema fiscal ótimo é o da neutralidade. Os sistemas tributários devem ser isentos, de modo a que não favoreçam uma dada atividade económica e/ou bens e serviços nem tampouco as decisões dos agentes económicos (Caliendo, 2017, p. 330). As regras tributárias não devem distorcer as decisões dos agentes económicos, no sentido de favorecer uma dada atividade em prejuízo de outras. Estas devem sim, tanto quanto possível, resultar numa menor distorção do comportamento dos sujeitos passivos de imposto, sejam estas empresas ou indivíduos (Forman, 1996, p. 9). Um sistema tributário que satisfaça o princípio da neutralidade, possivelmente, é um sistema que minimiza, por um lado, os comportamentos de fraude, evasão e elisão fiscal (Bordin, 1992, p. 52) e, por outro lado, os encargos de cumprimento e administração para ambos os setores, público e privado (Forman, 1996, p. 9).

A definição de um sistema fiscal simples e neutro é um dos principais objetivos da doutrina fiscal. De acordo com as evidências empíricas alcançadas na década de 80, os sistemas fiscais mais simples estimulam o crescimento da atividade económica e encorajam a criação de valor por parte das empresas (Forman, 1996, p. 9).

Segundo a OCDE (2017, p. 2), o princípio da neutralidade é um dos princípios fundamentais de qualquer sistema de IVA. Nesse sentido, a tributação geral sobre o consumo deve ser equitativa e neutra entre todas as formas de atividades comerciais (OCDE, 2014, p. 30). Por outro lado, a OCDE (2014, p. 30) defende que um IVA neutro contribui para aumentar a

eficiência e a receita e, ao mesmo tempo, minimizar a discriminação a favor ou contra qualquer escolha económica dos agentes. Para o efeito, é necessário que os princípios de tributação sejam aplicados de forma uniforme a todos os formatos de atividades económicas e, simultaneamente, evitar a existência de características específicas que possam prejudicar uma aplicação igual e neutra dos mesmos princípios.

Para a Comissão Consultiva dos Estados Unidos sobre Relações Intergovernamentais (1973, p. 9), o sistema de IVA é neutro quando não afeta, afeta pouco ou afeta menos do que os outros impostos as decisões relativas ao consumo ou produção dos agentes. James (2015, p. 32), por sua vez, menciona que o sistema de IVA só é neutro quando não afeta as decisões económicas do mercado, sejam estas de produção ou de consumo. Por outro lado, a autora refere que os atuais sistemas de IVA são pouco favoráveis à neutralidade e que um dos seus problemas está relacionado com as exclusões da base tributária, base esta que tem impacto nas opções económicas. Neste sentido, um dos principais pressupostos do sistema do IVA, segundo James (2015, p. 26), é que as regras fiscais funcionam melhor quando interferem pouco ou nada nas decisões de produção e consumo.

Em relação às decisões de consumo e produção, Brederode (2009, p. 45) refere que devem ser realizadas com base em razões económicas e não por motivos particularmente fiscais. Porém, apesar desta perspetiva ser, segundo o autor, controversa, Stiglitz (2010, p. 14) defende, por sua vez, que a neutralidade é uma presunção duvidosa, aplicável aos mercados perfeitos, que ignora o papel corretivo da tributação no que respeita às falhas do mercado.

Um terceiro princípio importante, relacionado com a medição do desempenho da cobrança do imposto, é o da eficiência. A sua relevância para o sistema fiscal e, conseqüentemente, para a análise do tema em investigação, decorre da necessidade de adoção de um modelo que produza receitas suficientes, todos os anos, que permitam financiar os compromissos públicos (despesa pública) da forma mais eficaz (Filippo, 2013, p. 160). Isto é, o sistema fiscal deve ser esboçado para ser dinâmico e conseguir arrecadar o maior nível de receita, em linha com o crescimento da economia (OCDE, 2014, p. 37).

O princípio da eficiência está ligado ao princípio da suficiência (Carlos, 2017, p. 225). Para Sá Gomes (2000, pp. 223-228), o princípio da suficiência está associado com a eficiência funcional e está relacionado com a questão da suficiência quantitativa e qualitativa do sistema fiscal. Para

a doutrina económica, diz respeito à eficácia financeira. Neste sentido, Pereira, Santos, Arcanjo e Santos (2016, p. 219) referem que corresponde às receitas cobradas por um dado sistema fiscal e devem ser adequadas e suficientes para fazer face às necessidades financeiras públicas. Independentemente do tipo de reforma do sistema fiscal, para Forman (1996, p. 10), os atores e intervenientes das políticas não devem ser sobejamente ambiciosos quanto ao sistema fiscal, aos seus objetivos económicos e sociais e, particularmente, quanto ao alcance e influência da política fiscal.

Em relação ao sistema de taxa única de IVA, a doutrina fiscal e económica apresenta algumas propostas no sentido de atender aos diferentes objetivos políticos e económicos. Contudo, não existe um consenso quanto ao modelo e mesmo a perspetiva mais unânime agitará, decerto, os autores mais conservadores, aqueles com preocupações ao nível do endividamento público. Por outro lado, a adoção de um sistema de taxa única de IVA, segundo Forman (1996, p. 13), representa uma reforma especialmente atrativa tanto para os atores políticos dedicados na redução da carga fiscal, quanto para um governo que pretenda aumentar a eficiência da arrecadação de receita de IVA.

Uma das abordagens associadas ao sistema de taxa única de IVA, defende a possibilidade de produzir uma proposta alicerçada na neutralidade, em termos da cobrança, que consiga manter ou incrementar a receita do imposto geral sobre o consumo. A proposta envolve a adoção de uma taxa de imposto elevada (mais elevada do que a atual taxa normal de IVA de 23,00%) ou, em contrapartida, a redução dos atuais níveis de isenções ou, ainda, a combinação de ambas as propostas, através da adoção de uma taxa única de IVA elevada com a redução das isenções (James, 2015, p. 371). Todavia, devido ao incremento da regressividade do imposto, alguns autores complementam a proposta com a hipótese de transferência de um subsídio financeiro às famílias que alocam a maioria do seu rendimento ao consumo aumentando, como resultado, o nível de arrecadação de receita de IVA (Sutherland, 2017, p. 93).

Quanto à transferência de subsídios para as famílias, no sistema de taxa única de IVA, os estudos sugerem que é necessária a eliminação dos benefícios e isenções fiscais (Forman, 1996, pp. 13-14), no sentido de promover e manter a neutralidade do imposto geral sobre o consumo. Contudo, para Forman (1996, p. 14), a proposta é apenas uma hipótese conservadora da tributação do consumo, ao nível da receita e despesa pública. Isto é, de acordo com o autor, a proposta apresentada não é a mais popular entre os contribuintes que efetivamente suportam o

imposto (Forman, 1996, p. 14). De outro ponto de vista, apesar de o alcance da proposta ser bastante reduzido, devido à cautela dos atores políticos quanto aos efeitos, os autores defendem que a mesma não produz nenhum efeito positivo sobre o nível da atividade económica (Forman, 1996, p. 14).

Uma vez que existem outros aspetos da gestão do imposto também relevantes, não é aconselhável a adoção de um sistema de taxa única de IVA, baseado apenas no designado princípio da neutralidade, conjuntamente com um sistema de imposto negativo (corporizado nos subsídios concedidos às famílias). Surge então a questão de se é possível apresentar uma proposta de taxa única de IVA que seja inovadora, menos onerosa para o erário público e, ao mesmo tempo, que assegure ou aumente a receita do IVA.

Uma outra proposta, relativa à temática em análise, é a adoção de um sistema de taxa única de IVA de 20,00% sobre todos os bens e serviços, eliminando as taxas diferenciadas, isenções e benefícios fiscais (Forman, 1996, p. 14). A presente proposta, segundo a doutrina, é a mais aconselhável e preferida pelos atores políticos e privados, visto que é suficientemente radical para tornar a reforma do IVA mais atrativa, mas não tão drástica ao ponto de afastar os sujeitos passivos, através de comportamentos de elisão e evasão fiscal (Forman, 1996, p. 15).

Forman (1996, p. 15) defende que o custo da proposta da taxa única de IVA é, sem dúvida, reduzido e presumivelmente nulo com o passar do tempo, devido aos efeitos positivos que produz sobre os comportamentos dos agentes económicos, consumidores e da receita arrecadada de IVA ao longo dos anos. Por outro lado, as perspetivas de sucesso de implementação do sistema de taxa única de IVA são altas e aumentam durante os períodos de profundo crescimento económico, quando as receitas são dinâmicas e as despesas são mais fáceis de serem financiadas (Forman, 1996, p. 15).

Com a adoção de um sistema de taxa única de IVA, Forman (1996, p. 15) refere que é expectável que exista um aumento da receita tributária e esse acréscimo de receita é imputável a uma série de fatores. O primeiro dos quais, conseqüente dos princípios económicos keynesianos, assinala que, em qualquer economia, existe um mínimo de tributação e de regulamentação fiscal (Cadogan, 2007, p. 750). O segundo elemento entrecorre da necessidade de eliminar os custos (despesas fiscais) relativos às isenções fiscais (Wells, 2001, p. ix) e alocar os recursos financeiros a fins alternativos mais produtivos (Forman, 1996, p. 15). Em terceiro

lugar, ao reduzir os custos de gestão do imposto, os recursos humanos anteriormente envolvidos no processo do apuramento do imposto podem ser alocados a outras atividades económicas mais produtivas (Forman, 1996, p. 15). O quarto fator, associado com o sistema de taxa única de IVA, é o reconhecimento de que o sistema é mais amigável do que o sistema de taxas diferenciadas sendo, ao mesmo tempo, mais atrativo para a economia (Abramovsky, Attanasio, & Phillips, 2015, p. 22).

De uma maneira geral, os autores defendem que o custo total estimado para o primeiro ano de introdução do sistema de taxa única de IVA é reduzido, especialmente quando é adotado num contexto em que a economia está em crescimento (Forman, 1996, p. 16). Por outro lado, não é fácil de prever os efeitos políticos, sociais e económicos de uma reforma tributária desta índole (Jurinski, 2000, p. 61). Porém, é relevante observar os prováveis resultados da adoção de um sistema de taxa única de IVA, de forma a que possam ser previstos alguns dos efeitos da política fiscal na sociedade e economia. Para Forman (1996, p. 16), uma das formas, mais simples, de observar os efeitos da proposta de taxa única de IVA é, presumivelmente, analisar os efeitos da reforma sobre as classes com menores rendimentos.

Após a apresentação da relevância do tema, iremos, em seguida, observar os objetivos da presente investigação.

## **1.2. Objetivos da Investigação**

No sentido de obter respostas para os problemas identificados, foram delineados três objetivos que correspondem aos objetivos mais estruturantes do sistema fiscal: eficiência, simplicidade e neutralidade. O sistema fiscal, segundo Teixeira Ribeiro (1987, p. 157), pode ser analisado sob três objetivos – equidade, eficiência e administração – e só é possível alcançar um sistema fiscal ótimo quando estes objetivos forem respeitados. Por outro lado, o autor refere que não é possível atingir, simultaneamente, todos os objetivos, porque cada vez que se procura alcançar um dos objetivos os outros dois são prejudicados, isto é, quando é pretendida uma maior justiça, através da progressividade do imposto, a eficiência é prejudicada, uma vez que a justiça torna o sistema mais complexo e menos eficiente (Ribeiro, 1987, p. 157). Para Teixeira Ribeiro, não existe um sistema ótimo fiscal, o que existe é uma arbitragem entre os princípios tributários e um segundo ótimo (Ribeiro, 1987, p. 157).

O objetivo geral é analisar de forma clara e concisa os possíveis efeitos da aplicação de um sistema de taxa única de IVA na arrecadação de receita, através dos princípios: eficiência (nível da cobrança de receita), simplicidade (observação dos processos administrativos) e neutralidade (cobrança de receita sem discriminar as escolhas económicas dos agentes). Por outro lado, uma vez que o objetivo da investigação é bastante amplo e contempla a análise de várias variáveis, é possível discriminar o objetivo geral e os objetivos específicos, conforme segue:

*Objetivo Geral de Investigação – Analisar modelos alternativos de taxa de IVA, tendo por base os conceitos de eficiência, neutralidade e simplicidade, no pressuposto da necessidade da manutenção dos níveis de receita do modelo atual.*

*Objetivo Específico 1 – Testar o nível de eficiência na arrecadação da receita;*

*Objetivo Específico 2 – Testar o nível de simplicidade na arrecadação da receita;*

*Objetivo Específico 3 – Testar o nível de neutralidade na arrecadação da receita;*

*Objetivo Específico 4 – Testar o nível de quantidade da receita; e*

*Objetivo Específico 5 – Testar o nível de variação da receita.*

Conforme referido, a eficiência da arrecadação de receita é um dos objetivos do sistema fiscal. Segundo Patel (2014, p. 38), este objetivo está relacionado com os mecanismos de cobrança do imposto. De acordo com Featherstone e Sotiropoulos (2020, p. 483), corresponde às melhores práticas de cobrança e incremento de receita e combate à fraude. Asher (1989, p. 58) refere que o princípio da eficiência está relacionado com os instrumentos e quantidade de receita cobrada. Por outro lado, Boadway, Roberts e Shah (1994, p. 6) defendem que a eficiência representa a manutenção da eficiência administrativa do sistema de arrecadação de impostos. Para esta investigação, o objetivo desta variável é testar a eficiência da administração fiscal para a cobrança de receita de IVA, através da metodologia definida (capítulo 3).

O segundo objetivo da política pública fiscal é a simplicidade. Para Conklin e St-Hilaire (1990, p. 45), a simplicidade tem como objetivo a redução dos custos administrativos e de cumprimento das obrigações fiscais. De acordo com Boadway e Shah (2007, p. 16), a fórmula



de cálculo do imposto deve ser fácil de entender e de compreender. Uchimura (2012, p. 23), por sua vez, refere que o sistema fiscal deve fornecer incentivos para uma gestão do imposto sólida e desencorajar as práticas ineficientes de arrecadação do imposto. A finalidade desta variável é testar o nível de simplicidade do sistema de taxa única de IVA em dois prismas: na arrecadação de imposto e na fórmula de apuramento da receita.

Um terceiro objetivo da política pública fiscal é a neutralidade. Segundo Nightingale (2002, p. 50), o objetivo surge na década de 80 do século XX e visa tornar o sistema fiscal mais neutro, reduzindo as distorções económicas e procurando melhorar a eficiência. Chappell, Kay, Kay e Robinson (1990, p. 44) sugerem que, para um determinado sistema tributário alcançar a neutralidade fiscal, o sistema deve aplicar um conjunto de elementos tributários em paralelo: a simplicidade (o sistema tributário deve ser simples e claro no sentido de os cidadãos o conseguirem compreender e deve ser o menos oneroso possível no cumprimento das obrigações fiscais); a clareza (deve ser adotada uma taxa única de imposto no sentido de tornar a tributação o mais clara possível); a taxa (deve ser definida em um nível que desincentive todos os comportamentos de evasão fiscal); a universalidade (a taxa única de IVA deve ser aplicada universalmente a todos os bens e serviços e, ao mesmo tempo, as isenções e deduções devem ser eliminadas); e, por fim, a imparcialidade (o sistema não deve distorcer as decisões dos agentes económicos e os preços dos bens e serviços prestados).

A prossecução dos objetivos de investigação (geral e específicos) progrediram, forçosamente, para a definição e articulação da estrutura da tese. Assim, ao longo deste estudo, investigámos a possibilidade de adoção de uma taxa única de IVA no sentido de incrementar a simplicidade, a eficiência e a neutralidade da arrecadação de imposto. Em seguida, iremos passar à estrutura da tese.

### **1.3. Estrutura da Tese**

A investigação é composta por três grupos complementares (quadro 1.1) sendo estes, no entanto, diferenciados. A primeira parte respeita à componente teórica de contextualização e apresentação do Estado da Arte (capítulos 1 e 2). A segunda parte analisa a componente metodológica, empírica e de discussão dos dados (capítulos 3 e 4) e a terceira parte diz respeito à reflexão teórico-empírica em torno dos resultados obtidos (capítulo 5).

A presente investigação encontra-se repartida em cinco capítulos:

**Introdução (Capítulo 1).** No primeiro capítulo é apresentada a relevância e a pertinência do tema, a partir do racional das teorias das políticas públicas, através da explicação da pertinência das políticas públicas fiscais para a avaliação das políticas públicas e, ainda, a importância dos princípios tributários para observação da temática (a possível adoção do sistema de taxa única de IVA). Por outro lado, para além da exposição da relevância e pertinência do tema, são também apresentados os objetivos da investigação, tanto geral como específicos, e de que forma estes se relacionam com a investigação. Por último, é apresentada a estrutura da tese.

**Enquadramento teórico (Capítulo 2).** Neste capítulo são exibidos e discutidos os diversos tipos de conceitos de política pública e é também apresentada a noção de política pública por nós adotada. Para além da conceitualização de política pública, são também apresentadas e discutidas as diferenças semânticas e académicas da palavra e as componentes constitutivas da política pública. Neste ponto, é apresentada a tipificação das políticas públicas, de acordo com a doutrina, os critérios (autoridade, intervenção, destinatários, elaboração previsão, de entre outros) e tipos de políticas públicas (internacional, europeia, nacional regional, local, agrícola, ambiental, segurança, económica, fiscal e outras). Adicionalmente, são apresentadas e discutidas as várias abordagens (*Top-down*, *Bottom-up* e *Both*) e modelos (Processo funcional, Sistema, Racionalidade Absoluta e Limitada, Incremental e Sondagem Mista) de implementação das políticas públicas.

Neste capítulo é igualmente abordada a avaliação das políticas públicas. Neste ponto, são expostos os vários conceitos de avaliação e apresentada a nossa noção de avaliação de política pública. Para além da noção de avaliação das políticas são, também, discutidas as várias dimensões do conceito (objeto, procedimentos, funções e utilidade) e subdimensões (política, plano, programa, intervenção, leis, reconhecimento, método e outras) da avaliação das políticas públicas. Nesta parte, são apresentadas as principais características (qualidade, tempo e formato) e subcaraterísticas (análise sistémica, objetiva e rigorosa, avaliações *ex-ante*, intermédia e *ex-post* e avaliação interna e externa) bem como os objetivos da avaliação das políticas públicas. O capítulo compreende ainda os tipos de avaliação – por elementos ou por atividades –, o papel da avaliação das políticas, a importância do papel teórico-prático da avaliação da política pública para a presente investigação e as fases da avaliação (desenho da avaliação, recolha de informações, conclusão e resultados).

É ainda analisado e discutido, neste capítulo, o conceito de política pública fiscal. Defende-se a política fiscal (área específica) enquanto política pública (mais ampla) em diversas perspetivas: no campo jurídico, da política económica, da política fiscal, da administração fiscal e do desenvolvimento. Simultaneamente, são apresentadas as várias definições de sistema e de política fiscal e é apresentada a noção adotada de política fiscal para efeitos desta investigação. São também discutidas algumas das tipologias de sistema fiscal e o papel da política fiscal. Por fim, são analisados e discutidos os principais princípios tributários para a investigação (simplicidade, eficiência e neutralidade na gestão do imposto) e o Estado da Arte composto pelos principais estudos científicos relacionados com a temática em análise.

**Metodologia (Capítulo 3).** O capítulo é composto pela análise das abordagens epistemológica e ontológica da investigação (positivismo, pós-positivismo, teoria crítica e construtivismo), em que são refletidos os pressupostos, as perceções e crenças de cada uma das abordagens e de que forma estas podem influenciar o estudo e as conclusões do investigador. É apresentado o enquadramento do problema e definida a pergunta de partida. Adicionalmente, é também exibido e explicado o método de investigação, através da diferença entre as investigações qualitativas e quantitativas (quanto ao objeto, tipo de dados, aplicação, tipo de abordagem, amostra, medição, recolha e análise e interpretação dos dados) e apresentado o modelo de análise definido, os indicadores e as hipóteses de investigação. São apresentados nesta seção a recolha dos dados (INE, Pordata e Portal das Finanças), a seleção da amostra (66 tipos de bens e serviços constantes no inquérito às despesas das famílias de 2015/2016) e a forma como os dados foram organizados em grupos de atividades e subgrupos de bens e prestações de serviços.

Nesta seção, para além da amostra, também são exibidas das taxas nominais de IVA aplicadas no período de 2015 a 2016, no Continente e Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores. Da mesma forma, são apresentadas as taxas únicas hipotéticas propostas para um possível sistema de taxa única de IVA. Por fim, é desenvolvido o modelo (DEA-CCR, orientado para *outputs*) e delimitado o conceito de eficiência e avaliação da eficiência. São ainda apresentadas as técnicas de análises de dados (teste ANOVA, Kolmogorov-Smirnov, Levene e Scheffé) e de controlo de erros estatísticos (Teste de Bonferroni-Holm).

**Apresentação e Discussão dos Resultados (Capítulo 4).** Neste capítulo foi realizada a discussão e apresentação dos resultados alcançados através do teste a cada uma das variáveis em estudo – eficiência, simplicidade e neutralidade – e respetivas hipóteses, comparando os

resultados obtidos, através da metodologia DEA e indicadores, com o Estado da Arte, os modelos teóricos de avaliação de políticas públicas definidos e com os critérios de avaliação das políticas públicas selecionados. Por outro lado, no presente capítulo, também foi dada resposta ao modelo de investigação. No fim do capítulo é elaborada uma síntese dos resultados alcançados.

**Conclusões e Pistas de Investigação Futura (Capítulo 5).** A investigação propõe-se a cumprir o objetivo de estudar a arrecadação de receita na ótica de dois sistemas de tributação geral sobre o consumo (taxas diferenciadas e taxa única), em termos de eficiência, de simplicidade e da neutralidade, por regiões administrativas (DMU). Para o efeito, foi executado um conjunto de testes às variáveis de investigação – eficiência, simplicidade e neutralidade – e foram alcançadas algumas respostas. Em seguida, no presente capítulo, são apresentadas as reflexões retiradas, mencionados alguns dos limites à investigação e, ao mesmo tempo, é dada a resposta à pergunta de partida, sendo ainda identificados os possíveis contributos e sugestões para futuros trabalhos.

Quadro 1.1 – Estrutura da Tese

<b>Componente teórica</b>	<b>Capítulo 1</b>	Relevância do Tema
		Objetivos da Investigação
		Estrutura da Tese
	<b>Capítulo 2</b>	Políticas Públicas
		Avaliação das Políticas Públicas
		Política Pública Fiscal
<b>Componente metodológica, empírica e discussão</b>	<b>Capítulo 3</b>	Abordagem Epistemológica e Ontológica da Investigação
		Método de Investigação
		Objeto e Âmbito da Investigação
		Pergunta de Partida
		Concetualização da Investigação
		Procedimentos de Recolha de Dados e Seleção da Amostra
		Técnicas de Análise dos Dados
	<b>Capítulo 4</b>	Resultados das Variáveis de Investigação
		Resultados dos Testes às Hipóteses
		Síntese e Discussão Geral dos Resultados
<b>Reflexão teórico-empírica</b>	<b>Capítulo 5</b>	Conclusão Geral da Investigação
		Contributos Teórico-Práticos da Investigação
		Dificuldades e Limitações da Investigação
		Sugestões para Investigações Futuras

Fonte: Elaboração própria.

Apresentada a organização da tese como um todo, em que foram enfatizados os conteúdos de cada um dos capítulos, iremos em seguida observar e discutir as teorias e conceitos das políticas públicas e da avaliação das políticas mais relevantes para a presente investigação.

## CAPÍTULO 2 – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

---

*“A natureza é a fonte de todo o verdadeiro conhecimento. Ela tem a sua própria lógica, as suas próprias leis, ela não tem nenhum efeito sem causa, nem invenção sem necessidade.”*

Leonardo da Vinci, s.d.

Para Roth (2008, p. 70), a teoria é como um mapa teórico que pretende simplificar a realidade, reduzir a complexidade e tornar a análise dos fenómenos mais simples e percetíveis. Todavia, segundo Albaladejo (2014, p. 17), apesar da complexidade, as fundações teóricas das políticas públicas são compostas por um grupo de definições, variáveis e indicadores que possibilitam fornecer uma base teórica racional, lógica e coerente necessária para a investigação, análise e explicação do objeto de estudo – política pública de natureza fiscal).

Com este capítulo pretende observar-se os aspetos concetuais que fornecem os conhecimentos teóricos necessários para a análise e perceção das políticas públicas. Para alcançar este objetivo, o capítulo foi organizado em três grandes segmentos: políticas públicas, avaliação de políticas públicas e políticas públicas fiscais. Na primeira seção, é estudado o termo “política pública”, em que são destacadas as várias dificuldades concetuais, académicas e semânticas, e é proposta uma definição da mesma. Seguidamente, são também verificadas as várias tipologias e abordagens de políticas públicas. Na segunda seção, são examinadas as várias noções de avaliação, objetivos e tipos de avaliação de políticas. Por último, são analisadas as definições de políticas públicas fiscais bem como a sua relevância para o estudo das políticas públicas, e é apresentado o Estado da arte.

### **2.1. Políticas Públicas**

#### **2.1.1. Conceito de Política Pública**

Um dos elementos mais relevantes para a investigação é a definição do conceito. Para Nohlen (2008, p. 38), sem a definição do conceito não é possível alcançar um resultado, pelo que é importante para a nossa investigação a explicação do conceito. Assim, pretendemos clarificar o conceito de política pública, visto que é o nosso objeto de estudo.

A definição de política pública não é simples, pois o termo está sujeito a algumas dificuldades semânticas, às quais acrescem as divergências quanto ao significado entre os investigadores e académicos (Hughes, 1994, p. 130). Neste ponto, são abordadas as diferenças semânticas e académicas de política pública, discutidos os elementos constitutivos de uma política pública e apresentada uma possível proposta conceitual.

Em relação às diferenças semânticas, a palavra política, segundo a teoria, pode apresentar três significados diferentes que convergem na mesma palavra, mas que diferem na língua inglesa:

(i) *Polity*. A palavra está relacionada com as instituições do Estado e refere-se à noção de Estado como uma estrutura jurídico-política que elabora e define as regras do jogo de um determinado território. Traduz a dimensão institucional (Frey, 1997, p. 216).

(ii) *Politics*. A política também pode ser compreendida como os fenómenos de luta pelo poder, o conjunto de estratégias, de processos e de ações executadas pelos atores (públicos e privados) para adquirir e preservar o poder. Representa a dimensão processual (Frey, 1997, p. 216).

(iii) *Policy*. A política pode ser definida como o programa de governo. Assim, o vocábulo refere-se aos conteúdos políticos (programas políticos, problemas técnicos e conteúdo material da decisão política). Retrata a dimensão material (Frey, 1997, p. 217).

Das três conceções de política, o termo *policy* é, no entendimento de Albaladejo (2014, p. 18), aquele que melhor traduz política pública ou políticas públicas. Nessa aceção, alguns autores (Lasswell (2013, [1948], p. 129); García-Pelayo (1977, p. 35); Guerrero (1993, p. 90); Tude, Ferro e Santana (2015, p. 16)) tendem a aproximar a *policy* a significados como política de Estado, política de Governo e política pública.

Apesar das diferenças concetuais, para Mead (2013, p. 391), a opção teórica foi por uma palavra polissemântica, que relaciona os termos *polity*, *politics* e *policy*. Por outro lado, Jobert e Muller (1987, pp. 35-50) referem que as políticas públicas (*policy*) também dependem do tipo e estrutura de Estado (*polity*), ou seja, é através da política pública que é observado o “Estado em ação”. Para os autores, por meio das políticas públicas, é possível examinar as ações do Estado

(o que está ou não a fazer) no sentido de resolver os problemas coletivos relevantes, os conflitos e a manutenção da coesão (Jobert & Muller, 1987, pp. 35-50).

Muller (2002, p. 16) refere que não é possível separar da ação pública (*policy*) o jogo político (*politics*), isto é, para o autor, fazer política é também fazer políticas. Neste sentido, alude a que no processo de elaboração das políticas públicas ocorrem sempre um conjunto de negociações e transações entre os diversos atores, sobretudo entre aqueles que detêm o poder e fazem parte das instituições – atores político-administrativos – e aqueles que defendem os seus interesses e podem ser afetados, em maior ou menor grau, pelas políticas públicas. Por outro lado, para Parada (2004, p. 13), os atores políticos procuram utilizar as políticas públicas de forma a legitimar e manter o poder, razão pela qual se tornaram um elemento fundamental na ação dos governos (Parada, 2004, p. 7). Desta forma, atualmente, o exercício da política e do poder implica, forçosamente, a elaboração de políticas públicas, razão pela qual estas adquirem uma natureza instrumental (Albaladejo, 2014, p. 19).

Um outro ponto relevante para a investigação, no que toca à definição de política pública, são as várias noções dadas pelos investigadores e académicos. Isto é, para além das diversidades semânticas, também é possível observar no campo académico divergências quanto à noção de política pública. Assim, como é possível observar no quadro 2.1, existem várias interpretações do termo e a maioria das aceções relacionam a política pública à ação do governo (Somit & Tanenhaus, 1967; Heclo, 1972; Heclo & Wildavsky, 1974; Dye, 1984; Peters, 1986; Mény & Thoenig, 1992; Thoenig, 1997; Kraft & Furlong, 2007). Porém, algumas das definições apenas enfatizam o elemento ação e procuram adotar um conceito amplo de política pública (Somit & Tanenhaus, 1967; Heclo, 1972; Dye, 1984). Outros autores, para além da índole governamental das políticas públicas, procuraram um sentido mais limitado e explicativo das mesmas, de forma a incluírem outros elementos também importantes na edificação da noção: existência de programas (Lasswell & Kaplan, 1950; Meny & Thoenig, 1992; Muller & Surel, 1998), de processos de elaboração e desenvolvimento (Thoenig, 1997; Muller & Surel, 1998) e uma pretensão de conseguir o cumprimento dos objetivos (Heclo & Wildavsky, 1974; Peters, 1986; Mény & Thoenig, 1992; Muller & Surel, 1998; Knoepfel et al., 2007).

As políticas públicas, de acordo com Caeiro (2010, p. 29), traduzem o resultado de um processo de decisão construtivo, no qual se inserem todas as atividades de informação, recomendação, prescrição, inovação, aplicação, finalização e avaliação.



Quadro 2.1 – Definições de Políticas Públicas

<b>Autor</b>	<b>Definição</b>
Harol Lasswell & Abraham Kaplan (1950)	É “ <i>um programa projetado de valores, objetivos e práticas.</i> ”
Albert Somit & Joseph Tanenhaus (1967)	Corresponde à “ <i>totalidade da ação governamental.</i> ”
Hugh Hecllo (1972)	São as ações desenvolvidas “ <i>sob a autoridade dos Governos.</i> ”
Hugh Hecllo & Aaron Wildavsky (1974)	É uma ação do governo “ <i>que visa atingir objetivos.</i> ”
James Anderson (1975)	São uma sequência de ações seguidas “ <i>por um ator ou grupo de atores ao lidar com uma questão que os afeta (...) e são aquelas desenvolvidas por órgãos governamentais e seus governantes.</i> ”
Laurence Lynn & Stephanie Gould (1980)	São um conjunto de “ <i>ações governamentais que produzem, por projeto ou por outras razões, uma classe particular de efeitos.</i> ”
William Dunn (1981)	São “ <i>as opções mais ou menos relacionadas (incluindo decisões de não agir) feitas por órgãos e funcionários do governo.</i> ”
Thomas Dye (1984)	São “ <i>tudo o que os governos escolhem fazer ou não fazer.</i> ”
Guy Peters (1986)	Retratam as “ <i>atividades dos governos, seja pela ação direta, seja pelos agentes, na medida em que tenha influência na vida dos cidadãos.</i> ”
Yves Mény & Jean-Claude Thoenig (1992)	As políticas públicas são um “ <i>programa de ação governamental em um setor da sociedade ou em um espaço geográfico.</i> ”
Erhard Friedberg (1993)	É uma “ <i>construção política (...) autônoma que atua, (...) entre os interessados, e assegura entre eles a articulação e a harmonização de seus interesses e (...) dos (...) fins coletivos.</i> ”
Vincent Lemieux (1995)	São um conjunto de políticas constituídas por “ <i>ações voltadas para a solução de problemas públicos, em que intervêm atores políticos com interações estruturadas que evoluem com o tempo.</i> ”
Jean-Claude Thoenig (1997)	Correspondem ao “ <i>trabalho das autoridades investido de legitimidade pública governamental e que abrange múltiplos aspetos, que vão desde a definição e seleção das prioridades de intervenção à tomada de decisão, administração e avaliação.</i> ”
Pierre Muller & Yves Surel (1998)	É o modo pelo qual são produzidos e executados os “ <i>programas de ação pública, ou seja, dispositivos político-administrativos coordenados, em princípio, em torno de objetivos explícitos.</i> ”
Michael Kraft & Scott Furlong (2007)	A política pública é uma “ <i>ação ou inação governamental em resposta a problemas públicos.</i> ”
Peter Knoepfel, Corinne Larrue, Frédéric Varone & Miriam Hinojosa (2007)	São um encadeamento de “ <i>decisões ou ações, intencionalmente coerentes, tomadas por diferentes atores, públicos e eventualmente privados (...) para resolver de maneira específica um problema politicamente definido como coletivo.</i> ”

Joan Subirats, Peter Knoepfel, Corrine Larrue & Frédéric Varone (2008)	São o resultado do “ <i>conjunto das diferentes atividades geradas por um conjunto de decisões políticas e administrativas muito variadas.</i> ”
---	--

Fonte: Elaboração própria.

Nota: Tradução do autor.

Apesar das diferenças quanto à definição, visíveis no quadro 2.1, as propostas dos diferentes autores apresentam uma característica idêntica: definição incompleta de política pública. Qualquer uma das propostas não é suficientemente inclusiva para abranger todos os elementos integrantes da política pública e, nesse sentido, são definições incompletas e parciais. No entanto, apesar das divergências quanto ao foco das definições, é, necessário levar em conta a evolução do termo.

De facto, à data da elaboração das definições pelos autores, a elaboração e execução da política pública é diferente de um contexto onde a administração pública tem a capacidade para autonomamente intervir sobre os vários setores públicos (as preocupações e os aspetos que outrora se entendiam como importantes para a definição da política pública foram, ao longo dos anos, sendo alterados). Nesse sentido, Lapsley e Miller (2019, p. 2228) referem que a Nova Gestão Pública (NGP), as privatizações e a evolução da teoria das políticas públicas modificaram o contexto de elaboração, implementação e avaliação das políticas públicas. Ainda de acordo com Fonseca, Ramos, Santos e Fonseca (2015, p. 125), a NGP também visou adotar, ao nível das políticas públicas, as regras e os valores da gestão privada, isto é, focada nos clientes e no mercado.

O termo política pública é plural (Silva, 2001, p. 121), e a generalidade dos autores tendem a assinalar um ou mais elementos que proporcionem a explicação do que é uma política pública. Neste sentido, os elementos constitutivos das políticas públicas são:

- (i) *A presença de atores institucionais.* A política pública é elaborada por uma entidade pública revestida de autoridade formal. Assim, os atores que elaboram a política devem, impreterivelmente, fazer parte do sistema político-administrativo (Subirats, Knoepfel, Larrue, & Varone, 2008, p. 40). Porém, apesar das políticas públicas provirem, sobretudo, das entidades públicas, é preciso levar em consideração que os atores privados e o terceiro

setor também podem intervir e afetar os processos de elaboração, implementação e avaliação das políticas públicas (Cardoso, 1997, p. 36).

(ii) *A intenção de solucionar um problema público que tem despertado o interesse das entidades político-administrativas (inscrição na agenda).* É a existência de um problema social, tido como relevante, que desperta a atenção dos atores político-administrativos e que tende a provocar nos agentes, públicos e privados, a vontade de inserir o problema na agenda pública com a intenção de influenciar e/ou agir sobre a questão (resolução do problema) (Subirats et al., 2008, p. 38).

(iii) *A adoção de decisões racionais, bem como de medidas necessárias à execução.* Se as decisões não forem reduzidas estritamente à racionalidade técnica, as políticas públicas envolvem a adoção de um conjunto de decisões, mais ou menos programadas, racionais e lógicas. Estas decisões implicam a escolha, em determinada ocasião, de um conjunto de objetivos, valores, medidas de ação e recursos, a médio e/ou longo-prazo, que se destinam a responder a determinados problemas (nomeados pelos atores políticos como de interesse público) (Subirats et al., 2008, p. 39). Para Alcázar (2000, p. 262), embora o âmago das políticas públicas seja a decisão, de facto, estas não existem se não existirem medidas de execução. Assim, todas as decisões devem, de acordo com o autor, ser acompanhadas de medidas de implementação (Alcázar, 2000, p. 262).

(iv) *O propósito de modificar ou direccionar os comportamentos ou comportamentos de grupos específicos.* Uma das finalidades das políticas públicas é de mudar ou orientar os comportamentos dos indivíduos, grupos ou grupos específicos (grupos-alvo) (Knoepfel, Larrue, Varone, Hill, 2007, p. 27). De acordo com Subirats, Knoepfel, Larrue e Varone (2008, p. 40), as políticas públicas visam alterar ou orientar o comportamento dos grupos-alvo, seja diretamente ou agindo sobre o ambiente dos atores. Nessa sequência, Knoepfel, Larrue, Varone e Hill (2007, p. 24) referem que a generalidade das políticas públicas são acompanhadas por um conjunto de atos formais (*outputs*) que se destinam aos grupos-alvo que, em princípio, despontaram o problema e no interesse daqueles que sofrem com os efeitos negativos (beneficiários).

(v) *A produção de impactos no sistema social e político.* O ponto reproduz os efeitos da política pública, isto é, diz respeito ao elemento causal (Albaladejo, 2014, p. 22). Deste

ponto de vista, as políticas públicas produzem impactos e efeitos no sistema político e social, uma vez que são executadas em contexto de um sistema aberto (Alcázar, 2000, p. 263) caracterizado por várias relações de troca entre a esfera político-administrativa e a sociedade. Para Bañón e Jiménez (2008, p. 63), as políticas têm um considerável valor transformador para a sociedade porque possibilitam não só a transmissão de novos valores, como também a alteração dos existentes. Para Albaladejo (2014, p. 22), as políticas públicas afetam a vida dos cidadãos diretamente, as suas ações, conduta e comportamentos, e indiretamente, a sua perceção da realidade e atitudes. Por outro lado, o seu impacto também se faz sentir sobre o sistema político, sobretudo porque os atores políticos procuram responder às necessidades da sociedade para manter a coesão social e garantir o exercício dos direitos dos cidadãos (Albaladejo, 2014, p. 22). Desse ponto de vista, as políticas tornaram-se um dos pontos mais perceptíveis do sistema político para o cidadão e são objeto de avaliação contínua, direta e indiretamente, no sentido de produzir um grau de confiança no sistema (Sáez, 1994, p. 97).

Tendo em conta as noções referidas, a política pública pode ser apreendida como um conjunto de decisões governamentais legítimas que implicam a seleção e realização de um conjunto de objetivos, instrumentos e medidas de ação, bem como a alocação e mobilização de recursos públicos (humanos, materiais, institucionais, financeiros e outros), cujo propósito é não apenas antecipar ou resolver um problema institucionalmente identificado, mas também orientar ou alterar as ações e mudar ou transmitir novos valores, contribuindo para a alteração da sociedade, para a manutenção da coesão social e para a legitimidade do sistema político (Albaladejo, 2014, p. 23).

No que toca a esta investigação, o conceito de política pública adotado baseia-se nas noções de Friedberg, Dye, Lemieux, Kweit e Kweit. Neste sentido, no nosso entendimento, a política pública é uma construção política (Friedberg, 1993, p. 21), organizada (Lemieux, 1995, p. 7), dependente da vontade dos governos (Dye, 1984, p. 18), cuja efetivação está sujeita à existência ou não de necessidades sociais tidas como politicamente relevantes (Kweit & Kweit, 2013, p. 13).

A política pública é, segundo a nossa leitura e interpretação das várias noções apresentadas, um conceito amplo e inclusivo, que pode ser observado enquanto ciência da ação ou dos fenómenos públicos relativos ao Estado (em sentido amplo), enquanto sistema de regras relativas à direção

da administração pública ou, ainda, enquanto tradução dos instrumentos públicos relativos à tomada de decisão e resolução dos conflitos (poder de resolução dos problemas coletivos). No entanto, é também do nosso entendimento, a partir da análise dos vários autores, que a noção de política pública está diretamente relacionada com todas as atividades que visem a alteração ou manutenção de uma dada realidade, localizada num determinado espaço territorial e histórico, que pressupõe a constante renovação dos atos públicos.

A atividade político-administrativa do Estado, de acordo com a nossa ótica teórica, é a resposta a um conjunto de necessidades coletivas, consideradas politicamente relevantes, de um dado grupo-alvo e visa, antes demais, procurar atender a um conjunto de objetivos da convivência em sociedade. Nesse sentido, admitimos que a política pública possa ter sido, no passado, tal como defendem Outhwaite e Bottomore (1994, p. 447), um espaço de análise proveniente da ciência política, em torno da administração pública e da ação política. Todavia, a definição de política pública acarreta, atualmente, tal como foi referido anteriormente, um conteúdo polissémico. De facto, é a nossa convicção, tal como defendido por Mead (2013, p. 391), que a noção pode assumir ou expressar várias dimensões dos processos que cobrem a decisão e a intervenção do Estado sobre uma dada realidade ou, ainda, abranger os mecanismos e estruturas do processo de tomada de decisão ou de implementação da ação pública.

Por outro lado, para além das divergências semânticas e académicas atrás referidas, a palavra política constitui, atualmente, no nosso ponto de vista, uma área aberta ao debate, uma vez que o termo é frequentemente relacionado aos conteúdos relativos aos campos de atuação do Estado, aos processos políticos da ação pública ou, ainda, às instituições políticas. Assim, consideramos necessária uma melhor limitação do campo científico do termo, que nenhum dos autores citados no quadro 2.1 foi capaz de concretizar. Adicionalmente, julgamos ainda necessário referir que a noção implica, na qualidade de ação pública intencionada, que as políticas públicas envolvam preferências, opções e decisões, o que remete o debate para os instrumentos coletivos e individuais, desde a sua formação, isto é, desde a fase de planeamento, elaboração e execução, até à avaliação dos resultados e consequências da implementação da política. Finalmente, no que respeita às políticas públicas, enquanto espaço de discussão e de produção de respostas públicas aos problemas coletivos, ainda é possível observar uma politização da discussão, na medida em que esta obriga o investigador a aceitar que o Estado não é o centro da discussão e da política pública e a abraçar uma visão mais conflituosa das políticas públicas (existência de

grupos de interesse), marcada pela luta de classes e por outras lutas segmentadas, como sejam a definição de identidades e interesses na sociedade.

Apesar da complexidade que envolve a maioria dos debates sobre as políticas públicas, a noção desponta, novamente, nos últimos anos, em diferentes espaços públicos, tais como na discussão académica, entre os atores políticos e nos mais diversos meios de comunicação social (Melazzo, 2010, p. 13). Todavia, por mais relevante que seja o reconhecimento da existência, atuação e organização dos grupos de interesse, agindo de acordo com a sua agenda particular (no espaço público) e com os seus objetivos específicos, as linhas políticas da ação destes grupos apenas se transformam em políticas públicas de forma a obterem a legitimidade necessária para a sua implementação.

De acordo com a nossa perspetiva, é na esfera pública que é instituída a articulação necessária para o desenho, produção e execução das políticas públicas. Isto é, concordamos com Outhwaite e Bottomore (1996, p. 257), quando referem que é necessária a abertura dos problemas coletivos à discussão pública pelos cidadãos que estejam realmente interessados nos assuntos públicos para que as políticas públicas sejam, de facto, públicas, assim tornadas através de uma maior participação da sociedade na formulação das suas políticas. Neste sentido, na nossa ótica, o termo público está agregado à política no sentido de relembrar, permanentemente, que todas as políticas públicas só se constituem como tal, na medida em que pressupõem uma relação próxima entre os atores sociais (públicos, privados e do terceiro setor) com os seus próprios valores, interesses e visões para a sociedade, o que decorre, também, da sua posição na estrutura social, sobretudo ao nível das dimensões política e económica. Assim, o termo público, de acordo com Saporì (2007, p. 69), também corresponde à dimensão da atividade humana que é entendida como necessitando de intervenção e/ou regulação pública.

Após a explicação e discussão da noção de política pública, é importante observar os tipos de políticas públicas, entender de que forma são classificadas e quais os seus parâmetros.

### **2.1.2. Tipos de Políticas Públicas**

As políticas públicas, de acordo com a doutrina, podem ser tipificadas a partir de uma série de critérios, dentre os quais sobressaem (quadro 2.2): autoridade (Albaladejo, 2014); intervenção (Albaladejo, 2014); destinatários (Albaladejo, 2014); elaboração (Roth, 2002); planeamento e

previsão (Albaladejo, 2014); inovação (Alcázar, 2000); benefícios (Alcázar, 2000); conteúdo (Alcázar, 2000); e coerção (Lowi, 1972).

Quadro 2.2 – Alguns Critérios e Tipos de Políticas Públicas

<b>Critério de Classificação</b>	<b>Tipos de políticas públicas</b>
Autoridade	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Política internacional</li> <li>– Política europeia</li> <li>– Política nacional</li> <li>– Política regional</li> <li>– Política local</li> </ul>
Intervenção	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Política agrícola</li> <li>– Política ambiental</li> <li>– Política de segurança interna</li> <li>– Política económica</li> <li>– Política monetária</li> <li>– Política educacional</li> <li>– Política fiscal</li> <li>– Política marítima</li> <li>– Política saúde</li> <li>– Política social</li> </ul>
Destinatários	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Política de imigração</li> <li>– Política para população (sénior e jovem)</li> </ul>
Elaboração	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Política autoritária</li> <li>– Política participativa</li> <li>– Política tecnocrática</li> </ul>
Planeamento e previsão	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Política antecipatória</li> <li>– Política reativa</li> </ul>
Inovação	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Política incrementalista</li> <li>– Política inovadora</li> <li>– Política mimética</li> </ul>
Benefícios	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Política material</li> <li>– Política simbólica</li> </ul>
Conteúdo	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Política operativa</li> <li>– Política prescritiva</li> </ul>
Coerção	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Política constitucional</li> <li>– Política distributiva</li> <li>– Política redistributiva</li> <li>– Política regulatória</li> </ul>

Fonte: Elaboração própria. Adaptado de Albaladejo, 2014.

O quadro 2.2 expõe os diversos tipos de políticas públicas, de acordo com alguns dos critérios de classificação. Nesse sentido, passamos doravante a descrever cada um dos parâmetros:

(i) *Critério de Autoridade*. As políticas públicas são produzidas por instituições públicas com autoridade legítima, num dado território ou área geográfica. Dependendo do nível da instituição que promove a política é possível distinguir entre políticas internacionais, europeias, nacionais, regionais e locais (Albaladejo, 2014, p. 24).

(ii) *Critério da Intervenção*. Este parâmetro permite categorizar as políticas públicas de acordo com o âmbito de intervenção, isto é, segundo o setor pelo qual estão vinculadas ao problema coletivo a ser resolvido (Albaladejo, 2014, p. 24).

(iii) *Critério dos destinatários*. Um outro critério de classificação das políticas públicas está relacionado com os destinatários ou com os grupos de matérias com os quais atuam (Albaladejo, 2014, p. 24).

(iv) *Critério de Elaboração*. A forma como as políticas públicas são produzidas permite a diferenciação entre políticas participativas, traçadas através da cooperação de diversas partes interessadas e por intermédio de diversos instrumentos: negociação; consultas; fóruns, e políticas autocráticas, elaboradas por políticos, burocratas ou académicos (Roth, 2002, p. 24).

(v) *Critério da Previsão e Planeamento*. De acordo com este critério, é possível distinguir entre políticas antecipatórias (produto das projeções do poder público e apresentam uma perspetiva temporal de longo-prazo) e reativas (decursivas de ocorrências presentes na sociedade e apresentam uma orientação de curto-prazo) (Albaladejo, 2014, p. 24).

(vi) *Critério de Inovação*. O nível de inovação de uma determinada política pública, em relação às anteriores, permite distinguir três tipos de políticas: miméticas, aquelas que imitam as políticas públicas de outros níveis de governo ou países; inovadoras, aquelas que introduzem elementos novos; e incrementais, aquelas que preservam o modelo tradicional de atuação e não contemplam nenhuma mudança) (OCDE, 2014, pp. 71-72).



(vii) *CrITÉrio do BenefÍcio*. Dependendo dos benefÍcios, as polÍticas pÚblicas podem ser classificadas em materiais e simbÓlicas. As primeiras dizem respeito Às desvantagens e vantagens que as polÍticas proporcionam aos cidadÃos. As segundas, por sua vez, nÃo proporcionam benefÍcios tangÍveis, embora sejam relativamente importantes para a comunidade (Nagel, 2002, p. 13).

(viii) *CrITÉrio de ConteÚdo*. O conteÚdo de uma polÍtica pÚblica permite distinguir entre polÍticas prescritivas, as que abrangem uma disposiÇÃo regulamentar que deve ser cumprida por todos os cidadÃos, e polÍticas operacionais, as que implicam a existÃncia de um mandato para os poderes pÚblicos, a produÇÃo de um bem pÚblico ou a prestaÇÃo de um serviÇo (AlcÁzar, 2000, p. 307).

(ix) *CrITÉrio de CoerÇÃo*. Uma das divisÃes mais aplicadas, cujo crITÉrio de distinÇÃo É a natureza da coerÇÃo, foi proposta por Lowi (1972, p. 298). A coerÇÃo pode ser exercida de forma direta (através de uma multa, por exemplo) ou indireta (por meio de, por exemplo, uma advertÃncia). Para alÉM disso, a coerÇÃo tem efeito sobre os atores afetados – os cidadÃos –, seja no comportamento, pela limitaÇÃo da sua liberdade, seja por intermÉdio de pressÃes sobre o ambiente. De facto, a relaÇÃo entre as dimensÃes coerÇÃo direta ou indireta e coerÇÃo individual ou ambiental, realÇa quatro tipos de polÍticas: constitucional, distributiva, redistributiva e regulatÓria. A primeira É aquela que define as regras do jogo polÍtico (exemplo: as reformas constitucionais) (Lowi, 1972, p. 298). A distributiva implica a concessÃo de uma autorizaÇÃo para a resoluÇÃo de determinados casos especÍficos. Neste caso, o cidadÃo É favorecido pela aÇÃo pÚblica ao ser-lhe dado um conjunto de benefÍcios (BaldÍ, 1996, p. 178). A polÍtica redistributiva prevÊ uma redistribuiÇÃo da riqueza entre classes ou grupos, isto É, o Estado define um conjunto de condiÇÃes, geralmente econÓmicas, para que os cidadÃos possam usufruir das polÍticas pÚblicas, no sentido de beneficiar apenas aqueles que preenham determinados requisitos (Petmesidou & Mossialos, 2006, p. 56). A polÍtica regulatÓria consiste na produÇÃo de regras autoritÁrias obrigatÓrias que limitam os comportamentos dos cidadÃos. Neste tipo de aÇÃo, a coerÇÃo É corporizada de forma direta e as liberdades individuais das pessoas afetadas sÃo limitadas (Pierce & Miller, 2004, pp. 30-31).

Depois de referidos os tipos de polÍticas pÚblicas e quais os respetivos crITÉrios de distinÇÃo, passamos em seguida Às abordagens teÓricas.

### 2.1.3. Abordagens e Modelos das Políticas Públicas

O processo de elaboração e implementação das políticas públicas não é um ato isolado de teorias e modelos, pois estes estão seriamente relacionados. À luz isto, para a nossa investigação, é também essencial desenvolver esta relação.

#### 2.1.3.1. Abordagens de Implementação das Teorias de Políticas Públicas

As teorias são, segundo Coning e Cloete (2006, p. 33), uma explicação e previsão confiável, sistemática e consistente das relações entre as variáveis de investigação (baseadas em diversos conceitos). Devido à importância das teorias para a investigação, Schofield e Sausman (2004, p. 239) referem a necessidade de desenvolver melhores teorias, cujo impacto no processo de elaboração das políticas carece de ser revisitado, e aludem para a importância da relação entre a formulação de políticas públicas e a necessidade de identificar os resultados finais (Schofield & Sausman, 2004, p. 239). Para Robichau e Lynn (2009, p. 21), as teorias das políticas públicas procuram estabelecer uma relação entre a sua formulação, a sua implementação e os seus efeitos. As teorias têm, necessariamente, uma elevada influência sobre a elaboração e implementação das políticas públicas (Mthethwa, 2014, p. 19). Complementarmente, influenciam também a forma de implementação das políticas, ou seja, se a implementação segue uma perspectiva de cima para baixo (*Top-Down*), de baixo para cima (*Bottom-up*) ou uma combinação de ambas (*Both*) (Stewart, David, & Lester, 2007, p. 118).

De facto, as teorias sobre o processo de elaboração das políticas públicas auxiliam na descrição do processo de formulação e implementação das políticas (Mthethwa, 2014, p. 19). Para Hill e Hupe (2009, p. 118), as teorias são uma parte essencial na elaboração de uma estrutura teórica e possibilitam a definição de suposições, para que o investigador consiga identificar um dado fenómeno, explicando os procedimentos e resultados. Porém, Howlett e Ramesh (2003, p. 14) referem que as teorias têm os seus méritos, falhas e imperfeições. Isto significa que não é possível descrever o processo de formulação das políticas públicas através de uma única teoria.

É fundamental, para a nossa investigação, analisar algumas das abordagens mais relevantes da implementação das políticas públicas, tais como: abordagem de cima para baixo (*Top-Down*); abordagem de baixo para cima (*Bottom-up*); e abordagem mista (*Both*). Passamos a descrever cada uma das abordagens:

(i) *Abordagem Cima para Baixo (Top-Down)*. Nesta abordagem destaca-se a aptidão dos decisores de produzirem políticas públicas e de controlarem a sua respetiva implementação (Barret, 2004, p. 225). A principal função da perspectiva é a análise dos objetivos desenvolvidos pelos decisores (*top*) e, posteriormente, a fiscalização do cumprimento dos objetivos, através das tarefas executadas pelos funcionários (*Bottom*) (Sabatier, 1986, p. 34). Para Hill e Hupe (2009, p. 60), a abordagem assume uma forma prescritiva e compreende a política pública como uma entrada no sistema (*input*), enquanto a implementação é um fator de saída (*output*). O modelo implica a existência de processos burocráticos adequados para garantir que as políticas sejam concretizadas com a maior eficácia. Desta forma, as instituições devem possuir os recursos necessários, um sistema de implementação, responsabilidades claras e controlo hierárquico, de forma a supervisionar as ações dos implementadores (Pulz & Treib, 2010, p. 91).

(ii) *Abordagem Baixo para Cima (Bottom-up)*. De acordo com Hill e Hupe (2009, p. 61), a abordagem sugere que a implementação das políticas envolve a identificação das redes de atores que colaboram na implementação. Para Pulz e Treib (2010, p. 94), os técnicos têm um elevado poder discricionário, tornando o processo de implementação altamente político, sendo as políticas públicas, conseqüentemente, modeladas de forma decisiva no nível de implementação. Neste tipo de abordagem, a orientação política do decisor não é levada em consideração uma vez que os principais atores no processo de elaboração das políticas públicas são os principais negociadores.

(iii) *Abordagem Mista (Both)*. Esta abordagem pretende ultrapassar as diferenças entre as abordagens *top-down* e *bottom-up*, agrupando recursos de ambas as perspetivas (Barret, 2004, p. 258). Pulz e Treib (2010, p. 90), por sua vez, sugerem que as transformações dos objetivos das políticas em ações dependem da interação de uma multiplicidade de atores com vários tipos de interesses e estratégias, dando, assim, mais relevo aos processos de coordenação das políticas. Para Chand (2011, p. 1), a abordagem mista abrange tanto o processo de decisão superior (*top-down*), quanto o de decisão inferior (*Bottom-up*).

Para Hill e Hupe (2002, p. 42), a política pública é um processo dinâmico. O processo inclui a evolução, crescimento e desenvolvimento dos conceitos e processos. Segundo Barret (2004, p. 259), os investigadores têm procurado, no sentido de simplificar a perceção dos processos de implementação, explicar as lacunas das abordagens (*Top-down; Bottom-up e Both*). Nesse

sentido, surgiram outras abordagens de implementação. Nos trabalhos de Chand (2011, p. 3), o autor identifica e define quatro abordagens resultantes do processo de evolução dos processos de implementação das políticas públicas.

(i) *Abordagem estrutural*. Segundo esta abordagem, do ponto de vista da implementação das políticas públicas, a elaboração das mesmas e a estrutura organizacional devem ser observadas conjuntamente. Para Chand (2011, p. 3), o processo de implementação é uma prática técnica ou de gestão e um processo não linear que envolve interação e *feedback* contínuo entre todos os atores intervenientes no desenho e implementação das políticas. A abordagem é hierárquica (burocrática) e os processos administrativos são idênticos às organizações verticais. Contudo, quando o processo chega à etapa de implementação, a abordagem dá menos ênfase à hierarquia e mais à flexibilidade e adaptação ao ambiente em transformação.

(ii) *Abordagem procedimental*. A introdução de procedimentos e processos apropriados são um dos elementos mais importantes de uma estrutura organizacional (Chand, 2011, p. 3). Neste sentido, o processo de implementação está dependente da capacidade técnica e de gestão dos atores. Os procedimentos são introduzidos de forma a definir, coordenar e controlar a evolução e o progresso da implementação das políticas, e definem os limites de gestão, controlo e alocação dos recursos. Esta abordagem é uma técnica com a capacidade de incrementar a probabilidade de dirigir a implementação da política pública na direção certa, a realização de uma correta gestão do cronograma e antecipar os possíveis riscos.

(iii) *Abordagem comportamental*. A abordagem refere que as estruturas organizacionais, processos políticos, técnicas e ferramentas de gestão são tão boas quanto os técnicos que as executam, cuja ação, competência e atitude têm impacto no processo de implementação (Chand, 2011, pp. 3-4). Isto é, a competência dos recursos humanos é tão importante quanto os instrumentos em si.

(iv) *Abordagem política*. A abordagem política não se limita apenas à política partidária, enfatizando também o padrão do uso de poder no interior da organização e a sua influência. Por outro lado, o êxito da implementação das políticas está dependente da

vontade dos atores dominantes e da sua capacidade de obtenção de parceiros, tanto internos como externos (Chand, 2011, p. 4).

As perspetivas de implementação das políticas públicas mencionadas sugerem, em parte, um processo de implementação que é adaptável e, concludentemente, responsivo às necessidades de implementação, tornando assim o processo de implementação menos rígido e mais flexível.

### 2.1.3.2. Modelos de Políticas Públicas

Um modelo é uma representação simplificada de uma dada realidade complexa, que pretende descrever e explicar as relações entre as variáveis (Coning et al., 2006, p. 28). O destaque nos modelos, nesta investigação, vai ao encontro dos objetivos definidos que visam apresentar um modelo explicativo simples do processo de implementação das políticas fiscais. O debate que se segue traduz sinteticamente cada um dos modelos e realça a importância dos mesmos para o processo de implementação. Uma vez que o processo de implementação é um ponto fulcral nesta investigação, vários modelos foram identificados e discutidos neste subcapítulo.

Os modelos que influenciam as políticas públicas, para Fox, Bayat e Ferreira (2006, pp. 11-13), podem ser descritivos (examinam o processo de formulação das políticas) ou prescritivos (descrevem as opções de políticas). Nesta seção, são tratados os modelos relativos às políticas públicas que se encontram refletidos quadro 2.3.

Quadro 2.3 – Alguns Modelos Descritivos e Prescritivos Relativos à Formulação de Políticas Públicas

<b>Modelos Descritivos</b>	<b>Modelos Prescritivos</b>
-Modelo do Processo Funcional	-Modelo da Racionalidade Limitada
-Modelo das Elites/Massas	-Modelo Incremental
-Modelo dos Grupos de Interesse	-Modelo da Sondagem Mista
-Modelo do Sistema	-Modelo do Caixote de Lixo
-Modelo Institucional	-Modelo da Satisfação
-Modelo da Interação Social	-Modelo da Teoria dos Jogos
-Modelo da Racionalidade Absoluta	-Modelo da Escolha Pública

Fonte: Elaboração Própria. Adaptado de Mamburu, 2004.

Relativamente aos modelos descritivos, abordamos meramente aqueles que estão relacionados com a investigação:

(i) *Modelo do Processo Funcional*. Um dos primeiros autores a desenvolver o modelo foi Lasswell, em 1956. O autor definiu um sistema de etapas e propõe uma classificação em sete fases: recolha de informação (inteligência); aprovação das medidas (recomendação); formulação de medidas; regras e normas (prescrição); fundamentação e especificação dos benefícios e sanções (invocação); (in)sucesso das decisões (avaliação); e regulamentos e instituições criadas no âmbito da política aprovada (cessação) (Lasswell, 1956, p. 2).

O modelo sugere, segundo Dye (1998, p. 17), que a política é uma atividade definida por estádios – identificação dos problemas, definição da agenda, formulação da política, legitimação da política, implementação e avaliação. O processo de formulação de políticas é intrínseco ao modelo do processo funcional das políticas públicas. Dye (1998, p. 7) alude a que o modelo está preocupado com os padrões de atividade ou processos na formulação da política, o que inclui a identificação do problema, os atores que identificam o problema, a introdução na agenda, a formulação de políticas, a implementação e a avaliação. Para Fox et al. (2006, p. 12), o foco está nas atividades funcionais desenvolvidas no processo de desenho das políticas e, sobretudo, no “como” da formulação. Por outro lado, é descrito como uma abordagem comparativa e sugere a existência de estratégias de apuramento das políticas públicas.

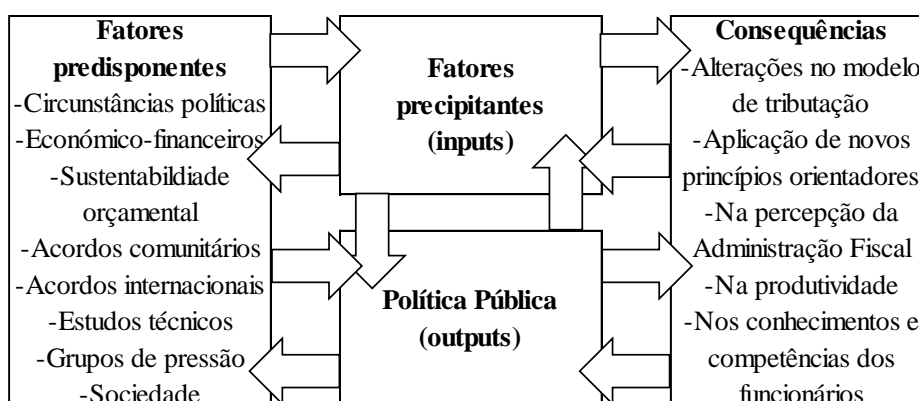


Figura 2.1 – Modelo do Processo Funcional

Fonte: Elaboração própria.

Ao nível da nossa investigação, o modelo está relacionado com os objetivos (melhoria e apuramento das políticas públicas fiscais), nomeadamente ao nível de “como” aperfeiçoar o sistema de tributação sobre o consumo, no que diz respeito à arrecadação de receita. De forma a exibir o processo de produção das políticas públicas, segundo o modelo em análise, com base nas políticas fiscais, a figura 2.1 retrata o funcionamento do sistema.

(ii) *Modelo do Sistema*. O modelo é uma resposta do sistema político às metas, problemas e necessidades da sociedade (Fox et al., 2006, p. 42). No mesmo sentido, Hanekom et al. (1987, p. 32), refere que as necessidades e os problemas da sociedade servem de base para a ação do formulador das políticas públicas (*inputs*). Segundo Dye (1998, p. 35), as políticas públicas retratam as respostas do sistema político às forças exercidas a partir do meio ambiente (*outputs*). Anderson (1994, p. 26) refere que as políticas públicas são uma resposta dos sistemas políticos às necessidades emergentes (*outputs*). Rushefsky (1996, p. 23) designa o modelo de pluralista, de forma a apontar para a existência de um conjunto de interesses representados por vários grupos de pressão. Rushefsky (1996, p. 25) indica também que os grupos podem defender ações governamentais, propor e prevenir políticas públicas, condicionar a execução e conduzir avaliações. Anderson (1994, p. 27) alude a que a formulação das políticas públicas é o produto da luta entre os vários grupos de pressão, que concorrem pelo melhor acesso aos decisores das políticas públicas.

O modelo sugere que as políticas públicas podem evoluir a partir dos juízos da opinião pública (Mthethwa, 2014, p. 28). Por outro lado, menciona que as políticas são sempre influenciadas pelo tipo de sistema a que é submetida, isto é, os responsáveis pela produção das políticas públicas possuem a capacidade de afetar o conteúdo e adaptar as políticas às necessidades sociais (Mthethwa, 2014, p. 28). A figura 2.2 retrata a forma como as políticas públicas são elaboradas (segundo o modelo dos sistemas).

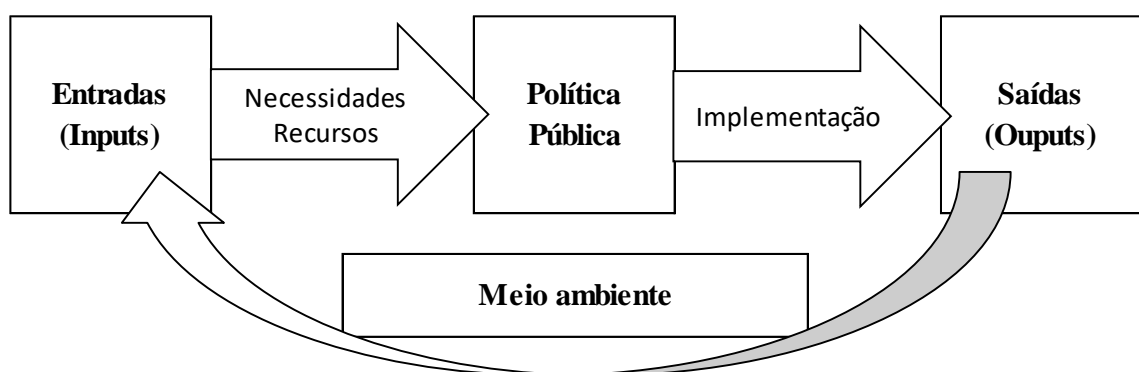


Figura 2.2 – Modelo do Sistema

Fonte: Elaboração própria. Adaptado de Coning et al., 2006.

O modelo sugere, identicamente, um ambiente de formulação de políticas públicas que permite a flexibilidade na implementação e na procura de atender às necessidades. Para a nossa investigação, o modelo é pertinente porque a análise é fundada nas necessidades

crescentes de obtenção de receita pública (*inputs*) e a possível aplicação de um modelo alternativo de tributação do consumo representa uma resposta do sistema a essa mesma necessidade (*output*). Portanto, a resposta do sistema, na nossa visão, seria a introdução de um sistema alternativo capaz de arrecadar maiores níveis de receita ou que, pelo menos, garanta os níveis atuais.

(iii) *Modelo Racionalidade Absoluta*. Este modelo envolve a aplicação de critérios objetivos na seleção da melhor opção (Roth, 2002, p. 88). Este modelo implica que os objetivos e valores do decisor sejam claros, a disponibilidade da informação e conhecimento sobre as possíveis alternativas e resultados e que a decisão adotada seja a mais próxima possível com os valores dos decisores (Roth, 2002, p. 88). Para Gomes (2014, p. 55), corresponde à perspectiva taylorista e positivista, em que é possível alcançar uma alternativa superior através de um processo científico.

Este modelo é apoiado na perspectiva de que os atores são movidos por objetivos e que expressam as suas preferências (Scott, 2009, p. 1). Por outro lado, é definido como o processo que determina quais as opções disponíveis e na seleção da opção mais racional, segundo critérios lógicos (Levin & Milgrom, 2004, p. 1). Os formuladores das políticas públicas procuram o seu próprio interesse (ao invés do interesse nacional) (Mthethwa, 2014, p. 30) e, dessa forma, o modelo implica que os atores necessitem de antecipar os possíveis efeitos das diversas alternativas de ação e quantificar a melhor opção (abordagem egocêntrica) (Van Den Berg & Meadwell, 2004, p. 209).

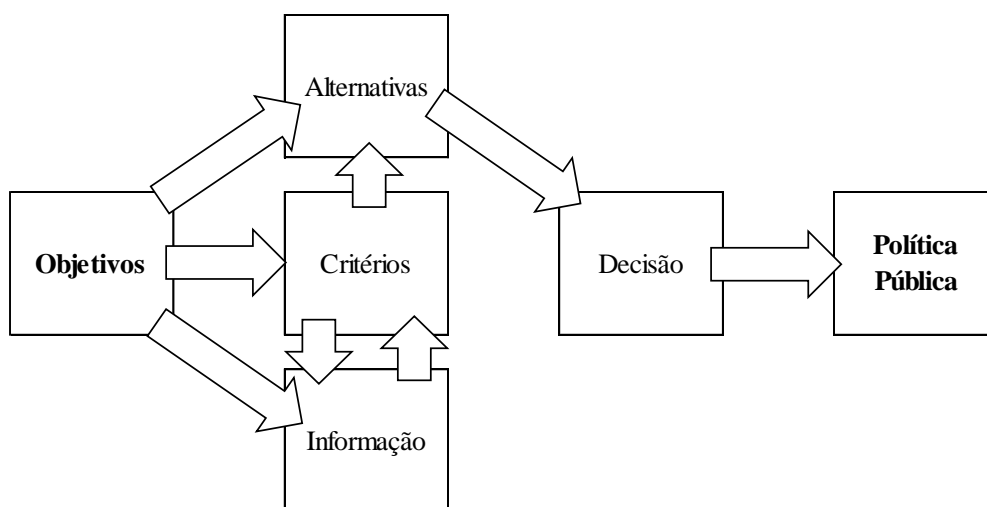


Figura 2.3 – Modelo da Escolha Racional

Fonte: Elaboração Própria.



A figura 2.3 representa a forma de funcionamento do modelo da Escolha Racional, no que diz respeito à elaboração das políticas. No âmbito da nossa investigação, a par do modelo do sistema, este modelo é também pertinente, sobretudo no que toca à análise dos resultados. Este modelo decorre da premissa de que as decisões do Estado, sobretudo em matéria fiscal, são racionais e as opções de tributação refletem a seleção de um modelo, considerado mais eficiente, em detrimento de outros, menos eficientes. No nosso estudo, o Estado é analisado como um ator racional (*homo economicus*), que age de forma estritamente racional (racionalidade absoluta) e visa maximizar os seus interesses.

A capacidade de os atores políticos conseguirem determinar qual a política pública a seguir é uma das partes integrantes do processo de produção das políticas públicas. É, nesse sentido que os modelos prescritivos procuram atender às necessidades dos decisores. Para Fox et al. (2006, p. 13), os modelos prescritivos afetam a tomada de decisão sobre as políticas públicas a serem definidas após a determinação dos impactos e da eliminação dos efeitos negativos antes, durante e depois do processo de implementação. Coning et al. (2006, p. 33) afirmam que os modelos abrangem um conjunto de análises de abordagens para determinar quais as opções de políticas públicas mais adequadas. Assim, os teóricos identificam um conjunto de modelos (entre outros possíveis). No entanto, no âmbito da nossa investigação, apenas serão discutidos aqueles que apresentam uma maior aderência ao tema da investigação.

(i) *Modelo Racionalidade Limitada*. Este modelo foi proposto por Simon (1983) e decorre das críticas ao modelo da racionalidade absoluta, sobretudo à disponibilidade de informação, tanto sobre o problema, como sobre as alternativas disponíveis. Para Deubel (2002, p. 90), a imperfeição das técnicas de comparação das opções e os limites temporais para a tomada de decisão são também limitações importantes para a decisão racional.

Para este modelo, a decisão não é tomada de acordo com a lógica racional absoluta de forma exclusiva. Um dos problemas do modelo racional absoluto deriva da adoção, pelo decisor, da primeira alternativa que pareça a mais satisfatória (Gomes, 2014, p. 56). Tal como o modelo da racionalidade absoluta, também a racionalidade limitada pretende evitar a pior decisão. A diferença reside no facto de que a racionalidade absoluta tem como objetivo o ótimo (melhor solução), enquanto a racionalidade limitada defende a sua impossibilidade e aceita aquela que melhor a satisfaz e é suficiente. Para Simon (1978, p. 356), a satisfação (*satisficing*) corresponde ao processo de procura, ininterrupto, pela

alternativa satisfatória (Simon, 1978, p. 356). Nesse sentido, para Deubel (2002, p. 90), o modelo pretende obter um conjunto soluções, através de critérios razoáveis e a seleção da alternativa satisfatória.

Para Fox et al. (2006, p. 67), o modelo proporciona aos decisores um conjunto de opções para selecionar em relação às políticas públicas, isto é, uma gama variada de ações para escolherem. Logo, de acordo com o presente modelo, os formuladores das políticas devem, necessariamente, conhecer todas as preferências da sociedade, o maior número de alternativas possíveis, os resultados e as consequências de cada uma das alternativas, a percentagem de realização dos objetivos traçados e rejeitados e, então, optar pela alternativa de política que mais contribui para a satisfação das necessidades (Fox et al., 2006, p. 67). Por outro lado, o modelo defende igualmente a ideia de multiconsiderações (alternativas) que dirigem os decisores nas escolhas das alternativas das políticas (Mthethwa, 2014, p. 31). A natureza do modelo permite que os atores envolvidos no processo de elaboração das políticas realizem, pelo menos teoricamente, decisões após a análise de todas as alternativas satisfatórias (Jackson & Tansey, 2017, p. 48).

A figura 2.4 representa o processo de elaboração das políticas públicas, de acordo com o modelo racional limitado. Este modelo é importante para a nossa investigação uma vez que vai ao encontro dos objetivos do estudo. Estes são, referindo novamente, a proposta de aplicação de um modelo alternativo de tributação indireta, a opção por uma política pública fiscal que contribua para a cessação de uma necessidade pública e a observação dos resultados da introdução do modelo à arrecadação de receita fiscal.

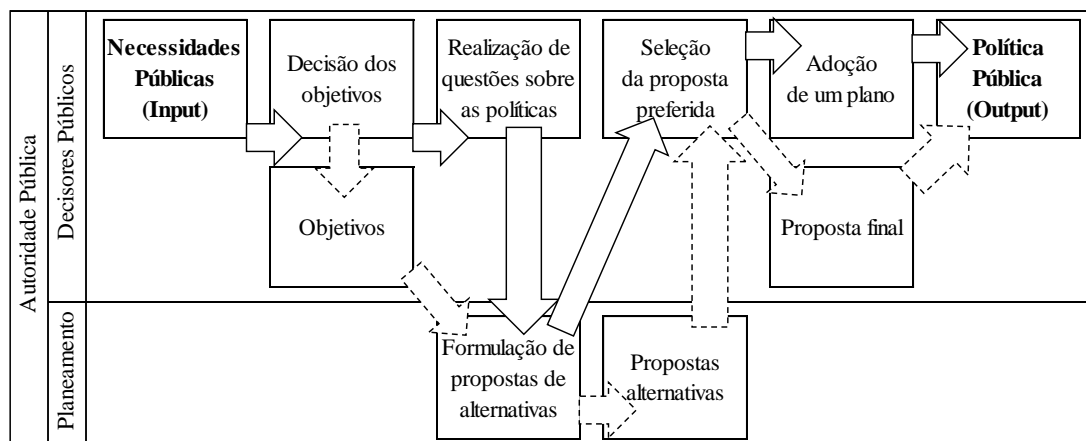


Figura 2.4 – Modelo Racionalidade Limitada

Fonte: Elaboração Própria. Adaptado de Khakee, 1998.

(ii) *Modelo Incremental*. O termo “incremento” significa adição e implica necessariamente adicionar algo ao que já existe, ao invés de realizar uma revisão dos processos. O Modelo Incremental surge como uma reação ao modelo racional absoluto e pretende a otimização ou correção de uma dada decisão, através de pequenas alterações incrementais contínuas (Pedrosa, 2015, p. 45). Segundo Coning e Cloete (2006, p. 34), a mudança incremental é mais rápida e o potencial de conflito das alterações é menor do que com as mudanças radicais, uma vez que existem várias alternativas de políticas disponíveis de forma incremental. Estes autores defendem ainda que a adaptação incremental contribui para a redefinição das políticas de forma contínua.

Lindblom (1959, p. 80) refere que o modelo incremental parte da ideia de que os decisores políticos, envolvidos no processo de desenho das políticas, são fortemente condicionados pela preocupação em salvaguardar os equilíbrios existentes e por não criarem disrupções. Os decisores pretendem, assim, diminuir a complexidade da decisão pública sem desconsiderar os possíveis conflitos e divergências entre as soluções alternativas disponíveis. Na prática, é adicionado, segundo Gregory (1989, p. 146), um novo tipo de limitação à racionalidade – a percepção limitada.

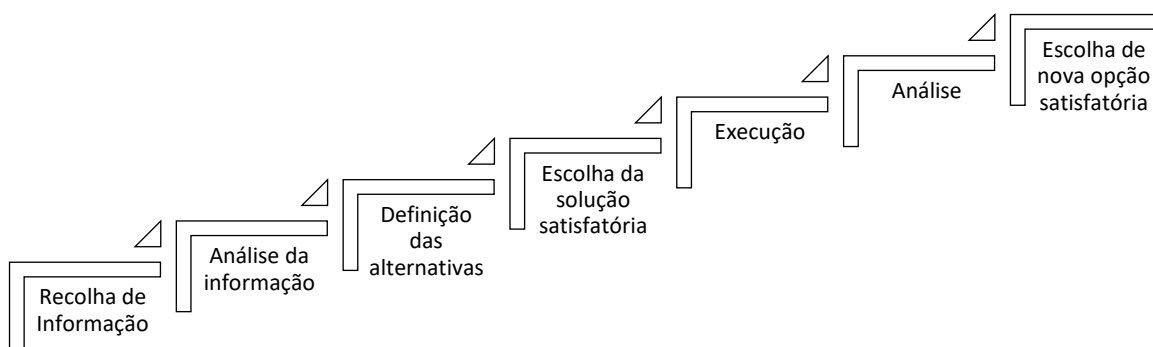


Figura 2.5 – Modelo Incremental

Fonte: Elaboração Própria.

A figura 2.5 reproduz o modelo incremental de formulação das políticas públicas. Para o presente estudo, este modelo é relevante, embora se sugira uma alteração ao processo de arrecadação, porque permite propor uma análise incremental das alternativas de tributação sobre o consumo, ao invés de sugerir uma alteração profunda do sistema de taxas diferenciadas. Este modelo possibilita que sejam observados um número restrito de efeitos da aplicação do modelo de taxa única de IVA (diz respeito aos efeitos das taxas

de 16,85%, 17,20% e 23,00%), o que torna o problema da arrecadação mais fácil de gerir. Por outro, de acordo com esta perspetiva, não existem soluções certas ou erradas, existem sim uma série de opções que vão sendo tomadas em resposta à análise da implementação das políticas. Isto é, o modelo permite produzir novas decisões que alteram a execução da ação pública.

(iii) *Modelo Sondagem Mista*. O processo de elaboração da política pública, sobretudo na fase de decisão, pode ser aplicado a vários modelos em simultâneo. Para Cloete et al. (2006, p. 35), o modelo adotado no processo de produção das políticas deve ser flexível, por forma a acomodar os elementos realmente relevantes para a definição do conteúdo da política pública – abordagem multi-alternativa. Assim, para os autores, o modelo agrega as melhores características dos dois modelos – racional abrangente e incremental –, uma vez que revê as políticas públicas periodicamente, focando-se apenas nas necessidades específicas e nos resultados das políticas públicas (Cloete et al., 2006, p. 35).

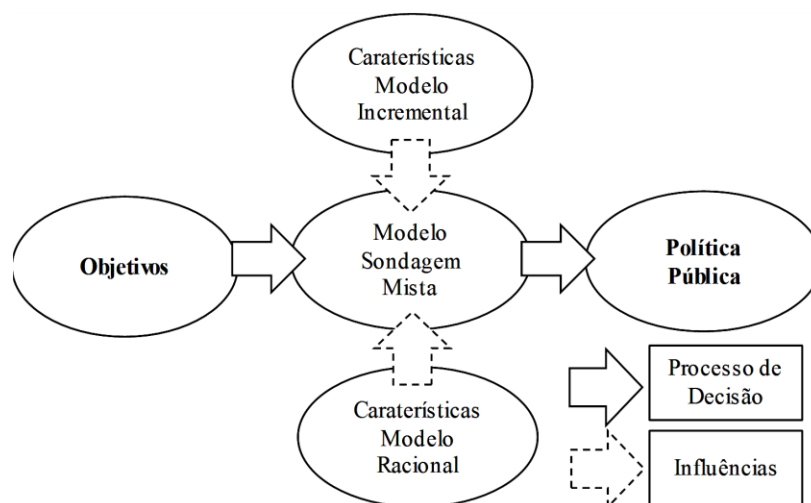


Figura 2.6 – Modelo de Sondagem Mista

Fonte: Elaboração Própria.

Um dos aspetos mais relevantes para este estudo, decorre da sua flexibilidade, ou seja, da sua capacidade de acolher diversas perspetivas de tributação indireta, sobretudo no que toca à base de incidência do imposto. Significa isto que os atores devem ser capazes de observar, na elaboração da política, os pontos realmente importantes para o conteúdo da política fiscal. Por outro lado, é igualmente importante que o modelo proposto tenha em consideração as necessidades de receita do Estado e que seja focado nos objetivos anuais de arrecadação da mesma.

Após uma breve alusão dos modelos de políticas públicas iremos, no próximo ponto, observar as várias noções de avaliação bem como as características, os objetivos e os tipos de avaliação de políticas.

## **2.2. Avaliação das Políticas Públicas**

A avaliação das políticas públicas, sejam estas de natureza fiscal, ou não, surge da necessidade de estabelecer algum tipo de estrutura lógica para a investigação de uma dada política em geral, ou matéria de âmbito setorial. Segundo Mény e Thoenig (1992, p. 196), a avaliação da política pública implica sempre a definição dos limites assim como a estruturação e organização dos critérios que simplifiquem a realidade, no sentido de facultar alguma racionalidade e lógica à ação política e ao processo de elaboração e implementação das políticas públicas.

O processo de avaliação das políticas, e o respetivo valor dos resultados, depende, em parte, das regras institucionais (Knoepfel, Larrue, Varone, & Hill, 2007, p. 241), e dos objetivos dos atores, sejam eles públicos ou privados, em relação ao processo de avaliação (Bussmann, Klöti, & Knoepfel, 1998, p. 113).

No que toca à avaliação das políticas, Contrandriopolous (2006, p. 709) defende que a capacidade da avaliação, enquanto instrumento de análise, é antagónica, não obstante o facto de os dados obtidos serem suportados na presunção de que concorrem para racionalização dos processos de decisão. Todavia, segundo o autor, os atores de vários níveis de decisão não conseguem alcançar um consenso quanto à relevância dos resultados obtidos através das avaliações (Contrandriopolous, 2006, p. 709).

Para Carvalho e Shimizu (2017, p. 26), a institucionalização da avaliação das políticas ocorre sempre que os instrumentos de avaliação incluam ações de aperfeiçoamento, relacionados com os processos de controlo e avaliação das decisões, instituindo a responsabilização dos atores. Por sua vez, Tanaka e Figueiredo (1996, p. 98), mencionam que é importante identificar, não só quem são os atores que gozam da capacidade para mobilizar e alocar os recursos públicos, mas também quem são os destinatários das avaliações. Neste sentido, torna-se necessária a realização de uma análise detalhada dos mesmos, para identificar quem são os atores efetivos do processo de avaliação (Tanaka & Figueiredo, 1996, p. 98).

### 2.2.1. Conceito de Avaliação

A avaliação representa, de facto, um instrumento tanto de informação, de gestão e de legitimação do processo de desenho e implementação das políticas (política primária) como, também, uma ferramenta de validação (política secundária) (Subirats, Knoepfel, Larrue, & Varone, 2008, p. 227). Neste sentido, a avaliação faculta informações sobre a importância, impacto, eficácia e eficiência das ações públicas. De acordo com Knoepfel, Larrue, Varone, & Hill (2007, p. 241), as informações adquiridas, a partir da avaliação, podem exibir um fim e/ou serem aplicadas na investigação e ensino, quando usadas num contexto académico. A avaliação, para os autores, é executada com objetivos específicos – iniciar um processo de formulação de uma política, legitimar uma dada decisão, ou melhorar o controlo e execução de uma política pública –, que se destinam a preparar as bases para decisões futuras e/ou legitimar as políticas já adotadas (Knoepfel, Larrue, Varone, & Hill, 2007, p.241).

A avaliação é referida, amplamente, pela doutrina, como a última fase do processo de políticas públicas (Arenas, 2016, p. 6). Apesar de a avaliação não ser inicialmente observada como um dos componentes essenciais do quadro científico das políticas públicas, foi, ao longo do tempo, gerando um interesse cada vez maior no campo académico e, com Lasswell, acabou por ganhar o seu lugar na teoria da ação pública. Em resultado desses esforços, foram desenvolvidos um conjunto de noções que ajudam os investigadores a identificarem os limites, as características e os elementos comuns da definição (quadro 2.4).

Quadro 2.4 – Algumas Definições de Avaliação das Políticas Públicas

Autor	Definição
Ralph Tyler & Witold Tyloch (1950)	Avaliação das políticas é “o processo pelo qual é necessário decidir em que medida os objetivos de um dado programa foram alcançados”.
Irwin Epstein & Tony Tripodi (1977)	É “o processo pelo qual a eficiência e a eficácia de um dado programa são analisadas”. Nesse sentido, “implica a recolha, tratamento e interpretação de informações sobre o cumprimento dos objetivos do programa em relação à sua previsão”.
David Nachmias (1979)	É a análise “objetiva, sistemática e empírica dos efeitos que as políticas e programas públicos, em curso, têm sobre as suas metas em termos dos objetivos a que se destinam atingir”.
Joint Committee on Standards for Educational Evaluation (1981)	Para o Comité Conjunto de Padrões para Avaliação Educacional a avaliação é a “investigação sistemática do valor ou mérito de um objeto” (política pública).

Lee Cronbach (1980)	É o “ <i>fornecimento de informações para a tomada de decisão em relação a uma determinada intervenção</i> ”.
Mario Espinoza Vergara (1983)	É a “ <i>comparação, em um dado momento, daquilo que foi obtido por meio de uma ação com o que deveria ter sido alcançado</i> ”.
Eleanor Chelimsky (1985)	É a “ <i>aplicação de métodos de investigação sistemáticos para a avaliação da elaboração, implementação e eficácia</i> ” da política.
Michael Patton (1987)	Abrange “ <i>a compilação sistemática de informações sobre as atividades, características e resultados de um dado programa, com a finalidade de reduzir a incerteza, aumentar a eficácia e a tomada decisões de acordo com a execução do programa e dos beneficiários das políticas</i> ”.
Peter Rossi, Howard Freeman & Gary Sandefur (1989)	É “ <i>aplicação sistemática dos processos da investigação [...] com o objetivo de valorizar [...] o desenho, a implementação e a utilidade dos programas</i> ”.
Eric Monnier (1995)	Avaliação “ <i>tem por objetivo avaliar os fundamentos de uma intervenção pública, a partir da comparação dos seus efeitos com os atuais sistemas de valores</i> ”.
Thomas Dye (1995)	É a “ <i>análise científica dos resultados de curto e longo prazo das políticas, tanto nos grupos sociais e nas situações para as quais a política foi concebida, quanto na sociedade em geral, e a análise dos custos atuais e futuros dos benefícios</i> ”.
Evert Vedung (1997)	Retrata a “ <i>avaliação retrospectiva [...] dos méritos, importância e valor da aplicação, produtividade e resultados das intervenções governamentais</i> ”.
Michael Scriven (1998)	É a “ <i>investigação sistémica do valor ou mérito de um objeto</i> ”.
John Owen & Patricia Rogers (1999)	A avaliação “ <i>é usada para verificar, [...], se o programa está dentro das metas em termos dos objetivos propostos</i> ” e “ <i>visa fornecer informações atualizadas sobre o progresso real da implementação em comparação com as metas, de modo que a ênfase seja colocada em desvios do desempenho esperado e ações sugestivas</i> ”.
Liam Murphy & Thomas Nagel (2002)	É o processo de “ <i>determinação de qual das políticas públicas [...] alternativas é capaz de alcançar um determinado conjunto de objetivos à luz das relações entre as políticas e os objetivos</i> ”.
Larry Gerston (2010)	Corresponde à “ <i>eficiência de uma política pública no que diz respeito à percepção de intenções e resultados</i> ”.
Thomas Birkland (2011)	É um “ <i>processo de investigação que pretende determinar se um determinado programa atingiu os resultados pretendidos</i> ”.
Michael Howlett (2012)	Consiste na análise do “ <i>cumprimento dos objetivos propostos de uma dada política pública e, em caso negativo, o que poderia ter sido feito para eliminar os entraves à sua concretização</i> ”.
Japan International Cooperation Agency (2014)	É uma “ <i>avaliação sistemática e objetiva de um projeto, programa ou política em implementação ou concluído, a sua conceção, implementação e resultados</i> ”.

Christoph Knill & Jale Tosun (2020)	Trata-se da “ <i>produção de informações para comparar os efeitos pretendidos e reais das políticas públicas e pode referir-se às percepções sobre os produtos, resultados e/ou impactos das políticas</i> ”.
-------------------------------------	---

Fonte: Elaboração própria. Adaptado de Arenas (2016).

Nota: Tradução do autor.

Dada a importância da definição de avaliação de políticas públicas para a nossa investigação, no quadro 2.4 é possível observar alguns elementos comuns. Para Ruesta (2001, p. 29), esses elementos comuns são: o objeto, o procedimento, a função e a utilidade (Figura 2.7).

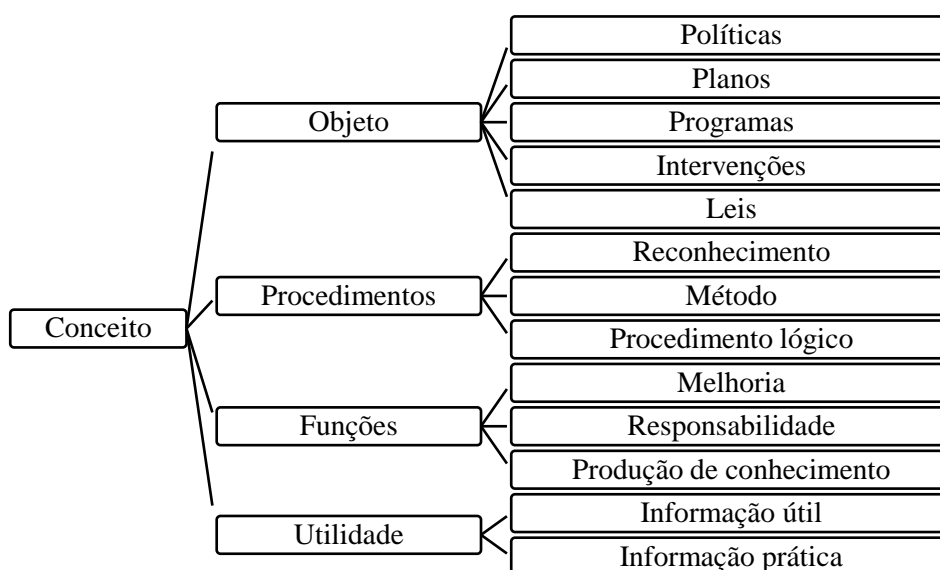


Figura 2.7 – Elementos do Conceito de Avaliação

Fonte: Elaboração própria. Adaptado de Ruesta (2001).

A primeira dimensão da definição de avaliação das políticas públicas é o objeto e remete para a pergunta: o que avaliar. Na avaliação das políticas, são avaliados os programas (realidade específica e balizada) e as políticas em geral. Neste sentido, a avaliação tem, geralmente, como objeto qualquer tipo de intervenção pública que pretenda resolver um problema social (Ruesta, 2001, p. 30), seja em geral (políticas) ou individual (planos, programas, intervenções, leis). As intervenções não são estáticas e possuem um ciclo de vida, desde a sua produção até aos seus impactos de médio e longo-prazo (Ruesta, 2001, p. 30). O objeto da avaliação tem, no entanto, vindo a sofrer transformações ao longo do tempo (Arenas, 2016, p. 8). Isto é, apesar de as primeiras etapas de desenvolvimento da avaliação tenderem a observar como objeto apenas os resultados e efeitos dos programas, presentemente, o objeto estende-se igualmente ao desenho da política (intervenção pública) e ao próprio processo de implementação (Arenas, 2016, p. 8).



Relativamente à dimensão dos procedimentos, para além da recolha e análise sistemática das informações, é também levado a cabo um processo sistemático, no qual a recolha e análise da informação é realizada visando avaliar o objeto a ser em questão (Ruesta, 2001, p. 30). A dimensão do procedimento, para Arenas (2016, p. 8), refere-se à forma como as avaliações são realizadas. Para o autor, a avaliação é um processo intelectual e científico em que está implícito o conhecimento dos objetivos a alcançar (articulados em torno de uma metodologia estruturada de forma rigorosa que seleciona, interpreta e valoriza as informações sobre o objeto de avaliação (Arenas, 2016, p. 8). Assim, o processo sistemático é definido através de três fatores: (i) a perceção da atividade de avaliação (o objeto sabe que está a ser avaliado); a existência de uma ordem metodológica (aplicação de meios de investigação); e a presença de uma trajetória lógica de avaliação (a informação é recolhida, interpretada e valorizada com bases nas interpretações) (Ruesta, 2001, p. 30).

É devido à índole prática que Patton (1982, p. 273) refere que um dos elementos do conceito de avaliação diz respeito às suas funções (porquê ou a razão de ser). De facto, a avaliação das políticas públicas não é realizada de forma abstrata, é intencional e no sentido de aprimorar os programas e as políticas avaliadas (Ruesta, 2001, p. 32). Segundo Arenas (2016, p. 8), a teoria é unanime quanto às funções da avaliação e para que possa ser considerada uma verdadeira avaliação é necessário: (i) aperfeiçoar a ação pública (políticas, programas) em avaliação; (ii) a avaliação deve ser responsável; e/ou (iii) produzir conhecimento para futuras avaliações.

A avaliação das políticas é, em primeiro lugar, um processo ininterrupto de melhoria. Vedung (1997, p. 139) refere, pois, que a avaliação consiste no aperfeiçoamento das políticas. É, logo, uma função que prevê, para Stufflebeam e Anderson (1995, p. 17), a existência de um serviço ou o seu aperfeiçoamento – seja na vertente estratégica, ou na dimensão técnica. Anderson e Ball (1978, p. 212) referem que a função educacional da avaliação, a partir dos ensinamentos adquiridos nos processos anteriores, define a utilidade das transformações e aperfeiçoamentos das políticas públicas. Em consequência, para que a função educacional seja eficaz, de acordo com Arenas (2016, p. 8), as avaliações devem ser suficientemente flexíveis para absorver as mudanças e os rápidos ajustes às políticas públicas e programas.

Em segundo lugar, Martínez del Olmo (2006, p. 180) reconhece a existência de uma função relacionada com a responsabilização. Para a autora, a avaliação da responsabilidade facilita a informação relativa aos responsáveis pela implementação dos programas e tomada de decisão.

A autora defende também que a função de responsabilização pode ser examinada segundo uma perspetiva político-administrativa (Martínez del Olmo, 2006, p. 180). A perspetiva política diz respeito à avaliação da satisfação do compromisso democrático estabelecido entre os cidadãos e os seus representantes políticos, avaliando o grau de cumprimento entre os objetivos propostos pelos atores políticos e a gestão dos recursos públicos confiados pela sociedade. A dimensão administrativa retrata, por sua vez, a forma e grau de observância do Estado (Administração) com os objetivos políticos e gestão dos recursos, avaliando o cumprimento dos objetivos traçados e a gestão dos recursos públicos em dois níveis: de baixo para cima (nível técnico-administrativo) e de cima para baixo (nível político). Segundo Vedung (1997, pp. 101-106), a responsabilidade pode ser observada de acordo com quatro perspetivas: política (os atores políticos podem avaliar se a administração está realmente a cumprir com as tarefas atribuídas); gestão (os gestores podem avaliar o grau de cumprimento das tarefas dos técnicos); pública (a sociedade pode avaliar até que ponto os atores políticos e funcionários públicos estão a desempenhar as suas funções); e do “cliente” (o cidadão pode exigir dos serviços públicos a prestação de serviços satisfatórios, justos e de qualidade). Para Rossi, Lipsey e Freeman (2004, p. 85), a avaliação deve observar a legalidade, fiscalidade, prestação de serviços, impacto e eficiência.

Para além da melhoria e responsabilidade, a dimensão função também está ligada à produção de conhecimento. A avaliação das políticas é observada como um instrumento de produção de conhecimento e serve para adquirir informações para e sobre as ações públicas futuras (Arena, 2016, p. 9). As informações obtidas não só aumentam como aprimoram o conhecimento sobre o processo de elaboração e implementação das políticas públicas, contribuindo também para desenvolver conhecimento preventivo sobre os problemas coletivos e as melhores formas de abordá-los a partir do setor público (Ruesta, 2001, p. 33).

No que diz respeito à produção de conhecimento, Vedung (1997, pp. 102-111) menciona que é um efeito colateral e não uma consequência fundamental da avaliação (que está subordinada às funções de melhoria e responsabilidade).

O último sentido do conceito é a utilidade e advém da relevância da avaliação para o processo de ação pública (Ruesta, 2001, p. 32), que deve ser disposto de acordo com dois sentidos. Por um lado, a avaliação deve ser capaz de gerar informações úteis para o objeto avaliado e para o seu contexto específico (Ruesta, 2001, p. 32). Por outro lado, a informação produzida deve ser

de índole prática, isto é, deve estar direcionada para a ação, propondo direções de ação futura (que pode corresponder à preservação, alteração ou encerramento de determinados programas ou políticas avaliadas) (Ruesta, 2001, p. 32). Para Monnier (1995, p. 13), a utilidade é um dos elementos-chave da avaliação e é obtido através da inclusão dos diversos atores envolvidos no processo de avaliação. Para Vedung (1997, p. 265), a avaliação é profícua porque possui uma orientação claramente prática, isto é, pretende desempenhar um papel em ações futuras. Weiss (1998, p. 18), por sua vez, defende que é a índole prática da avaliação que a distingue das outras formas de investigação (a utilidade é a base da avaliação).

Para a nossa investigação, a noção de avaliação de políticas públicas é baseada nas definições de Tyler, Knill e Tosun, Nachmias, Cronbach, Vergara, Chelimsky, Patton, Munnier, Gerston, Birkland e União Europeia.

A avaliação das políticas públicas, segundo a nossa perspetiva, é o modo pelo qual são medidos (Tyler, 1950), avaliados (Munnier, 1995) e observados (Gerston, 2010) os programas e projetos, a conceção e execução (União Europeia, 2015) e os resultados pretendidos e reais das políticas públicas (Knill & Tosun, 2020), em implementação ou concluídos (União Europeia, 2015), num dado momento (Vergara, 1983), de forma objetiva, sistemática e empírica (Nachmias, 1979), através da aplicação de métodos de investigação (Chelimsky, 1985), para obter informações (Cronbach, 1980) no sentido de reduzir a incerteza da tomada de decisão (Patton, 1987) e determinar se uma dada política foi capaz ou não de alcançar os resultados pretendidos (Birkland, 2011).

Em relação à noção de avaliação, tendo em conta os autores indicados, é do nosso entendimento que o termo inclui um conjunto de avaliações sistemáticas e objetivas de um dado projeto, programa ou política (desde a definição da agenda, formulação, implementação até à avaliação). De facto, julgamos que o objetivo das avaliações das políticas é guiar os decisores públicos, direcionando os mesmos quanto à continuidade, necessidade de correções ou, ainda, de interromper uma dada medida, programa e/ou projeto público. Por outro lado, as avaliações das políticas públicas são realizadas em todos os domínios da administração pública (de forma informal e/ou formal).

Ao nível científico, observamos que a maioria dos autores defende que a avaliação das políticas públicas é um dos campos científicos da Ciência Política e dedica-se à investigação das políticas

públicas. Porém, tal como é defendido por Scriven (1995, p. 49), consideramos, atualmente, que a avaliação das políticas públicas é uma realidade autónoma da Ciência Política e uma disciplina totalmente independente.

No que respeita à literatura, é possível apurar que os autores tendem a convergir quanto ao facto de que a avaliação das políticas públicas consiste na aplicação ordenada e metódica dos métodos de investigação (procedentes das ciências sociais), alicerçados na análise empírica dos dados e que consiste na atribuição de valor às políticas, aos seus efeitos e a todos os atos que pretendam alterar os conteúdos das políticas, projetos e/ou programas. Ao assumirmos esta premissa, de que a avaliação das políticas públicas consiste na atribuição de um valor às medidas públicas, então, nesse caso, esta inclui a execução de um trabalho de avaliação em que o objeto de estudo é, simultaneamente, a capacidade das entidades públicas para atingirem os seus objetivos, e ainda, a observação dos objetivos das ações públicas e os mecanismos de implementação dessas ações. O problema é que, para serem executadas as avaliações das políticas, é imprescindível estabelecer, antecipadamente, quais os critérios de avaliação, fundamentados nos processos de elaboração e implementação e resultados das políticas.

A avaliação das políticas, na nossa perspetiva, é a análise e aclaração do critério ou dos critérios que fundamentam a elaboração e implementação de uma dada política pública e quais são os argumentos que a tornam preferível a qualquer outra alternativa de política disponível. De outro lado, um dos problemas da avaliação, ao nível instrumental, é relativa à aplicação de critérios de avaliação exclusivamente económicos nas avaliações de eficiência. Os critérios meramente económicos são, de um modo geral, controversos e nesse sentido é importante considerar, nas avaliações, não apenas os custos económicos e administrativos das políticas, mas identicamente os custos e benefícios políticos.

### **2.2.2. Principais Caraterísticas da Avaliação das Políticas Públicas**

Após a observação dos elementos que formam a definição de avaliação das políticas públicas iremos, agora, observar resumidamente as suas principais caraterísticas (Figura 2.8).

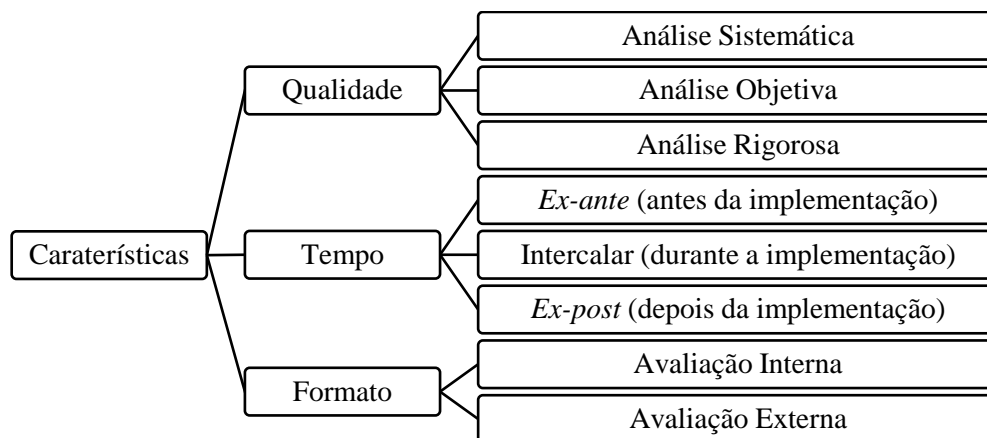


Figura 2.8 – Características da Avaliação das Políticas Públicas

Fonte: Elaboração própria. Adaptado da OCDE (2020).

As principais caraterísticas da avaliação das políticas públicas, segundo a OCDE (2000, p. 21), são: a qualidade (análise sistemática, objetiva e rigorosa); a definição de tempo (antes, durante e depois da implementação) e as modalidades de avaliação (avaliação interna e externa).

A primeira caraterística é a qualidade. A qualidade da avaliação depende do rigor metodológico e da confiabilidade das informações obtidas (OCDE, 2020, p. 21). Nesse sentido, para a OCDE (2020, p. 21), a qualidade da avaliação e, por consequência, da informação obtida, decorrem dos seguintes aspetos:

(i) *Análise sistémica*. A avaliação das políticas públicas deve ser executada de acordo com um processo ordenado, estruturado e apoiado num conjunto de métodos científicos (OCDE, 2020, p. 21). Segundo Gasper (2018, p. 5), as decisões públicas devem ser fundamentadas em abordagens sistémicas, baseadas em teorias, lógica, raciocínio e por princípios precisos, ao invés de suposições, termos vagos, difusos e generalidades.

(ii) *Análise objetiva*. As avaliações devem ser dirigidas pelo princípio da imparcialidade (neutralidade da avaliação), sem qualquer tipo de enviesamento ou predomínio dos atores políticos ou dos formuladores das políticas públicas na elaboração e implementação das políticas públicas (Parkhurst, 2017, p. 45).

(iii) *Análise rigorosa*. As avaliações devem ser rigorosas e executadas através de métodos científicos estruturados e fundamentados (definição e análise de hipóteses), adaptados aos objetos de análise (Commission on Evidence-Based Policymaking, 2017, p. 17).

A segunda característica é a definição do tempo. O tempo é um critério fundamental para a diferenciação, seja do ponto de vista metodológico como do ponto de vista analítico (OCDE, 2020, p. 21). A avaliação pode assumir duas formas distintas: *ex-post* e *ex-ante*. Para Smismans (2015, p. 8), o termo avaliação *ex-post* refere-se a uma avaliação retrospectiva que pode ser realizada no meio de uma proposta de política (provisória), na conclusão (final) ou após o desfecho da intervenção (*ex-post* em sentido estrito). Para o autor, a avaliação *ex-post* é uma ferramenta de prestação de contas, próxima da auditoria e do controlo de desempenho (Smismans, 2015, p. 9). Porém, para a OCDE (2020, p. 21), a avaliação *ex-post* também é fundamental na aprendizagem e compreensão da execução dos objetivos das políticas e para a definição de uma teoria da mudança. Por outro lado, a avaliação *ex-ante* diz respeito a um conjunto de regras, instruções e procedimentos que possibilitam às instituições públicas obterem um grupo de alternativas de políticas socialmente relevantes (OCDE, 2020, p. 22). A avaliação *ex-ante* possibilita a realização de uma avaliação caso a estratégia definida e os objetivos propostos sejam importantes para as necessidades dos grupos-alvo (OCDE, 2020, p. 22) e caso os pressupostos relativos aos efeitos e impactos esperados sejam realistas e estejam em sintonia com os recursos disponíveis (The European Network for Rural Development, 2014, p. 5).

Relativamente às novas abordagens da avaliação de políticas públicas, Mergaert e Minto (2015, p. 47) referem a tentativa e procura pela doutrina em relacionar a avaliação *ex-ante* e *ex-post* e, igualmente, pelo uso de um sistema de avaliação centrado em todo o ciclo de políticas, em todas as áreas de políticas públicas, de forma a abranger os dois tipos de avaliação (Smismans, 2015, pp. 7-8). De acordo com um estudo realizado pela OCDE (2020, p. 22) a treze países-membros, concluiu-se que sete países-membros aplicam métodos *ex-post*, cinco usam os modelos *ex-ante* e um aplica ambos os modelos. Por outro lado, no mesmo estudo, a OCDE (2020, p. 22) conclui que o contexto de aplicação e uso dos modelos de avaliação é diversificado. No que diz respeito à nossa investigação, a avaliação das despesas e receitas, programas e ações públicas tende, de acordo com a OCDE (2020, p. 22), a ser predominantemente uma avaliação *ex-post* dos resultados, efeitos e impactos das medidas.

A terceira característica é o formato e está associada a “quem” realiza a avaliação. Schoenefeld e Jordan (2017, p. 276) defendem que existem dois tipos de avaliação: interna (apontada de formal, institucional e/ou orientada pelo governo) e externa (designada de informal e/ou orientada pela sociedade). A primeira (avaliação interna), refere-se a uma avaliação de

intervenção conduzida por uma organização governamental. Neste tipo de avaliação, para Schoenefeld e Jordan (2017, p. 277), os avaliadores internos conseguem obter mais conhecimento sobre as políticas públicas, produzir uma avaliação mais precisa (tendo em conta o contexto) e obter um acesso privilegiado a dados considerados essenciais (que os avaliadores externos não conseguem obter). Porém, no processo de elaboração de uma avaliação, os avaliadores internos podem estar sob pressão dos atores políticos e de restrições de tempo (no sentido de serem apresentados resultados), o que pode afetar a validade das conclusões da avaliação (OCDE, 2020, p. 22). A avaliação externa, refere-se à avaliação de intervenção conduzida por entidades externas ao governo. Em conformidade com Schoenefeld e Jordan (2017, p. 278), a avaliação externa é considerada mais independente e os resultados são potencialmente mais confiáveis. Porém, apesar deste tipo de avaliação ser apontada como independente, está limitada ao conhecimento do avaliador sobre o processo da política pública e do contexto, bem como ao acesso a dados relevantes (OCDE, 2020, p. 22).

Na prática, relativamente à seleção do tipo de avaliação, não existem evidências para determinar qual dos dois tipos de avaliação pode ser considerada a melhor, a pior ou a preferida (OCDE, 2020, p. 22).

As diferenças entre as avaliações internas e externas podem, por vezes, segundo Schoenefeld e Jordan (2017, p. 279), ser esbatidas na aplicação de abordagens mistas, em que são combinadas avaliações internas com algumas externas para aspetos mais específicos e/ou técnicos de uma dada política pública ou programa. Os atores políticos podem encomendar avaliações a entidades externas e, ao mesmo tempo, garantir um controlo efetivo através dos funcionários públicos, sobre todas as questões abordadas na avaliação (Schoenefeld & Jordan, 2017, p. 279).

Relativamente à seleção do tipo de avaliação (interna ou externa), esta depende de como cada abordagem de análise é encaixada nos objetivos da avaliação e do contexto sociopolítico (Schoenefeld & Jordan, 2017, p. 279).

Para a Comissão Europeia (2013, p. 29), a avaliação é definida em quatro aspetos: operacional (todos ou parte dos domínios de intervenção); institucional (todas ou parte das autoridades), temporal (período de tempo) e geográfico (um, mais ou parte de territórios, regiões ou cidades).

### 2.2.3. Objetivos da Avaliação das Políticas Públicas

Apesar da possível confusão que possa existir, na doutrina, entre os objetivos e as funções das avaliações, ambos os elementos são distintos (Arena, 2016, p. 13). A função da avaliação é mais restrita do que os objetivos e resume-se a três grandes aspetos (qualidade, tempo e formato), que alicerçam o sentido – o porquê – da avaliação (responsabilização, produção de conhecimento e melhoria). Por outro lado, os objetivos das avaliações podem ser diversos e representar os fins práticos e específicos pretendidos por uma dada avaliação. Nesse sentido, para Arenas (2020, p. 13), há que determinar qual é a função da avaliação, quando esta tem um dado objetivo. Em relação à avaliação, podem ser apresentados os seguintes objetivos:

(i) *Simplificar o processo de tomada de decisão.* Para Weiss (1998, p. 4), a avaliação é um processo de produção de informações que viabiliza a tomada de decisão sobre algum aspeto da política ou programa em avaliação (correção, ajuste, manutenção e suspensão). Para Chelimsky (1998, p. 37), é o processo de tomada de decisão nas várias fases do ciclo das políticas públicas (elaboração, implementação e responsabilização).

(ii) *Contribuir para o processo de aprendizagem organizacional.* Arenas (2016, p. 13) refere que a avaliação é um instrumento de aquisição de conhecimentos e serve de *feedback* ao processo organizacional. Assim, o objetivo está centralizado no processo, estrutura, organização bem como nos demais elementos que instituem o programa em avaliação.

(iii) *Satisfação das formalidades administrativas.* Decorre da necessidade de atender aos requisitos formais de alguns processos administrativos (subvenções, contratos e acordos) que requerem uma avaliação da ação, programa ou projeto público (Arenas, 2020, p. 13).

(iv) *Obtenção de alguns fins estratégicos.* Os fins estratégicos podem incluir um conjunto de objetivos discutíveis, que ocultam alguns tipos de fins simulados (Ballart, 1992, p. 84). Para Ballart (1992, p. 84), os objetivos servem para escapar a algumas responsabilidades políticas, atrasar processos de tomada de decisão, rever alguns tipos de compromissos sociais e gerar, perante a sociedade, uma imagem pública aceitável. De facto, para o autor, a avaliação das políticas trata-se de uma avaliação de natureza ritual, realizada somente



para cumprir com as disposições legais, mas sem utilidade para os atores dos programas (Ballart, 1992, p. 84).

Sapru (2004, p. 172) refere que as avaliações das políticas ajudam a esclarecer os valores que estão subjacentes à seleção dos objetivos. De acordo com este ponto de vista, os valores são esclarecidos através de metas adequadamente definidas e os objetivos podem ser discutidos em relação aos problemas que estão a ser abordados (Sapru, 2004, p. 172). A avaliação das políticas fornece um conjunto de procedimentos e instrumentos no sentido de avaliar as metas e objetivos previamente definidos (Carvalho, 2013, p. 100). Sapru (2004, p. 172) indica, igualmente, que a avaliação é o resultado de um conjunto de esforços públicos no sentido de reestruturar as políticas e na contribuição para o surgimento de novos objetivos e de possíveis soluções.

No decurso da implementação das políticas, estas podem ser reestruturadas de acordo com as novas condições que foram avaliadas, seja porque as informações obtidas possibilitam a inferência de que as necessidades foram atendidas ou porque as ações públicas produziram ainda mais problemas do que aqueles que foram resolvidos (Sapru, 2004, p. 173).

A avaliação das políticas é, sobretudo, um esforço para observar os efeitos das políticas em termos dos objetivos definidos. Isto é, esta avaliação é um instrumento de utilidade (Sapru, 2011, p. 173) e essa utilidade é a produção de informação (Boyle, Breul, & Dahler-Larsen, 2011, p. 10).

Para Boyle, Breul e Dahler-Larsen (2011, p. 10), existem diversas utilidades para a informação produzida pela avaliação das políticas públicas e cada uma delas tem um conjunto particular de codificações ou estruturas de interpretação que influenciam, mas não determinam, o significado e a finalidade da informação. Nesta perspetiva, os autores definiram e explicaram alguns dos objetivos conhecidos e convencionais da informação obtida através da avaliação das políticas:

(i) *Informação enquanto instrumento de controlo*. Segundo Boyle, Breul e Dahler-Larsen (2011, p. 10), a informação da avaliação funciona como um instrumento de controlo, de forma diferente do controlo hierárquico ou burocrático. A informação, conseguida através da avaliação, segundo os autores, é um instrumento de controlo público quando uma parte dessa informação for, forçosamente, disponibilizada aos cidadãos (Boyle, Breul, & Dahler-Larsen, 2011, p. 10). Por outro lado, existe um conjunto de atores sociais, como

sejam, por exemplo, os jornalistas, que têm acesso às informações das avaliações, o que lhes permite exercer um controlo mais mercantil da informação e menos burocrático. Nesta lógica, os utilizadores da informação podem auxiliar a administração pública no controlo dos serviços públicos. De acordo com os autores, este tipo de utilidade da informação não é menos exigente do que o controlo burocrático e não fornece a garantia de que os utilizadores da informação considerem as informações da avaliação relevantes (Boyle, Breul, & Dahler-Larsen, 2011, p. 10). Na realidade, as entidades públicas podem, simplesmente, evitar disponibilizar os resultados da avaliação devido à consciencialização de que podem ser responsabilizadas.

(ii) *Informação enquanto instrumento de conhecimento.* De acordo com Weiss (1998, p. 4), a difusão dos resultados da avaliação através das novas tecnologias, proporcionou uma maior difusão dos resultados e dos conhecimentos adquiridos. Por outro lado, de acordo com Boyle, Breul e Dahler-Larsen (2011, p. 10), o conhecimento não é obtido através da difusão dos resultados e sim por intermédio das conclusões das avaliações.

(iii) *Informação enquanto instrumento de investigação.* A disponibilidade dos resultados da avaliação, na perspetiva de Boyle, Breul e Dahler-Larsen (2011, p. 11), é um elemento importante para incrementar a probabilidade de serem executados estudos sobre o objeto avaliado.

(iv) *Informação enquanto instrumento de decisão.* Os resultados da avaliação devem ser um elemento de suporte à decisão pública no sentido de produzir informações quanto à organização e hierarquização das atividades públicas. Por outro lado, para Boyle, Breul e Dahler-Larsen (2011, p. 11), um dos aspetos dos resultados da avaliação é que os critérios da avaliação e as informações obtidas são alvo de escrutínio tanto pelas instituições como pelos cidadãos.

(v) *Informação enquanto instrumento de avaliação do utilizador-pagador.* Os resultados da avaliação podem auxiliar os cidadãos, utilizadores dos serviços públicos, a tomarem melhores decisões, sustentadas por escolhas informadas (Hirschman, 1970, p. 39).

(vi) *Informação enquanto notícia.* Por vezes, no que respeita às informações da avaliação, os resultados obtidos chegam às notícias jornalísticas (Boyle, Breul, & Dahler-Larsen,

2011, p. 11). As notícias relativas às avaliações, para Boyle, Breul e Dahler-Larsen (2011, p. 11), são usualmente codificadas de diversas formas específicas e tendem a realçar uma visão particular do objeto avaliado. Nesse seguimento, as notícias tendem a aumentar as interpretações simplificadas da realidade, altamente complexa, da administração pública e dos atores. Por outro lado, os atores político-administrativos também estão interessados na apresentação, ao público, de resultados específicos (que sejam mais favoráveis), porém, devido à distância no tempo e no espaço entre os atores e o público (cidadãos), por meio da comunicação social, os atores podem não saber como o público-alvo recebe a sua mensagem. Para Thompson (2011, p. 157), na realidade, em relação às notícias, existem mais equívocos e erros na transmissão da informação do que seria de esperar caso as notícias estivessem sob o controlo dos atores.

(vii) *Informação enquanto instrumento de marketing*. As entidades públicas, ao nível dos resultados da avaliação pública, podem aplicar as informações de forma autopromocional (Boyle, Breul, & Dahler-Larsen, 2011, p. 11). Uma das desvantagens deste tipo de objetivo decorre do aprimoramento das informações em relação aos utilizadores e muitas das vezes com um discurso voltado para o marketing (Boyle, Breul, & Dahler-Larsen, 2011, p. 11). Por outro lado, o discurso público também tende a privilegiar a seleção e apresentação de resultados específicos da avaliação.

(viii) *Informação enquanto instrumento de melhoria da organização*. As publicações dos resultados das avaliações públicas podem acrescentar, junto das entidades públicas, novos conhecimentos aos processos e procedimentos de uma dada entidade e, assim, melhorar seu o desempenho (Boyle, Breul, & Dahler-Larsen, 2011, p. 12). Todavia, Van Thiel e Leeuw (2002, p. 267), referem que os estudos mais recentes apontam que a avaliação das políticas públicas leva, por vezes, ao designado “paradoxo de desempenho”. Este é o paradoxo segundo o qual a introdução de mais medidas de correção ou uma melhoria no desempenho não levam a melhores resultados, mas sim a comportamentos organizacionais que possam satisfazer os indicadores de avaliação (Van Thiel & Leeuw, 2002, p. 267).

(ix) *Informação enquanto instrumento de imagem e discurso*. No que respeita à avaliação das políticas públicas, os resultados das avaliações são geralmente apresentados com uma imagem específica do que é bom, do que é mau, de qual é o problema coletivo que

necessita de ser resolvido e quais são as medidas que podem, potencialmente, ser aplicadas (Boyle, Breul, & Dahler-Larsen, 2011, p. 12). Estas imagens resultantes da avaliação, traduzem quadros interpretativos e visões dos avaliadores sobre o objeto de avaliação. Para Boyle, Breul e Dahler-Larsen (2011, p. 12), apesar de os resultados poderem ser verificados quanto à validade técnica, as visões subjacentes à avaliação não o são. De acordo com Edelman (1977, p. 37), por vezes, os resultados das avaliações públicas podem ser encaminhados para um propósito específico (os atores políticos difundirem os resultados de acordo com uma imagem (resultado) específica) e, assim, reterem alguma informação específica das avaliações obtidas.

Apesar de alguns dos objetivos da informação produzida pelas avaliações das políticas serem complementares, outros podem entrar em discordância. Por outro lado, quando as organizações públicas competem entre si, no sentido de alcançarem melhores níveis de desempenho, centrando os esforços de avaliação no utilizador-pagador e no marketing público, diminuem a propensão à difusão e adoção das melhores práticas (Boyle, Breul, & Dahler-Larsen, 2011, p. 12). Por outro lado, as entidades públicas também podem hesitar em participar nas avaliações caso saibam que os resultados insatisfatórios podem ser posteriormente publicados numa classificação ou tabela dirigida aos cidadãos (Boyle, Breul, & Dahler-Larsen, 2011, p. 12).

As avaliações das políticas, tal como a implementação das políticas, apresentam efeitos diretos e indiretos, pretendidos e indesejados, relacionados com os objetivos políticos. Porém, é-nos impossível descrever, na presente investigação, todos os objetivos das avaliações das políticas, bem como todos os seus efeitos e resultados. Atualmente, a avaliação das políticas faz parte de um conjunto de instrumentos ao serviço dos atores – públicos e privados – e cuja aplicação não depende da natureza, mas da determinação destes para alcançarem os objetivos. Por outro lado, as tipologias dos objetivos e efeitos das avaliações públicas são imperfeitas e inacabadas porque os instrumentos são, periodicamente, atualizados e reformados (Subirats, Knoepfel, Larrue, & Varone, 2008, p. 227).

Uma outra tipologia de objetivos da avaliação é apresentada por Subirats, Knoepfel, Larrue e Varone (2008, p. 227), em que é possível observar os objetivos das avaliações através de vários pontos de vista. De acordo com a tipologia proposta pelos autores, é possível dividir os objetivos da avaliação em três grupos: (i) avaliação do conteúdo e efeitos das políticas; (ii) avaliação dos atores e das suas estratégias; e (iii) avaliação das ideologias partidárias.

O primeiro grupo proposto pelos autores, é a avaliação do conteúdo e respetivos efeitos das políticas (Subirats, Knoepfel, Larrue, & Varone, 2008, p. 227). Um dos objetivos das avaliações pode, em última instância, envolver um conjunto de reformas das políticas públicas existentes e a melhoria material da execução e aplicação da política. Para Chelimsky (1987, p. 72), ao nível da doutrina, existe um consenso sobre a importância das avaliações das políticas públicas. Contudo, apesar do consenso, persistem, na realidade, algumas dúvidas entre os académicos em relação à dimensão temporal das avaliações e aos tipos de avaliação, que, na maioria das situações, só são realizadas em determinadas etapas do ciclo das políticas. Adicionalmente, persiste a ideia de que a avaliação só é relevante em contexto de definição de novas políticas (Knoepfel, Larrue, Varone, & Hill, 2007, p. 242). Porém, Prestes (2012, p. 88) refere que a avaliação é um processo dirigido para analisar os méritos das ações dos atores políticos.

No que toca aos objetivos das avaliações, segundo Subirats, Knoepfel, Larrue e Varone (2008, p. 227), existem três tipos de dimensões:

(i) *Dimensão prospetiva*. Ao longo de uma dada reforma e/ou alteração da ação pública, a avaliação da eficácia e eficiência das intervenções anteriores pode indicar um conjunto de causas e efeitos, enquanto que a análise do impacto revela o ponto de situação do processo de execução das políticas. As avaliações anteriores podem exibir os resultados e efeitos de experiências acumuladas (Knoepfel, Larrue, Varone, & Hill, 2007, p. 242).

(ii) *Dimensão retrospectiva*. A dimensão é concretizada através da elaboração de relatórios técnicos que são constituídos por análises retrospectivas de eficácia, eficiência e economia. As avaliações observam também os possíveis resultados das escolhas alternativas, através da construção de modelos econométricos e na definição de cenários (Knoepfel, Larrue, Varone, & Hill, 2007, p. 242).

(iii) *Dimensão causal*. Esta dimensão envolve a obtenção de informações que forneçam dados relativos à natureza dos problemas ou sobre os efeitos da aplicação das políticas (o que foi feito?). Os resultados adquiridos, por sua vez, fornecem uma visão das relações de causa/efeito da execução das políticas e podem ser aplicados no acompanhamento e melhoria da implementação de uma determinada medida (Knoepfel, Larrue, Varone, & Hill, 2007, p. 242).

O segundo grupo proposto pelos autores é a dimensão dos atores e respetivas estratégias. Para os atores (públicos e privados) a avaliação das políticas retrata um instrumento de observação e aquisição de conhecimentos (Kon, 2013, p. 61) apesar de proporcionar leituras históricas, parciais e relativas da realidade social (Silva & Lima, 2018, p. 280). Esta dimensão é apoiada em vários tipos de objetivos, de entre os quais:

(i) *Aquisição de vantagens por meio da informação.* Os resultados das avaliações podem ser mantidos em contextos exclusivos e restritos, e as informações e recomendações para ações futuras permanecerem (unicamente) à disposição dos atores que as encomendaram (Subirats, Knoepfel, Larrue, & Varone, 2008, p. 229). Quanto às avaliações das políticas, estas são realizadas em contextos de consultoria técnica, direta e confidencial, exclusiva de alguns atores, em que estes evitam que as avaliações sejam objeto de crítica – por parte de outros atores e da comunidade científica. Neste sentido, os resultados obtidos não são de acesso aberto, seja em publicações, seja artigos e/ou páginas de internet. Assim, o conhecimento obtido por meio dos relatórios de avaliação, executado por profissionais, é confidencial e apenas facultado a um conjunto de atores que os solicitam de forma a obterem alguma orientação sobre determinadas matérias (Subirats, Knoepfel, Larrue, & Varone, 2008, p. 229). Relativamente à atividade de consultoria, em contexto de políticas públicas, é sobretudo associada à dimensão privada e pouco procurada pela esfera pública, em parte, devido à condição de confidencialidade dos resultados. Para Tadlaoui (2013, p. 19), a participação dos privados, em matérias públicas, surge da necessidade de melhoria dos processos e resultados da implementação das políticas, dado que a ação pública exige, cada vez mais, uma maior diversificação dos atores e maior participação das entidades privadas. Todavia, apesar do acesso limitado, caso os atores considerem que a divulgação dos resultados da avaliação pode envolver algum tipo de vantagem (reforço da posição política, aperfeiçoamento da imagem e aquisição de votos), estes podem tornar público a existência dos relatórios e dos seus resultados. Por fim, a obtenção de informações, a partir de avaliações técnicas, restritas a um número limitado de atores, possibilita uma extraordinária vantagem em relação aos demais atores.

(ii) *Reforço da posição estratégica.* Apesar da existência de relatórios de acesso restrito, na maioria dos casos, os resultados das análises são públicos. A sua disponibilidade é, por vezes, justificada pela intenção de robustecer, debilitar ou neutralizar a posição

estratégica e/ou oposição de um dado ator (Subirats, Knoepfel, Larrue, & Varone, 2008, p. 229).

(iii) *Descoberta dos factos*. As avaliações das políticas podem possibilitar a aquisição de informações isentas sobre determinados objetivos e factos ocorridos (Subirats, Knoepfel, Larrue, & Varone, 2008, p. 229). Neste seguimento, nem todas as avaliações têm como objetivo a aquisição de vantagens para uma organização, grupos ou indivíduos (Subirats, Knoepfel, Larrue, & Varone, 2008, p. 229). De facto, normalmente as avaliações procuram partir das as investigações anteriores e estão, na maioria dos casos, ao serviço da comunidade científica, através da aquisição de informações objetivas, visto que as instituições procuram apresentar as suas análises com base em critérios também objetivos. No entanto, também é possível, através da investigação, encontrar dados relevantes – tendências e padrões – sobre as ações dos atores e comportamentos dos grupo-alvos ao longo da fase de identificação do problema social, que fornecem informações relevantes e que possam suportar as bases da decisão pública e permitir análises, e conclusões, sobre os efeitos das políticas. No que toca ao impacto, a investigação empírica possibilita a análise do custo-utilidade de uma determinada medida (por exemplo: efeito fiscal, custo da manutenção de uma dada política ou o efeito do aumento da idade de reforma sobre o regime de pensões). Porém, as avaliações não são exclusivamente motivadas pelo interesse das comunidades académicas. De facto, os investigadores também têm as suas preferências e orientações políticas implícitas, possibilitando que os resultados das análises possam influir sobre as estratégias de alguns dos atores (Subirats, Knoepfel, Larrue, & Varone, 2008, p. 229). Por outro lado, os investigadores procuram, cada vez mais, observar os resultados da atividade de avaliação das instituições de controlo, como sejam, por exemplo, o Tribunal de Contas (ao nível das contas nacionais) e o Tribunal de Contas Europeu (ao nível da União Europeia).

(iv) *Criação de comissões*. Nem todas as atividades de análise e investigação advêm de meios científicos organizados e com a participação de peritos de várias áreas. A criação de comissões conduz, em algumas situações, ao surgimento de certas expectativas entre os peritos, no que diz respeito a uma possível obtenção de cargos públicos (instituições universitárias, cargos políticos e empresas, por exemplo). Neste sentido, as investigações são confiadas a atores que possam providenciar aos demais um fluxo contínuo de dados, de forma a manter a existência das comissões. Isto significa que, a longo-prazo, estas

análises possibilitam a manutenção das posições dos participantes nas comissões (Subirats, Knoepfel, Larrue, & Varone, 2008, p. 229).

(v) *Instrumentalização das comissões (prolongamento no tempo)*. O anúncio da criação de uma comissão pode ser usado pelos atores políticos como um ato simbólico (Subirats, Knoepfel, Larrue, & Varone, 2008, p. 232) e observado como a capacidade de ação do Estado (Neves, 2011, p. 33). Nesse caso, a avaliação não constitui a função instrumental, legitimadora e informativa. Em vez disso, a constituição da comissão tem o intuito de reduzir a pressão da procura por medidas políticas e pode ser um instrumento político para ganhar algum tempo (Subirats, Knoepfel, Larrue, & Varone, 2008, p. 232). O anúncio da realização de uma avaliação demonstra que o problema necessita de uma análise cuidada, acompanhada da execução de todas as medidas necessárias. Porém, não exclui o surgimento de alguns efeitos: ser um elemento de confiança (incrementar as expectativas) ou um alerta contra a execução de uma dada ação política.

A terceira dimensão de avaliação, proposta por Subirats, Knoepfel, Larrue e Varone (2008, p. 249), é a avaliação das ideologias partidárias. As avaliações das políticas podem, de igual forma, estudar as relações entre as medidas políticas e os efeitos sociais, resultantes da implementação das políticas. De acordo com Taylor e Balloch (2005, p. 251), a análise das relações é realizada, usualmente, num amplo contexto político. A ação política é uma batalha pelo poder e, neste contexto, as perceções políticas e ideológicas retratam, para os partidos políticos, tentativas de produzir sentidos coerentes e lógicos às suas propostas de políticas públicas. Ao contrário dos resultados empíricos, a avaliação das ideologias é apoiada na análise das experiências, suposições e crenças dos atores (Knoepfel, Larrue, Varone, & Hill, 2007, p. 249). Os conceitos ideológicos aplicados nas políticas públicas revelam, geralmente, as grandes linhas de orientação na forma de relações causais (por exemplo: se o Estado for limitado, a economia é mais eficiente). Para Knoepfel, Larrue, Varone e Hill (2007, p. 249), a avaliação experimental das políticas públicas termina quando começam as avaliações das orientações, preconceitos e ideologias, e os resultados são obtidos por meio de objetos de análise definidos. Porém, a sua leitura e generalização é desenvolvida através dos conceitos políticos e a aplicação dos resultados pressupõe, em última análise, um juízo de valor.



## 2.2.4. Tipos e Papel de Avaliação

De acordo com a literatura, existem dois critérios fundamentais que podem ser usados na definição da tipologia de avaliações. O primeiro critério diz respeito aos elementos formais ou procedimentais (Arena, 2016, p. 14). O segundo é baseado nos modelos teórico-práticos que defendem a avaliação como um conjunto de atividades (Knill & Tosun, 2020, p. 145).

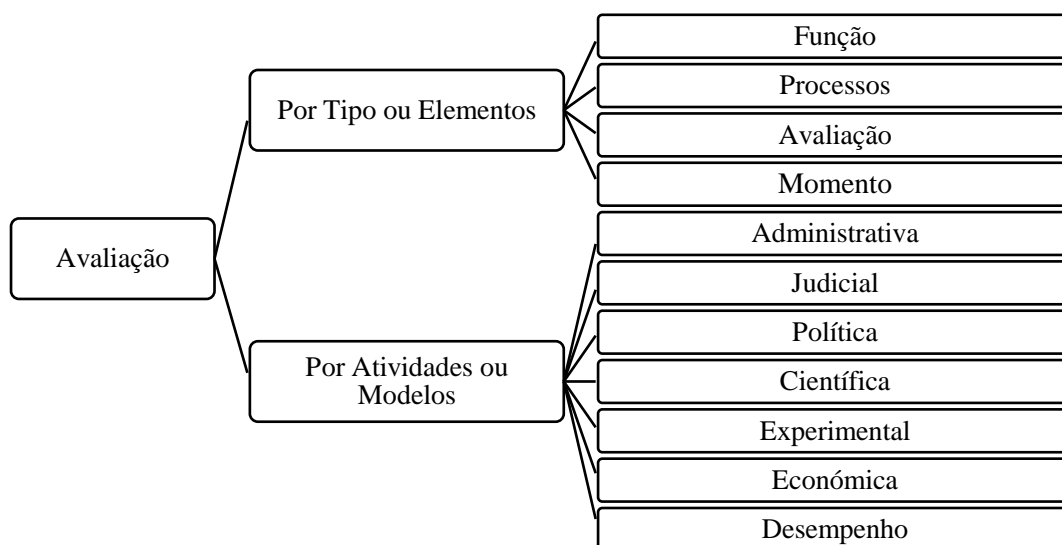


Figura 2.9 – Tipos de Avaliação das Políticas Públicas

Fonte: Elaboração própria. Adaptado de Arena (2016) e Knill e Tosun (2020).

### 2.2.4.1. Avaliação por Tipo (ou por Elementos)

No que diz respeito à classificação da avaliação das políticas públicas, por tipos (ou elementos), a doutrina considera os seguintes modelos (figura 2.9):

(i) *Segundo a Função*. As avaliações de acordo com a função, para Arenas (2016, p. 14), são observadas tendo em conta “quando” e “como” são realizadas. Isto é, se avaliação é aplicada ao longo do processo de avaliação no sentido de construir o objeto (programa, política), estamos perante uma avaliação formativa (Arenas, 2016, p. 14). Ao contrário, se for aplicada como uma síntese, no final da intervenção pública, trata-se de uma avaliação sumativa uma vez que resulta numa análise aprofundada sobre as políticas e uma avaliação final global (Arenas, 2016, p. 14). No entanto, apesar de ambas as avaliações serem complementares, as duas estão ligadas às funções de melhoria e prestação de contas. Isto é, as finalidades de ambas as avaliações, seja formativa ou

sumativa, podem ser ajustadas de acordo com o processo e execução da ação pública em avaliação. No que diz respeito ao resultado da avaliação, Arenas (2016, p. 14) refere que a avaliação sumativa é aquela que mais detalha o resultado de uma dada intervenção. No entanto, a avaliação das políticas, segundo a função, também pode ser classificada de acordo com o momento do ciclo da política a ser avaliado e no sentido de observar a coerência das políticas ou programas específicos (Arena, 2016, p. 14). Assim, é possível encontrar avaliações em que o objetivo é avaliar a coerência do programa, política ou ação pública. Este tipo de avaliação é, usualmente, concentrado na estrutura teórica e procedimental da implementação da política (realidade e contexto).

(ii) *Segundo os Processos*. Este tipo de avaliação tem como principal objetivo avaliar o funcionamento dos procedimentos no contexto em que a política está inserida (Arena, 2016, p. 14). Desta forma, a avaliação pretende observar a forma como os processos são aplicados e apurar se surgiram problemas com a implementação, isto é, se os responsáveis (políticos e administrativos) implementaram a política de forma satisfatória e se as políticas foram aplicadas de forma eficaz aos grupos-alvo (Arena, 2016, p. 14). O principal objetivo da avaliação é verificar os resultados da ação pública, sendo, para o efeito, analisados os efeitos diretos e indiretos dos diplomas legais e os resultados das políticas sobre os beneficiários.

(iii) *Segundo o tipo de Avaliação*. A avaliação, de acordo com o tipo, está subdividida em avaliação interna e externa (Arena, 2016, p. 14). A primeira é realizada pela própria entidade ou órgão que elaborou e/ou implementou a política ou programa. À vista disso, a responsabilidade pela avaliação é dos técnicos internos. Assim, este tipo de avaliação: (i) possibilita o acesso às informações internas necessárias à condução da avaliação; (ii) facilita a assimilação dos resultados da avaliação pelos técnicos; e, (iii) elimina a sensação de invasão que possa resultar das avaliações externas (Arena, 2016, p. 14). As avaliações externas, por sua vez, podem ser aplicadas no sentido de uma maior credibilidade e objetividade à avaliação e possibilita a obtenção de melhores garantias de independência em relação à entidade em avaliação.

(iv) *Segundo o Momento*. As avaliações podem ser *ex-ante* (antes da entrada em vigor da política pública) ou *ex-post* (realizada depois da implementação da política pública). As avaliações *ex-ante* observam o contexto, as condições, os precedentes e os projetos

anteriormente desenhados no sentido de resolver o problema público. As avaliações *ex-post* são a forma padrão de conduzir as avaliações públicas (Arena, 2016, p. 15).

Após uma breve exposição sobre os tipos de avaliação por elementos, no próximo ponto, iremos abordar os vários tipos de avaliação por atividades.

#### **2.2.4.2. Avaliação por Atividades (ou Modelos Teórico-Práticos)**

A avaliação das políticas públicas é levada a cabo pelos mais variados atores, de forma diversa e com diferentes objetivos e intents (Alvim & Castro, 2010, p. 10). Deste modo, neste ponto, iremos abordar os principais tipos de avaliação e discorrer sobre algumas das metodologias que podem ser aplicadas à observação dos efeitos das políticas públicas à nossa investigação.

De facto, os atores envolvidos (públicos e privados) na avaliação são diversificados e, devido a essa diversidade, é possível observar, na teoria, vários tipos de modelos de avaliação (figura 2.8). Nesse sentido, iremos abordar os modelos que julgamos serem os mais importantes e adequados à análise do nosso objeto de investigação:

(i) *Avaliação Administrativa*. É, usualmente, realizada dentro dos órgãos do governo, avalia a prestação dos serviços públicos e é executada através de técnicos especializados (Knill & Tosun, 2020, p. 176). O principal objetivo é garantir que as políticas públicas alcançam os seus objetivos com o menor custo possível para os destinatários (Howlett, Ramesh, & Perl, 2009, p. 185). Para Knill e Tosun (2020, p. 176), o modelo enfatiza a eficácia e eficiência da política pública, isto é, a obtenção do melhor resultado possível através da menor aplicação possível de recursos públicos (sejam financeiros, materiais, humanos, técnicos e outros). Por outro lado, Hessing, Howlett e Summerville (2005, p. 249), indicam que a avaliação envolve, igualmente, o escrutínio das ações das entidades e funcionários. Nesse sentido, é possível sugerir que existe uma relação evidente entre a implementação e a avaliação das políticas. Hessing et al. (2009, p. 186) dividem o modelo em quatro grupos de avaliação: processos (visa implementar procedimentos mais eficientes); desempenho (observa a quantidade de esforço e recursos públicos que o governo necessita para atingir seus objetivos); eficiência (analisa os custos de uma dada política e formas de alcançar os objetivos com o menor custo possível); e eficácia (executa comparações entre os objetivos propostos das políticas públicas com aqueles realmente

alcançados). O modelo de avaliação está relacionado com os indicadores de desempenho e *benchmarking* (Knill & Tosun, 2020, p. 177) e o objetivo é alargar a base empírica das decisões, tornar o processo de decisão mais transparente e aumentar a responsabilização dos decisores públicos (Radaelli, 2004, p. 723).

(ii) *Avaliação Científica*. Visa fornecer respostas independentes e neutras quanto a se a política pública é ou não eficaz (Knill & Tosun, 2020, p. 178). King, Keohane e Verba (1994, pp. 10-11) referem que as avaliações científicas são baseadas em padrões técnicos e científicos mínimos. De acordo com Knill e Tosun (2020, p. 178), as avaliações são realizadas por técnicos especialistas, familiarizados com as técnicas de investigação. O modelo tem como objetivo discutir as opções metodológicas referentes à avaliação dos efeitos das políticas, ao estabelecimento da causalidade e às técnicas de análise (Knill & Tosun, 2020, p. 178).

(iii) *Avaliação do Desempenho*. O ponto central do modelo é a eficácia e a eficiência das políticas públicas (Knill & Tosun, 2020, p. 184). Para a doutrina, a avaliação do desempenho diverge das demais formas de avaliação no que toca à forma de aplicação das informações obtidas, ou seja, é esperado que os atores envolvidos na implementação das políticas sejam responsabilizados pelo cumprimento, ou incumprimento, dos objetivos. Para Pollitt (2006, p. 7), o foco do modelo é, sobretudo, ao nível da gestão e a avaliação recai sobre a forma como os recursos públicos são aplicados em relação a um objetivo. O modelo é caracterizado por um controlo sucessivo e pela realização de relatórios realizados por instituições públicas (Knill & Tosun, 2016, p. 184). Estes relatórios servem para reduzir a incerteza em torno da aplicação de uma política pública e apresentam como objetivo principal melhorar a ação pública (Van Dooren, Bouckaert, & Halligan, 2010, p. 4).

Apesar das diferenças teóricas de cada um dos modelos de avaliação descritos, todos abordam uma dimensão relevante para a nossa investigação e podem auxiliar na compreensão do objeto de estudo.

Empós a descrição dos modelos de avaliação das políticas públicas que observamos serem os mais importantes, iremos abordar a relevância prática da teoria para a nossa investigação.

### **2.2.4.3. Relevância do Papel Teórico-Prático da Avaliação das Políticas para a Investigação**

É do nosso conhecimento que existem, de facto, diferenças entre a teoria e a prática, sobretudo no que diz respeito à avaliação das políticas públicas. Todavia, consideramos que a prática tem um papel fundamental na elaboração e desenvolvimento da nossa investigação.

A doutrina, quanto à natureza e papel da teoria na avaliação, refere a existência de uma profusão concetual que marca o quadro da avaliação e que a relaciona com diferentes termos: teoria da prática; avaliação apoiada na teoria; teoria do programa; teoria da avaliação; e modelos lógicos (Donaldson & Lipsey, 2006, p. 57). Para além desta manifesta divergência, acrescenta ainda a discordância académica quanto à relevância teórica na avaliação. Neste sentido, autores como Stufflebeam (2004, p. 101) e Scriven (1995, p. 49) desconsideram a teoria. O primeiro refere que, na sua perspetiva, a avaliação fundamentada na teoria não é praticável, é deturpada e contraproducente (Stufflebeam, 2004, p. 101). O segundo, por sua vez, defende que é possível executar uma avaliação sem recorrer a qualquer suporte teórico, seja no campo das políticas, programas ou no campo da avaliação (Scriven, 1995, p. 49). Porém, diversos autores defendem a importância das teorias para a definição e realização de programas de avaliação (Donaldson & Lipsey, 2006, p. 58).

De acordo com Shadish (1998, p. 13), uma avaliação das políticas públicas sem teoria não passa de um conjunto de processos e práticas sem justificação teórica e princípios diretores. Assim, a perspetiva teórica (fundação teórica da realização) e prática (concretização das linhas teóricas), segundo o autor, estão intimamente relacionadas. Para King (2007, p. 46), no decurso do tempo, a evolução da avaliação da política pública, em larga medida, tem sido desenvolvida através da prática (apesar da constante presença da teoria).

Para Donaldson e Lipsey (2006, p. 58), no contexto da avaliação das políticas, a teoria apresenta três tipos de papéis de avaliação das políticas: teoria do programa (pretende entender a forma como a formulação das políticas deve ou não funcionar e as pressuposições subjacentes); teoria da avaliação (procura aclarar a forma como a avaliação deve ser praticada); e teoria das ciências sociais (tenciona produzir quadros de leitura dos fenómenos).

Segundo Donaldson e Lipsey (2006, p. 66), a teoria do programa é uma perspectiva mais rigorosa, sólida e precisa, enquanto as teorias da avaliação e das ciências sociais são mais generalistas e extravasam as políticas públicas e as avaliações. Segundo os autores, a teoria da avaliação e das ciências sociais, apresentam uma insuficiência de investigações sobre a relevância da teoria na avaliação das políticas e, nesse sentido, uma escassez de autores e estudos que possam formar uma base científica sólida e robusta (Donaldson & Lipsey, 2006, p. 58). Por outro lado, de acordo com Weiss (1997, p. 43), a teoria fortalece a validade e credibilidade das avaliações e respectivas conclusões.

A avaliação prática das políticas, sejam ou não de índole fiscal, tem origem no existencialismo, hermenêutica, fenomenologia e teoria crítica, tendo despontado, em grande parte, como resposta à avaliação científica (Schwandt & Burgon, 2006, p. 100). Para Schwandt e Burgon (2006, p. 104), atualmente, assistimos a uma modificação no foco das ciências sociais e a uma maior aproximação à perspectiva prática. Isto é, nas políticas públicas fiscais, observamos uma recuperação do conhecimento prático como solução contra a racionalidade técnica (modelo estritamente científico) e a valorização da relação entre a prática e as teorias de formulação das políticas públicas.

No que toca à nossa investigação, a análise é alicerçada na relação entre as teorias da avaliação das políticas públicas (elencadas nos pontos 2.2.4.1 e 2.2.4.2) e os conhecimentos práticos dos autores relacionados com a área fiscal (Estado da arte). É isto que Schwandt e Burgon (2006, p. 101) mencionam como uma principal mudança no foco científico (concentrada na observação teórico-prática). Na mesma linha, Schön (1991, p. 5), ainda que fora do campo da avaliação das políticas, refere a importância da alteração do pensamento teórico e do problema da construção de uma epistemologia da prática.

Por outro lado, segundo Schwandt e Burgon (2006, p. 112), tradicionalmente, a teoria e prática são elementos da avaliação considerados como opostos. Porém, no âmbito da investigação e na nossa opinião, os elementos são complementares para a elaboração e execução da avaliação dos possíveis efeitos da alteração do modelo de tributação de um sistema de taxas diferenciadas para um paradigma de taxa única sobre o consumo.

Na nossa perspectiva, a presente investigação envolve a explicação e, sobretudo, a defesa dos conhecimentos práticos obtidos pelos profissionais, técnicos e académicos relacionados com a

investigação e análise do fenómeno fiscal. Portanto, consideramos importante para a análise dos resultados do sistema proposto (taxa única), ao nível das variáveis de investigação (eficiência, simplicidade e neutralidade), a aplicação de um conjunto de modelos de avaliação. Um destes modelos é segundo a função. Neste modelo é pretendido analisar o “como” e “quando” deve ser concretizada a avaliação da política fiscal, isto é, pretendemos observar se a avaliação é aplicada durante ou depois, conforme o objetivo da avaliação seja construir o objeto de análise ou apenas realizar uma análise aprofundada e uma avaliação final global. Um outro modelo importante para a nossa análise teórico-prática, é a avaliação segundo os processos. De acordo com este modelo, pretendemos avaliar os processos de arrecadação do sistema de tributação, ou seja, observar o resultado do processo de arrecadação no sentido de analisar se o modelo foi aplicado de forma satisfatória e eficiente.

Para além dos modelos de avaliação segundo a função e processos, na nossa perspetiva, são também importantes para a análise do objeto de investigação, os modelos segundo o tipo de avaliação e respetivo momento. No primeiro modelo, queremos compreender se a avaliação do sistema de tributação deve ser efetuada pela entidade que elaborou e/ou implementou a política fiscal ou, por sua vez, se a avaliação, ao sistema de tributação em investigação, deve ser levada a cabo pelos cidadãos e contribuintes (grupo-alvo das políticas públicas fiscais e, em última instância, os responsáveis pela aceitação ou recusa das políticas públicas fiscais implementadas). Outro modelo relevante, para a nossa análise, é a avaliação segundo o momento e resulta da necessidade de analisar se o sistema de tributação proposto deve ser avaliado antes da entrada em vigor da política pública fiscal (*ex-ante*), durante (intermédia) ou depois da implementação (*ex-post*).

Outros modelos relevantes para a nossa investigação são: a avaliação administrativa, científica e do desempenho. A importância do primeiro decorre da necessidade de avaliar a prestação dos serviços públicos na prossecução do interesse público (no nosso estudo traduz-se na capacidade de os serviços fiscais conseguirem arrecadar a quantidade necessária de receita). A importância do segundo modelo resulta da necessidade de execução de uma avaliação da política fiscal apoiada em padrões científicos, técnicos e rigorosos. Por último, a relevância do terceiro modelo advém diretamente de um dos objetivos da investigação, a análise da eficiência das políticas públicas que, no caso do nosso estudo, diz respeito à avaliação da eficiência da arrecadação de receita através do paradigma da taxa única.

O foco da investigação está relacionado com a perspetiva teórico-prática que pode, por vezes, estar associada às teorias da avaliação direcionada para a aprendizagem organizacional. Nesse sentido, para Schwandt e Burgon (2006, p. 112), numa abordagem mais prática da avaliação, defendem que não existe conhecimento teórico que seja separado do conhecimento prático.

Apresentados os elementos teóricos, os tipos e o papel dos modelos de avaliação para a nossa investigação, iremos debruçar-nos, sucintamente, sobre o processo através do qual é realizada a avaliação das políticas.

### **2.2.5. Fases da Avaliação**

Para a doutrina, a avaliação é o último elemento do ciclo das políticas públicas (Arena, 2016, p. 19). Porém, para a maioria dos autores, a avaliação está presente ao longo do ciclo (Arena, 2016, p. 19). No que toca à nossa investigação, a avaliação aplicada às políticas fiscais, não está apenas focada no resultado, devendo também estar presente no início do processo de elaboração e depois da implementação das políticas. A Agencia Estatal de Evaluación de Políticas Públicas y Calidad de los Servicios (2010, p. 19) alude a que a avaliação é um elemento integrante da ação pública e deve ser observada como um processo dinâmico do ciclo da política pública e não como um simples ato isolado. É devido à dimensão dinâmica e contínua da avaliação das políticas que resulta a existência de diversas abordagens e tipologias (figura 2.8).

Em relação ao processo de avaliação das políticas, Osuna e Márquez (2000) definiram um sistema de quatro fases:

(i) *Desenho da Avaliação*. A primeira fase diz respeito à definição, desenho e organização da avaliação (Osuna & Márquez, 2000, p. 28). O desenho da avaliação fornece à análise rigor concetual e garante a sua racionalidade e coerência (Arena, 2016, p. 20). Para esse fim, é indispensável que a avaliação defina o rumo, os motivos que justificam a realização (apoio à tomada de decisão, a promoção da participação, a melhoria da gestão), o objeto, os objetivos e as partes interessadas (Osuna & Márquez, 2000, p. 28). Por outro lado, tem como objetivo possibilitar a avaliação de uma dada política pública e, quando concluída, a elaboração de uma análise preliminar (Arena, 2016, p. 20). Neste sentido, é necessário, em primeiro lugar, a realização de um diagnóstico prévio do problema social, a existência de uma estratégia de intervenção, a disponibilidade de informações e recursos públicos,



o conhecimento do contexto sociopolítico e os atores envolvidos (Osuna & Márquez, 2000, p. 28). O próximo passo é a definição das questões da avaliação, isto é, quais são os problemas que carecem de serem observados através de determinados critérios (eficiência, eficácia, impacto, viabilidade, cobertura, coerência). Posteriormente, é escolhido o modelo de avaliação mais adequado ao fim pretendido (Arena, 2016, p. 28), definidos os prazos, o orçamento e a equipa de avaliação (Osuna & Márquez, 2000, p. 28).

(ii) *Recolha de Informações*. Decorre da seleção de técnicas de recolha de informações e de outros modelos de produção de dados (Osuna & Márquez, 2000, p. 54). Esta etapa diz respeito ao tratamento e processamento dos dados de forma a obter, quando necessário, indicadores que relacionem as variáveis em análise (no sentido de adquirir novas informações) e, por fim, na análise e valorização dos resultados obtidos (Osuna & Márquez, 2000, pp. 89-97). Para Arena (2016, p. 28) as técnicas, fontes, dados e resultados obtidos constituem um verdadeiro sistema de informações para a avaliação, que é condicionado pelas características da avaliação realizada.

(iii) *Conclusão e Acompanhamento*. Decorre ao longo da implementação da política ou enquanto vigorar (Osuna & Márquez, 2000, p. 54). A avaliação do sistema de gestão, que suporta a aplicação e execução da política, é o foco desta fase (Arena, 2016, p. 28). O avaliador procura conhecer a racionalidade dos objetivos, a divisão das tarefas e respetivas responsabilidades, a coordenação interna e disponibilidade de recursos e meios (Osuna & Márquez, 2000, p. 59). A avaliação pretende, adicionalmente, estabelecer um grau de implementação e evolução das políticas, identificando os pontos críticos do processo.

(iv) *Resultados da Avaliação*. Os resultados são diversos e o relatório de avaliação sintetiza as características da avaliação, o seu desenvolvimento, os factos observados, as conclusões retiradas e as recomendações apresentadas (Osuna & Márquez, 2000, p. 59).

Um dos produtos da avaliação é a aquisição de novos conhecimentos no sentido de aprimorar e readequar o ciclo da política pública, bem como o sistema de avaliação (Arena, 2016, p. 21). O ciclo da avaliação, para Arenas (2016, p. 21), só é concluído com a avaliação da avaliação.

Porém, nem sempre a avaliação da avaliação é efetuada, seja pela insuficiência de meios, seja por ser irrealizável ou, ainda, pela ausência de um desenho preliminar da avaliação.

## **2.3. Política Pública Fiscal**

### **2.3.1. Política Fiscal enquanto Política Pública**

O objeto de análise das políticas públicas, na nossa perspetiva, não consiste tanto na observação da obtenção do poder político (estudo da ciência política) mas no uso do poder enquanto instrumento institucional para a satisfação das necessidades coletivas. De entre estas destacam-se as políticas públicas fiscais (Ferreira, 2011, p. 36) que visam tanto a obtenção de receitas públicas como o aumento do desenvolvimento económico em geral (Garcia, 2002, s/p). Para Nohlen (2008, p. 38), sem a definição do conceito central de uma pesquisa não é possível alcançar um resultado, pelo que se torna importante a sua clarificação. Desta forma, importa precisar o conceito de política pública fiscal. Esta não é uma tarefa simples, pois o termo “política pública” está, conforme anteriormente supramencionado, sujeito a dificuldades semânticas e de significado (Hughes, 1994, p. 130).

As políticas fiscais são políticas públicas porque gozam das mesmas características destas (são um ato institucional, decisório e implica a ação ou inação do Estado e têm efeitos no sistema político e social) e prosseguem as mesmas finalidades gerais, apresentando a especificidade de fazerem uso de ferramentas que são específicas, como é o caso do imposto, dos benefícios ou incentivos fiscais. Por outro lado, a política fiscal pode ser aplicada em dois âmbitos: restrito (impostos) e amplo (gestão pública e fiscal).

A política fiscal, em sentido restrito (aquela que adotamos na investigação), corresponde ao uso das ferramentas fiscais para a obtenção de receita visando a satisfação geral das necessidades coletivas, principalmente através do imposto. A política fiscal em sentido mais amplo (posição mais frequentemente adotada pela OCDE), consiste no manuseamento dos instrumentos fiscais tendo em vista a prossecução de finalidades económicas, abrangendo as políticas orçamentais e incluindo o uso do sistema fiscal enquanto instrumento de política económica, direcionado para o desenvolvimento e fomento do crescimento económico.

Para Santos e Lopes (2013, p. 23), a política fiscal é um tema político e uma área de investigação da ciência política (Andrews, 2005, p. 31) e da administração pública (Kliksberg, 1996, p. 79). A política fiscal é um tipo específico de política pública, está na base do Estado e é sobretudo financiada através de impostos (Santos & Lopes, 2013, p. 13). Atualmente, para a doutrina, a política pública fiscal é fundamentada em princípios com origem no pensamento liberal que possibilitam ao Estado a arrecadação de receita através da atividade económica dos agentes no mercado (Santos & Lopes, 2013, p. 21).

Para o Instituto Nacional de Administração Pública do México (1996, p. 34), a política fiscal é uma política pública, no sentido estrutural-funcional. Segundo esta Instituição, a política fiscal, tal como a política pública, observa o fenómeno público através de uma tipificação racional, lógica e consolidada num espaço teórico de observação específico (área financeira). Esta observação é feita através da análise e elaboração de modelos que envolvem: atores (públicos e privados), recursos (tempo, jurídicos, humanos, financeiros, estruturais e coercivos) e funções (económicas, financeiras e de controlo) (Instituto Nacional de Administração Pública do México, 1996, p. 34).

Na nossa ótica, a relação da política fiscal com a política pública, decorre das diretrizes normativas mais próprias da política económica (eficiência, simplicidade e neutralidade) como princípios orientadores do processo de gestão pública. Por outro lado, a política pública é condicionada pelas instituições (parlamento, governo e administração), legislação, controlo institucional, impactos no cidadão/contribuinte, bem como pelos atores envolvidos nas fases das políticas públicas (formulação, implementação e avaliação) (Instituto Nacional de Administração Pública do México, 1996, p. 35). Nessa lógica, as políticas fiscais podem ser estudadas de acordo com processos próprios das políticas públicas (estruturas, normas e ações, cuja aplicação, permanência ou atuação estão vinculadas a requisitos de ordem jurídico-política) (Santos & Lopes, 2013, p. 205). A análise dos processos envolve a tipificação dos diferentes campos de ação da política pública, em matéria fiscal:

(i) *No campo jurídico*. Enquanto delimitação jurídica da ação pública do Estado e das áreas de competência do governo (Silva, 2019, p. 238).

(ii) *No campo da política económica*. Um dos objetivos da política fiscal, lato sensu, é alcançar as metas de crescimento e desenvolvimento fixadas, através da sua

materialização nos orçamentos anuais de despesa e receita (Equipa do Fórum das Políticas Públicas, 2012, p. 39).

(iii) *No campo da política fiscal.* Retrata a necessidade de financiamento do Estado e das demais entidades públicas e à definição das características do imposto, tendo presente os efeitos fiscais da mesma sobre o cidadão contribuinte e os agentes económicos (Instituto Nacional de Administração Pública do México, 1996, p. 35).

(iv) *No campo da administração fiscal.* Refere-se ao bom funcionamento da Administração Fiscal (assegurar a liquidação dos impostos; analisar os casos duvidosos de aplicação da lei fiscal; exercer a ação de fiscalização tributária) e fiscalização dos programas relacionados com a boa gestão das finanças (Teixeira, 1985, p. 186).

(v) *No campo do desenvolvimento.* No âmbito do desenvolvimento, a política pública gera uma transformação social, originando um movimento pelo qual as relações, formas e métodos tradicionais dão lugar a configurações mais modernas e eficientes de produção e observação igualmente verificadas na política fiscal (Stiglitz, 1998, p. 3).

Para Santos e Lopes (2013, p. 21), de facto, sem imposto não existe Estado e sem Estado não existem políticas públicas. Neste sentido, Murphy e Nagel (2005, p. 46) referem que o Estado está profundamente ligado ao imposto, isto é, não existe Estado sem receita (Catarino, 2009, 362). Adicionalmente, na ausência de um sistema fiscal, a probabilidade de existência de políticas fiscais, enquanto instrumento de tributação, seria bastante reduzida (Murphy & Nagel, 2005, p. 46).

A política fiscal, para além de instrumento financeiro, é uma política pública cuja existência está materializada nas medidas fiscais tomadas (Snape, 2011, p. 117), que partilham das mesmas características das demais políticas públicas. As políticas fiscais, segundo a Equipa do Fórum das Políticas Públicas (2012, p. 39), raramente são observadas pela teoria das políticas públicas, obtendo um lugar secundário na doutrina em comparação com as políticas de despesa. Em relação às políticas de despesa, estas estão, na sua maioria, subordinadas à análise dos instrumentos de despesa, como sejam os benefícios e incentivos fiscais e de controlo, nacional e europeu (Santos & Lopes, 2013, p. 23).

Da mesma maneira que políticas públicas são guiadas por valores, para Tabarro (2010, p. 109), as políticas fiscais são também direcionadas com base em regras e princípios orientadores (com ou sem previsão na Constituição e/ou lei), observáveis na ação pública e na prática legislativa, independentes da divisão política e sujeitas a evolução constante, que materializam a “vontade fiscal” da lei. Passemos, no seguinte ponto, a observar os conceitos de sistema e política fiscal.

### **2.3.2. Conceito de Sistema e Política Fiscal**

Um dos pontos mais importantes para a presente investigação é a concetualização de Sistema e Política Fiscal.

Na nossa perspetiva, em primeiro lugar, julgamos importante apresentar a definição de sistema. Neste sentido, um sistema é um conjunto de componentes interdependentes, ligados entre si, de forma a produzir um todo organizado e com um objetivo geral a ser atingido (Bertalanffy, 1968, p. 54). Para Bertalanffy (1968, p. 54), é um conjunto de elementos relacionados, abertos e em constante relação com a envolvente, onde influencia e é influenciado.

Uma outra definição de sistema é aquela apresentada por Vasconcellos (2010, p. 199). Segundo o autor, a noção de sistema é baseada em duas particularidades: objetivo (o sistema tem sempre um objetivo a alcançar) e a globalidade (o sistema é observado como um todo) (Vasconcellos, 2010, p. 199).

Após a explicação da noção de sistema, torna-se necessário observar a noção de sistema fiscal. O sistema fiscal, para a doutrina, é definido como um conjunto de impostos articulados de modo organizado, num determinado espaço geográfico e que, de acordo com o n.º 1 do Art.º 103 da Constituição da República Portuguesa, visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza. O Art.º 5 da Lei Geral Tributária, por sua vez, refere também que, para além da satisfação das necessidades financeiras, o sistema fiscal visa a promoção da justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

O Sistema Fiscal, na ótica de Canotilho e Moreira (2007, p. 1088), é o conjunto dos impostos (Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), Imposto Sobre o Rendimento das

Pessoas Coletivas (IRC), Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT), Imposto Municipal Sobre Imóveis (IMI), Imposto de Selo (IS) e vários outros). Para os autores, a ideia de sistema fiscal presume uma articulação global do conjunto, de acordo com a aplicação de um critério unitário, atribuindo a cada figura fiscal um papel integrado, lógico e racional dentro do sistema, em função dos objetivos fiscais previamente definidos pelo Estado (Canotilho & Moreira, 2007, p. 1088).

Um dos objetivos do sistema fiscal é a satisfação das necessidades financeiras (crescentes) do Estado, conforme previsto no n.º 1 do Art.º 103 da CRP. Para Canotilho e Moreira (2007, p. 1088), este objetivo é designado como um objetivo estritamente financeiro do sistema fiscal, que se traduz na arrecadação de receitas para financiar as despesas gerais do Estado e de outras pessoas coletivas. Isto é, as receitas arrecadadas, devem financiar também, para além do Estado (em sentido estrito), as outras pessoas coletivas territoriais constitucionalmente reconhecidas, nomeadamente, as Regiões Autónomas e Autarquias Locais. As Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, os Municípios e as Freguesias gozam, também, por via constitucional, das receitas fiscais nelas arrecadadas e de que são titulares (impostos próprios), não podendo nenhuma destas pessoas coletivas territoriais serem desapossadas dessas receitas fiscais por parte do Estado (Canotilho & Moreira, 2007, p. 1089). Por outro lado, o supradito objetivo, está intimamente ligado com a eficiência (Baptista, 2013, pp. 142-143) e eficácia (Silva & Ribeiro, 2017, p. 269) do sistema fiscal para a cobrança de receitas.

Ao nível das receitas fiscais, Canotilho e Moreira (2007, p. 1088) referem que estas não têm de cobrir todas as necessidades financeiras do Estado por dois motivos: em primeiro, porque não são as únicas receitas do Estado e das demais entidades públicas e, em segundo, porque a Constituição da República Portuguesa também não define um limite máximo para o recurso ao crédito.

Um outro objetivo do sistema fiscal, espelhado na CRP, é o da repartição justa do rendimento e da riqueza (objetivo social). O sistema fiscal, nesta perspetiva, está ligado à noção de justiça fiscal e ao seu contributo para a redução das desigualdades sociais na distribuição do rendimento. Isto exige, na perspetiva de Canotilho e Moreira (2007, p. 1089), algum nível de progressividade no sistema fiscal, isto é, uma carga fiscal progressivamente maior sobre os contribuintes com maiores níveis de rendimento e de património. Por outro lado, a existência de algum tipo de nível de progressividade (veja-se Reis, 2000, p. 1) no sistema fiscal, para além

de respeitar uma das principais funções do Estado (em relação à constituição económica), constitui, igualmente, na opinião destes constitucionalistas, ainda que não seja consensual, uma imposição do princípio da igualdade material, que obriga a lei a tratar de forma desigual os sujeitos desiguais (Canotilho & Moreira, 2007, p. 1089). Trata-se de uma matéria que requer um recorte mais fino, na medida em que não é consensual, mas que permite afirmar, na sua essência, que a progressividade do sistema fiscal é, assim, um elemento inerente ao Estado Social e, atualmente, plasmado na Constituição da República Portuguesa (n.º 1 do Art.º 103).

Apesar de um dos elementos constitutivos do sistema fiscal ser a progressividade, isto não significa que todos os impostos tenham de ser progressivos. Os objetivos atrás referidos são objetivos programáticos do sistema fiscal (no geral), o que não implica, necessariamente, que todos os impostos tenham de cumprir com esses objetivos (por exemplo: o IVA que é um imposto proporcional). Por outro lado, o sistema fiscal é tanto menos progressivo quanto menos progressivos forem os impostos e quanto maior for o peso dos impostos não progressivos no total das receitas fiscais (Canotilho & Moreira, 2007, p. 1089).

Em relação ao n.º 1 do Art.º 103 da CRP, este não pretende esgotar ou limitar os objetivos do sistema fiscal e dos impostos, pois há que aditar, aos objetivos da política fiscal, os objetivos relativos à política económica resultantes da submissão da política fiscal a esta última, isto é, da integração da constituição fiscal na constituição económica (Canotilho & Moreira, 2007, p. 1089).

O sistema fiscal, para além do conjunto de impostos, é igualmente um instrumento da política económica, decorrente da função reguladora e intervencionista do Estado. Esta premissa surge no n.º 4 do Art.º 104 da CRP, que institui como uma das funções do imposto sobre o consumo (IVA) a de se adaptar à evolução das necessidades do desenvolvimento económico. Para Dourado (2015, p. 57), os impostos sobre o consumo, como o caso do IVA, são julgados menos justos do que os restantes impostos em vigor, porque incidem sobre todos os contribuintes na mesma medida, independentemente da capacidade económica. Por outro lado, este tipo de imposto também é considerado mais neutro para o funcionamento da economia, porque afetam em menor grau as escolhas económicas dos consumidores (Dourado, 2015, p. 57). Tendo em conta a relação entre a constituição económica e a constituição financeira bem como a necessária submissão do sistema fiscal ao sistema económico, torna-se irrelevante, segundo a perspetiva de Canotilho e Moreira (2007, p. 1090), a distinção entre os impostos fiscais (que

têm como objetivo a obtenção de receitas) e os impostos extrafiscais (que têm por objetivo modificar os comportamentos dos agentes económicos, são um simples meio de cobrança de receita e não dependem do princípio da capacidade contributiva).

O sistema constitucional português, no que diz respeito ao sistema fiscal, é baseado no princípio da descentralização territorial, isto é, o Estado não é o único detentor do poder tributário (o poder de definir e lançar tributos e impostos). Para além do Estado, as Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, os Municípios e Freguesias também dispõem de poderes tributários próprios (embora os poderes tributários estejam condicionados aos limites e princípios da Constituição, os regionais também (Valdez, 2014, p. 327) e sempre em articulação com os poderes do Estado, conforme o n.º 4, do Art.º 238 da CRP) (Gameiro, Moita, & Moita, 2018, pp. 69-70) e das respetivas leis financeiras quadro (Lei das Finanças das Regiões Autónomas).

As Regiões Autónomas, nos termos da Constituição, possuem poderes tributários próprios e podem adaptar o sistema fiscal nacional às suas particularidades (Canotilho & Moreira, 2007, p. 1090). Significa isto que, no âmbito do sistema fiscal, podem ter impostos próprios e adequar regionalmente os impostos nacionais aos seus interesses (Trindade, 2016, p. 71). Em relação às autarquias locais, a Constituição da República Portuguesa menciona que elas dispõem de poderes tributários próprios. Todavia, para Catarino (2019, p. 192), apesar de os municípios possuírem poderes financeiros alargados, estes estão condicionados às políticas fiscais do Estado, não têm o poder de lançar impostos nem de realizar adaptações ao sistema fiscal nacional (como o caso das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores), ainda que tenham poderes tributários quanto a impostos a cujas receitas tenham direito. Uma outra posição é apresentada por Canotilho e Moreira (2007, p. 1090), segundo a qual ainda está em aberto, constitucionalmente, se as autarquias locais estão ou não habilitadas para criar impostos próprios ou se apenas a adequar os impostos nacionais à realidade municipal.

Segundo Pires e Pires (2018, p. 335), o sistema fiscal é um conjunto de impostos coordenados, estruturados, lógicos e disciplinados a um princípio (sistema monista) ou a princípios (sistema pluralista), num dado espaço geográfico e fiscal. Pereira (2018, p. 68), por sua vez, defende que o sistema fiscal é um conjunto de impostos ordenados de forma lógica (em relação aos objetivos) e sempre em harmonia com os demais sistemas (económico, social e político). O autor refere, por outro lado, que o sistema fiscal é um produto teórico que apela para a análise sistémica do fenómeno fiscal (Pereira, 2018, p. 68).



Para Fuentes-Quintana (1987, p. 41), o sistema fiscal é um edifício inacabado e um conjunto de impostos que coexistem num dado país, repartidos de forma aceitável, ao serviço dos objetivos económicos, sociais e políticos (Fuentes-Quintana, 1978, p. 195). Espanha (1964, p. 675) refere que é um conjunto de relações (precisas) entre os impostos e cidadãos, que despontam a partir de princípios fundamentais orientadores. De outro ponto de vista, Lapatza (1991, p. 14) e Navarro (1999, p. 24) referem que é um conjunto de tributos ordenados de acordo com a regulamentação jurídica, num dado país e momento. Segura (1979, p. 33) refere ainda que é um instrumento institucional que visa financiar os custos da sociedade.

Smith ([1776], 1996, p. 282) refere que o sistema fiscal é um conjunto de princípios, dos quais define quatro: equidade, segurança, comodidade e economia, em que a equidade traduz a relação entre a quantidade de imposto arrecadado e a capacidade contributiva do cidadão. Para Vieira (1976, p. 126), este princípio diz respeito à dimensão do tributo, isto é, se os cidadãos devem cumprir com as suas obrigações, o Estado deve ajustar o nível de esforço fiscal. O princípio da segurança decorre da existência de um sistema fiscal previsível e certo, em que os cidadãos sabem, em qualquer momento do tempo, as regras fiscais (Silva, 2008, p. 54). A comodidade retrata o período e forma de pagamento do imposto. Os impostos devem ser cobrados em momento e forma de pagamento que sejam os mais acessíveis possível para o cidadão (Smith, [1776], 1996, p. 127). Para Santos (2017, p. 298), este princípio pretende uma gestão simples do imposto, com menores custos de gestão, contexto e transação. Por último, o princípio da economia, tem como propósito a procura de um Estado mais eficiente, capaz de arrecadar mais receita ao menor custo (Teodorovicz, 2015, p. 11). De forma a produzir um sistema fiscal eficiente, Arienti (1987, p. 51) defende quatro elementos fundamentais: meios humanos (a arrecadação do imposto necessita de um número elevado de técnicos), liberdade de iniciativa dos cidadãos (os impostos não podem afetar as decisões dos cidadãos, de forma a estimular o desinvestimento no mercado), equilíbrio (os impostos que não sejam equilibrados podem incentivar à sonegação e surgimento de mercados paralelos) e os benefícios do Estado devem ser superiores aos custos (os impostos não devem sujeitar o cidadão a deslocações reiteradas e desnecessárias à administração fiscal).

Um ponto importante para a noção de sistema fiscal é a administração do imposto. Para que o sistema fiscal seja eficiente é indispensável que a administração fiscal disponha dos recursos humanos, materiais e jurídicos essenciais à realização das regras fiscais. Porém, para além da eficiência, é necessário garantir a simplicidade que decorre da flexibilidade, autonomia e livre

atuação dos agentes administrativos (Basto, 1994, p. 101). Por outro lado, um dos problemas do sistema fiscal é a definição de uma estrutura jurídica lógica e coerente (Pereira, 2018, p. 67). A ausência de coerência, para Lemos (2016, p. 5), decorre da aplicação de práticas radicadas, da realidade económico-social e do produto das alterações das opções políticas.

Para Abrunhosa (2016, p. 26), o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado, das entidades públicas e, ao mesmo tempo, a justa repartição dos rendimentos e riqueza. De acordo com Pereira (2018, p. 67), apesar de a Constituição compreender, de forma integrada, os objetivos do sistema fiscal, esta reconhece a necessidade dos impostos serem articulados de forma estruturada, no sentido de produzir um conjunto lógico de princípios e objetivos. Para o autor, a noção é aplicada para designar um conjunto de impostos e está ligada à esfera normativa (Pereira, 2018, p. 67). No que toca aos atores, não é simples a elaboração e aperfeiçoamento da estrutura de um sistema fiscal, visto que, para além das condicionantes que possam surgir, é necessário também levar em conta o equilíbrio entre os interesses do Estado (obtenção de receita) e dos cidadãos (manutenção do património e rendimento), ainda que impregnado do sentimento de solidariedade (Pereira, 2018, p. 68). Nesse sentido, o equilíbrio entre os interesses (Estado e contribuintes) só é obtido quando o sistema não afeta a eficiência, eficácia, equidade, flexibilidade, simplicidade, coerência e transparência dos fins da política fiscal (Ribeiro, 2015, p. 45) bem como o cumprimento das obrigações fiscais (Pereira, 2018, p. 67).

Santos e Lopes (2013, p. 5) referem que o sistema fiscal tem sido analisado pela doutrina através de duas abordagens: normativa ou jurídica (conjunto de leis e princípios jurídicos que regulam os impostos) e económica (instrumentos de política económica aplicados à prossecução dos objetivos de redistribuição de rendimento e riqueza, regulação, crescimento e desenvolvimento económico de um país). Mehl e Beltrame (1984, p. 199) defendem que é possível distinguir quatro abordagens (complementares): normativa, económica, organizacional e psicossociológica. A primeira é composta pela legislação que regula os impostos, criando um subsistema do sistema legislativo.

Para Nabais (2011, p. 77), o Direito Fiscal, apesar de não se afastar do Direito Administrativo, é parte integrante do Direito Público. Segundo Catarino (2013, p. 55), é uma realidade complexa que regula a obtenção dos meios financeiros necessários ao funcionamento do Estado e ainda à gestão dos demais bens públicos. Ou seja, é um ramo que regula o Direito das receitas e das despesas públicas e da administração financeira (Catarino, 2013, p. 55). É no Direito das

receitas públicas que se encontra o Direito Fiscal (sentido próprio) e compreende o direito dos impostos enquanto prestações patrimoniais unilaterais, que visam a satisfação das necessidades coletivas (Catarino, 2013, p. 55). Pereira (2018, p. 68) defende que é reconhecido ao Direito Fiscal uma certa especificidade e autonomia.

A segunda abordagem examina as relações entre o sistema económico e fiscal. As relações entre os sistemas são instituídas em dois sentidos, isto é, os impostos são afetados pela realidade económica, sendo ainda instrumentos de intervenção (Pereira, 2018, p. 68). Por outras palavras, a base do imposto tem como suporte uma realidade económica (base de incidência) sendo, dessa forma, transferidos recursos dos cidadãos para as entidades públicas. Essa transferência, pela via do imposto, não é, todavia, o único efeito do imposto.

Jost (2003, p. 55) refere que um dos objetivos da política fiscal, através dos impostos, é a arrecadação de recursos. A obtenção de recursos é uma das formas de materializar a intervenção do Estado na economia, em que os bens privados são afetos à satisfação dos gastos públicos (Jost, 2003, p. 55).

A terceira é formada pelos serviços públicos (nacionais, regionais e locais) encarregues pela administração do imposto. Este domínio inclui a observação da estrutura e funcionamento dos tribunais fiscais (Pereira, 2018, p. 69). A esfera organizacional é uma das áreas de análise mais relevantes e o seu valor sobressai pelo facto de a eficiência do sistema fiscal depender, em parte, do sistema judicial. Por último, a psicossociologia (ou sociologia do imposto) assume, cada vez mais, um lugar de proeminência, devido à necessidade de aceitação do sistema fiscal pelo cidadão (Arsénio, 2014, p. 41). Neste sentido, Laufenburger (1956, p. 233) menciona que a análise sociológica do imposto tem alcançado espaço teórico nas últimas décadas e visa observar os elementos que determinam os comportamentos e ações dos contribuintes.

De acordo com Barreto (2006, p. 760) o sistema fiscal é distinto de compilação e de codificação. O primeiro representa a disposição externa da regra que consta na norma jurídica e o segundo corresponde à forma individualizada e moderna de dispor a matéria jurídica num todo unitário, enquanto que o sistema fiscal retrata um ideal de totalidade ordenada, completa e coerente.

No nosso entendimento, após a observação das opiniões dos autores citados, o sistema fiscal é um conjunto de elementos interdependentes (Bertalanffy, 1968, p. 54), com relações precisas

(Espanha, 1964, p. 675), composto por impostos (Pires & Pires, 2018, p. 335) ordenados de forma lógica (Pereira, 2018, p. 68) e disciplinada (Pires & Pires, 2018, p. 335), em harmonia com os demais sistemas (Pereira, 2018, p. 68), que surgem num determinado momento e espaço geográfico (Lapatza, 1991, p. 14). Por outro lado, é também constituído por princípios (Espanha, 1964, p. 675), regras, valores e Instituições (Pereira, 2018, p. 68).

Após a apresentação de várias propostas para uma noção de sistema fiscal, iremos seguidamente apresentar os diversos sentidos de política fiscal, o que nos parece essencial para a presente investigação.

Em primeiro lugar há que posicionar a política fiscal no contexto da política governamental e nacional. De acordo com Arruda (1983, p. 46), a política governamental difere da política nacional, uma vez que a primeira tem em vista a conjuntura e pretende a materialização das metas intermediárias (objetivos presentes), e a segunda procura alcançar objetivos nacionais permanentes. Assim, a política governamental está integrada na política nacional e respeita ao conjunto de diretrizes, normas, planos e programas, de um determinado período de tempo, que visam a formulação, a realização e preservação (direta ou indiretamente) dos objetivos nacionais presentes. Tendo em conta o autor, é possível afirmar que a política fiscal é um conjunto de diretrizes, normas, planos e programas públicos de natureza fiscal, balizadas num dado contexto temporal, que pretendem a formulação, implementação e manutenção dos objetivos nacionais estratégicos, em termos financeiros.

A política fiscal, na perspetiva de Canotilho e Moreira (2007, p. 1102) respeita ao nível de tributação do sistema fiscal, à carga fiscal sobre os sujeitos passivos de imposto, à relação entre os vários tipos de impostos (isto é, ao peso relativo de cada imposto na receita fiscal) e ao grau de progressividade, ou não, dos impostos e ao sistema fiscal globalmente considerado. Por fim, os autores referem também que a política fiscal é um instrumento de política governamental (Canotilho e Moreira, 2007, p. 1102) que corresponde a um conjunto de ideias, planos e de medidas gerais de promoção e execução da política pública, de natureza fiscal, que integra a gestão financeira do Estado.

Para Urquidi (1975, p. 46), a política fiscal é um conjunto de medidas relacionadas com o regime tributário, com o endividamento (interno e externo) do Estado e com as operações relativas à situação financeira das entidades públicas. Segundo o autor, os objetivos da política

fiscal e o nível de satisfação das necessidades financeiras dependem, em grande parte, dos instrumentos adotados e da sua eficácia (Urquidi, 1975, p. 47). Para López (1989, p. 27), a política fiscal envolve todos os aspetos financeiros das atividades do setor público, cujo objetivo é cumprir as funções de promoção económica, política e social. López (1989) refere ainda que existem três elementos essenciais na política fiscal (englobando a política orçamental):

- a) A aquisição de recursos financeiros (as receitas traduzem um dado nível de despesas públicas), humanos e físicos que são aplicados de acordo com as funções (López, 1989, p. 27).
- b) A distribuição dos recursos financeiros pelo Estado, entre os vários objetivos (López, 1989, p. 27) e,
- c) O conjunto de instrumentos que o setor público tem à sua disposição para suportar as despesas necessárias à prossecução dos objetivos (López, 1989, p. 27).

Bangs (1971, p. 15) refere que a política fiscal inclui todos os aspetos da estrutura e volume da receita e despesa. É, também, um instrumento de curto-prazo, implementado através de um processo complexo de decisões públicas. No que toca à despesa, o nível, o montante e a distribuição são definidos pelos atores políticos, enquanto que os elementos administrativos e a natureza do sistema fiscal são estabelecidos na lei (Bangs, 1971, p. 42). Para o autor, a política pública fiscal diz respeito às receitas e despesas do Estado, com os fluxos de caixa (entrada e saída de receita) e com o efeito económico das receitas e despesas (Bangs, 1971, p. 42).

Para Ly (2001, p. 8), é um instrumento de intervenção do poder público, no sentido de intervir e afetar a economia. Os instrumentos de intervenção pública, na teoria, têm sido um dos temas mais investigados na literatura económica (Castro, 2006, p. 87), jurídica (López, 1989, p. 26) e na ciência política (Santos & Lopes, 2013, p.27). Segundo Castro (2006, p. 87), a relevância do tema advém do debate público sobre a viabilidade do Estado Social, do peso dos encargos do setor público e da necessidade de transformar a esfera pública num setor mais eficiente.

Tanzi e Zee (1997, p. 182) restringem a política fiscal a um instrumento tributário. Karpenschiff (2017, p. 51) define-a como um conjunto de atos de vontade do Estado. Para López (1989, p. 26), a política fiscal, é o resultado de um processo estável e contínuo de negociação entre os

agentes e o poder público. Ainda de acordo com o autor, esta política pública também alicerça a intervenção do Estado na economia, por intermédio da definição científica dos impostos e da afetação eficiente dos gastos públicos (López, 1976, p. 34).

Segundo Somers (1977, p. 540), a definição diz respeito à estrutura e objetivos dos instrumentos individuais da política fiscal latamente considerada (despesa, receita, empréstimo e amortização de dívida). Porém, o autor alerta para o facto de os instrumentos, como um todo, não serem integrados. Herchel (1975, p. 17) menciona que para a literatura inglesa a política fiscal é um instrumento, com o fim de obter estabilidade e crescimento. Para a OCDE esta deve promover um crescimento económico estável e garantir a sustentabilidade fiscal (Hagemann, 2011, p. 80).

Para Taylor (1960, p. 4), a política fiscal inclui toda a esfera da atividade fiscal do Estado em relação ao funcionamento da economia e um dos desígnios das finanças públicas é desenvolver uma política fiscal justa e adequada. Ly (2011, p. 8), por sua vez, refere que a política fiscal diz respeito ao lançamento de impostos e à execução de gastos públicos, com o objetivo de influenciar a atividade económica (expansão ou contração). O autor também defende que ao longo da história da política fiscal, diversas perspetivas e teorias foram produzidas, sendo estas, porém, na maioria das vezes, contraditórias (Ly, 2011, p. 8).

Okhuysen (1948, p. 20) refere que a política fiscal é um processo de organização dos impostos e gastos públicos, de forma a mitigar as oscilações dos ciclos económicos, preservando os níveis de emprego, mantendo a economia livre de inflação e deflação excessivas. Bonifaz (1973, p. 28), menciona, no mesmo sentido, que a política fiscal é um processo de gestão de despesas, impostos, empréstimos e amortizações da dívida pública no sentido de suavizar as alterações dos ciclos económicos e por forma a contribuir para o crescimento económico, com um alto nível de emprego e sem inflação nem deflação. Para a autora, é no orçamento do Estado e na relação entre as despesas previstas e as receitas necessárias, que o Estado manifesta as suas políticas fiscais (Bonifaz, 1973, p. 28).

O dicionário de Economia Valle (1989, p. 31) refere que a política pública fiscal corresponde à gestão pública da economia, em que o conteúdo e receita do imposto é variável e a dívida e despesa pública são instrumentos de estabilização económica. Por outro lado, Pereira (2018, p. 457), inclui a prática adequada do imposto e o desenho das suas características (incidência, isenções e taxas) como essenciais para que sejam alcançados os objetivos socioeconómicos. No

entanto, Pires e Pires (2018, p. 101) defendem que a política fiscal é a escolha das soluções mais adequadas para os objetivos fiscais do Estado.

Segundo Lauré (1957, p. 5), a política fiscal consiste na definição dos atributos gerais dos impostos com base em dados psicológicos e económicos disponíveis. Para o autor, a definição das características dos impostos estabelece uma realidade delicada (Lauré, 1957, p. 5). De acordo com García (1979, p. 22), é uma política de intervenção no sentido de controlar os ciclos económicos, aplicando os poderes públicos na definição de impostos e realização de despesas. Por outro lado, Alejo (1983, p. 56) refere que ela é um processo contínuo e estável de renovação dos esquemas de compromisso social, nos quais são renegociados continuamente e regularmente os instrumentos, objetivos e critérios de avaliação das políticas públicas fiscais. Todavia, Alejo (1983, p. 56), alude também a que a análise da política fiscal, enquanto sistema, é ambígua e confusa.

Griziotti (1958, p. 29) menciona que a política fiscal consiste na produção e ordenação dos princípios de seleção e administração das receitas públicas. Ainda de acordo com o autor, esta diz respeito à atividade financeira do Estado e inclui a repartição dos gastos entre as entidades públicas, através de critérios de natureza política (Griziotti, 1958, p. 29).

Groves (1980, p. 725) retrata a prática plena e eficaz de gestão dos recursos financeiros e administração da estabilidade do nível de preços. Lee (1967, p. 60) defende que, do ponto de vista aritmético, a política fiscal influencia a quantidade de recursos financeiros disponíveis, através das mudanças nas despesas e receitas do governo. Viesca (1981, p. 725), por outro lado, refere que esses são meios necessários para a realização dos objetivos fiscais do Estado.

Assael (1975, p. 46) refere que, para além da dimensão de obtenção de receita e realização de despesa, a política fiscal também deve ser observada segundo a perspetiva da participação do setor privado, direta e indiretamente, na arrecadação de receitas. A política fiscal não é apenas determinada pelo Estado, mas é também afetada pelos atores privados. Esta visão é defendida por Retchkiman (1979, p. 48) quando menciona que a política fiscal não diz respeito apenas ao contexto tradicional de obtenção de receita, realização de despesa e gestão da dívida pública, mas que inclui ainda os seus efeitos sobre o sector privado.

A natureza da ação pública é diversa e depende das metas fiscais, que estão relacionadas com a redistribuição, estabilização e efeitos dos impostos (Pereira, 2018, p. 458).

Em face do que antecede, na nossa perspetiva, a política fiscal é uma das principais ferramentas do Estado (Ly, 2001, p. 8) e decorre de um processo permanente e contínuo de negociação entre os atores (López, 1989, p. 26) para a elaboração de um conjunto de medidas relacionadas com o regime tributário, endividamento (interno e externo) e com as operações relativas à situação financeira das entidades públicas (Urquidí, 1975, p. 47). A política fiscal, consiste também, por outro lado, na definição das características gerais das taxas, fundamentados em dados psicológicos e económicos (Lauré, 1957, p. 5), na gestão de despesas, impostos, empréstimos e amortizações da dívida pública (Bonifaz, 1973, p. 28), com o objetivo de adquirir estabilidade e crescimento (Herchel, 1975, p. 17).

Após uma breve revisão sobre as diversas noções de sistema e política fiscal, passamos, no próximo ponto, à análise tipológica dos sistemas fiscais.

### **2.3.3. Tipologias de Sistemas Fiscais e o Papel da Política Pública Fiscal**

Para a teoria fiscal, os sistemas fiscais podem ser classificados de acordo com um conjunto de critérios jurídico-económicos (Santos, 1989, p. 40), socioeconómicos e sociopolíticos (Pereira, 2018, p. 69). Para Musgrave (1969, p. 521), os critérios sociopolíticos apresentam algumas dificuldades relacionadas com a sua matriz científica. Segundo o autor, é usual os sistemas fiscais serem diferenciados segundo a sua aproximação ao sistema liberal ou socialista, de acordo com o tratamento dado aos rendimentos e do nível de progressividade dos impostos (Musgrave, 1969, p. 521). No que se refere aos critérios socioeconómicos, Musgrave (1969, p. 521) diferencia entre sistemas de países industrializados e em desenvolvimento, tendo em consideração o nível de fiscalidade, o sistema fiscal e a evolução da técnica fiscal (critério assente no nível de desenvolvimento). De acordo com o autor (Musgrave, 1969, p. 521):

(i) Nos sistemas fiscais dos países desenvolvidos, o nível de fiscalidade, medido pela relação entre as receitas fiscais e o produto interno bruto, é elevado, variável de país para país e tende a condizer com a função de intervenção do Estado na economia. O sistema fiscal é constituído por diversos impostos, em que o peso destes no total das receitas é relativamente repartido. O imposto sobre o rendimento, na estrutura fiscal, assume um



papel de elevada importância, pelo facto de o nível de industrialização possibilitar a formação e presença de um número notável de pessoas ativas a trabalharem por conta de outrem e constituírem importantes fluxos de aplicações de capitais. Por fim, do ponto de vista técnico, os sistemas fiscais dos países desenvolvidos apresentam um certo grau de sofisticação, de forma a responder a todas as exigências sociais, políticas e económicas dos Estados (Musgrave, 1969, p. 521).

(ii) Nos países em desenvolvimento o nível de fiscalidade tende a ser reduzido e a estrutura fiscal é apoiada, em grande parte, nos impostos indiretos, sobretudo naqueles relacionados com as trocas externas (exportação). Para Due (1988, p. 28), o desequilíbrio (*per capita*) é oriundo dos fracos rendimentos das populações, que impedem a presença de qualquer tipo de tributação sobre o rendimento. Por outro lado, Pereira (2018, p. 71) refere que a organização da administração fiscal é primitiva e a legislação, na maioria dos casos, é inadequada à realidade económica, política e fiscal.

Para Beltrame (1997, p. 23), os sistemas fiscais podem ser observados através de dois prismas complementares: sistema capitalista e socialista, e países industrializados e subdesenvolvidos. Os quadrantes da matriz reproduzem um tipo específico de sistema fiscal.

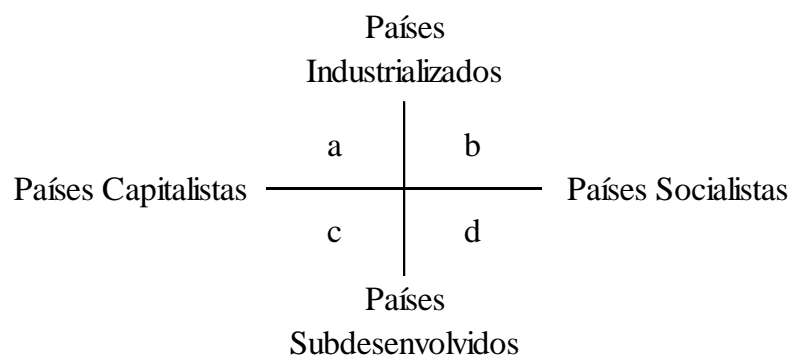
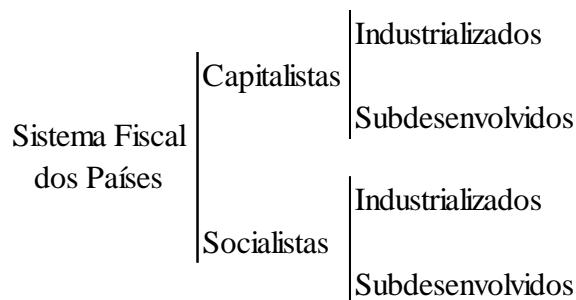


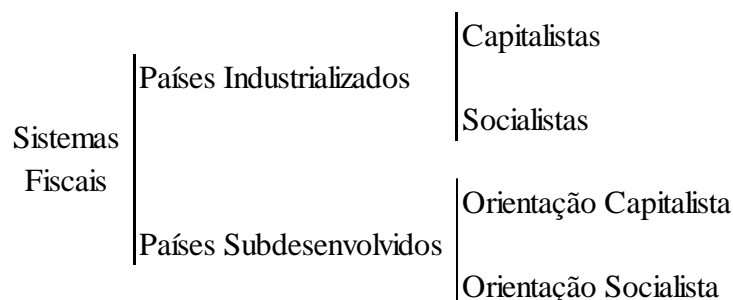
Figura 2.10 - Classificação do Sistema Fiscal segundo Pierre Beltrame

Fonte: Santos, 1989, p. 45.

A proposta de Beltrame (1997) conduz à presença de quatro tipos de sistema fiscal. Segundo Santos (1989, p. 46), os critérios de Beltrame são aplicados através de dois critérios (critério capitalismo-socialismo):



Por outro lado, se o critério corresponder ao nível de desenvolvimento, teremos:



Ambos os critérios são referidos por Franco ([1993], 2008, p. 335). Para o autor, o sistema fiscal dos países desenvolvidos (capitalistas) é marcado pela eficiência fiscal, elevada pressão fiscal, elevado rendimento da administração fiscal e pela complexidade e predominância dos impostos diretos. Nos países subdesenvolvidos, o sistema fiscal define-se pelo peso excessivo dos impostos indiretos, pela fiscalidade externa, pelo baixo rendimento e pela má gestão da administração fiscal. Ainda de acordo com o autor, os sistemas socialistas são vistos como sistemas simples e ligeiros, ao serviço dos Estados centralizados e fortemente baseados na tributação indireta.

Para Hinrichs (1966, pp. 83-93), o sistema fiscal é constituído por cinco fases:

(i) *Fase da sociedade tradicional* (Hinrichs, 1966, p. 83). É caracterizada pela obtenção de receitas não fiscais (monopólios) e pela existência de alguns impostos diretos (sobre a propriedade fundiária).

(ii) *Fase do aumento da pressão fiscal* (Hinrichs, 1966, p. 92). Diz respeito ao aumento do peso dos impostos indiretos (principalmente dos impostos aduaneiros).

(iii) *Fase da diminuição da pressão fiscal* (Hinrichs, 1966, p. 92). Representa a redução da tributação direta.

(iv) *Fase do crescimento da procura interna* (Hinrichs, 1966, p. 93). É alicerçada no aumento da procura interna e na evolução dos impostos sobre as transações e consumo.

(v) *Fase da evolução da estrutura fiscal* (Hinrichs, 1966, p. 93). Esta fase culmina com a evolução da estrutura fiscal e um predomínio dos impostos sobre o rendimento.

No que diz respeito à relação entre sistema fiscal e desenvolvimento económico, Brochier e Tabatoni (1959, p. 79) concluíram que países com o mesmo grau de desenvolvimento tendem a apresentar sistemas fiscais semelhantes. De acordo com os autores, é possível distinguir entre países desenvolvidos, que privilegiam os impostos sobre as exportações (direitos de exportação), e países subdesenvolvidos, que tendem a tributar o consumo interno (impostos específicos).

Para Wagenknecht (2007, p. 11), a política fiscal contribui de três formas para o crescimento, desenvolvimento e coesão social:

(i) Em primeiro lugar, deve ser capaz de arrecadar receitas suficientes para financiar o Estado, os serviços públicos e as necessidades sociais (Wagenknecht, 2007, p.11).

(ii) Em segundo lugar, as políticas fiscais devem proporcionar estímulos à tomada de decisão, de forma a obter uma aplicação mais eficiente e sustentável dos recursos disponíveis (Wagenknecht, 2007, p.11).

(iii) Por fim, o sistema fiscal envolve a redistribuição do rendimento de forma a obter um equilíbrio social através da repartição de rendimento (Wagenknecht, 2007, p.11).

As políticas fiscais são desenvolvidas por intermédio da ação pública, realizada pelos atores políticos e visam suprimir as necessidades coletivas (corporizadas nos gastos públicos), com recurso a vários tipos de recursos (receitas públicas). Neste sentido, os objetivos das políticas fiscais podem ser analisados segundo as perspetivas económica e jurídica, uma vez que estas

são complementares e estão ambas relacionadas com as posições teóricas de Musgrave (1959, p. 406). Assim, os objetivos da política fiscal são:

(i) *Redistribuição do rendimento*. A justa repartição do rendimento é, em Portugal, um dos objetivos previstos na Constituição da República (n.º 1 do artigo 103) e pretende assegurar uma redistribuição equitativa dos recursos financeiros (Pereira, 2018, p. 458). Partindo do princípio que a ação pública também visa auxiliar os desfavorecidos, é fundamental que os recursos financeiros arrecadados sejam mais elevados entre os escalões mais altos de rendimento (Equipa do Fórum das Políticas Públicas, 2012, p. 44). É, neste sentido, que Pereira (2018, p. 459) indica que o sistema fiscal português favorece a redistribuição do rendimento. Opinião diferente é aquela apresentada por Machado e Costa (2018, p. 18), quando referem que a progressividade é um desincentivo ao trabalho (quem tem mais, paga mais), que ostenta uma natureza ilusória (frequentemente os escalões mais altos exibem baixos rendimentos dependentes, enquanto os rendimentos de capital são sujeitos a taxas proporcionais) e estimula a fraude e evasão fiscal, devido à sobrecarga fiscal sobre os trabalhadores. Para Catarino (2019, p. 84), compete atualmente ao sistema fiscal, através das taxas progressivas e de outras políticas sociais, a redistribuição do rendimento, promovendo a diminuição das desigualdades. O problema principal reside em saber qual é o nível desejável de progressividade, onde os objetivos da política fiscal não são afetados (Pereira, 2018, p. 459). Na verdade, os estudos feitos também não permitem concluir sobre a eficácia do sistema fiscal, enquanto instrumento de política de redistribuição, sendo, agora, mencionadas algumas razões para tal. Uma primeira razão passa pela estrutura das receitas fiscais. Um dos impostos mais importantes para o objetivo da redistribuição é o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Apesar de variável, o valor das receitas do imposto, nas receitas fiscais, não o torna suficientemente expressivo e decisivo para a prossecução do objetivo (Pereira, 2018, p. 459). Por outro lado, o imposto sobre o património também é relevante para a prossecução deste objetivo, apesar da sua menor relevância (Pereira, 2018, p. 459). No que toca ao imposto sobre o consumo, este assume um peso relevante na estrutura das receitas fiscais e o seu papel na redistribuição é negativo (Pereira, 2018, p. 459), devido aos seus efeitos regressivos (Machado & Costa, 2018), dependência dos efeitos corretivos das isenções (Teixeira, 2019, p. 33), diferenciação de taxas (Sanches, 2016, p. 46) e pela existência de impostos específicos sobre alguns consumos (Pereira, 2018, p. 459). Um outro ponto relevante para a análise da redistribuição são os impostos negativos. Este

modelo pretende estabelecer, a favor das classes mais desprotegidas, um sistema de prestações (subsídios), em que a distribuição de valores se pode efetuar em função do rendimento (Basto, 1973, p. 9). A criação de um subsídio com base nos rendimentos obtidos acarreta alguns dilemas técnicos e, para Pereira (2018, p. 460), exhibe alguns obstáculos de natureza financeira.

(ii) *Estabilização económica*. O imposto como instrumento de estabilização económica tem sido amplamente aplicado pelos países ocidentais (Pereira, 2018, p. 462). A função estabilização respeita às correções na atividade económica, de forma a garantir o crescimento e equilíbrio económico (Catarino, 2019, p. 84), visando mitigar as flutuações do rendimento (Standing, 2016, p. 261). Neste sentido, importa, por um lado, observar a sensibilidade dos impostos à conjuntura económica (Baleeiro & Novelli, 1981, p. 412) e, por outro, as formas de atuação do poder público sobre os mesmos (Pereira, 2018, p. 462). A sensibilidade fiscal traduz-se pela rapidez e grau com que as receitas fiscais são afetadas pelas alterações da atividade económica e depende dos seguintes fatores:

(a.i) *Matéria coletável*. A conjuntura económica afeta, de forma distinta, o imposto sobre o rendimento, o património e o consumo e estes reagem, por sua vez, de modo diferente à conjuntura económica vigente (Pereira, 2018, p. 462).

(a.ii) *Determinação da matéria coletável*. Os efeitos do contexto económico são mais visíveis na matéria coletável calculada através dos métodos diretos (afetação real) do que na definida por métodos indiretos (rendimento presumido) (Pereira, 2018, p. 462).

(a.iii) *Natureza das Taxas*. As taxas progressivas refletem de forma acentuada as variações do contexto económico, enquanto as proporcionais seguem, ao mesmo tempo, a instabilidade do contexto económico. Ao contrário das taxas *ad valorem*, as específicas são indiferentes às flutuações da economia (Pereira, 2018, p. 462).

(a.iv) *Momento da Cobrança*. O tempo de cobrança é diferente de imposto para imposto. Neste sentido, a sensibilidade fiscal dos impostos também é variável no tempo. Isto é, os impostos cujo momento da arrecadação é mais próximo no tempo dos factos geradores, refletem de forma mais clara o contexto económico e, por sua

vez, os impostos cujo momento da arrecadação é mais distante dos factos geradores não refletem o seu contexto económico (Pereira, 2018, p. 462).

(iii) *Desenvolvimento e Promoção económica*. São o terceiro e quarto objetivo da política fiscal. Neste ponto, os sistemas fiscais são observados numa dupla perspetiva:

(a.i) *Enquanto instrumento de desenvolvimento*. Está relacionada com o nível e estrutura fiscal de um determinado espaço territorial e ambos são fatores de estrangulamento da atividade económica (Pereira, 2018, p. 463). Por outro lado, o mundo é cada vez mais interligado e a análise da política fiscal ganha, assim, uma nova dimensão, surgindo a problemática da concorrência fiscal entre Estados ou “mercado dos impostos” (Catarino, 2015, p. 6). No passado, a política fiscal estava restrita às fronteiras internas. Atualmente, devido à globalização e surgimento das tecnologias, estas carecem de serem repensadas e analisadas numa perspetiva transnacional (Pereira, 2018, p. 464). A globalização e as tecnologias ocasionaram benefícios para as economias, que apesar de não serem um fenómeno novo ou cujo o ritmo aumentou, fomentaram o comércio e o investimento estrangeiro direto em muitos países (OCDE, 2014, p. 7). Na verdade, a política fiscal de um dado país, deve ser moldada de acordo com os objetivos do quadro financeiro nacional e, ao mesmo tempo, levar em conta as estruturas fiscais dos outros países (Duarte, Esteves, & Santos, 1985, p. 26), de forma a evitar a deslocalização de pessoas e capital.

(a.ii) *Como sistema de promoção do desenvolvimento*. Esta perspetiva refere-se à aplicação dos impostos enquanto ferramenta de intervenção direta e ativa na promoção do desenvolvimento através da produção de benefícios fiscais (Pereira, 2018, p. 464) e/ou de créditos fiscais (Santiago & Teixeira, 2017, pontos 75 e 76).

A doutrina sugere que o sistema fiscal afeta as decisões económicas - produção, investimento e distribuição de resultados. Contudo, não é possível concluir, através da aplicação dos métodos econométricos, os termos e a forma exata como os impostos afetam as decisões dos atores (Pereira, 2018, p. 464).

Para além da tipologia e dos objetivos dos sistemas fiscais, é igualmente essencial analisar os objetivos da política fiscal. Hemming, Mahfouz e Kell (2002, p. 28) referem que o papel da política fiscal é ambíguo e, segundo Krugman e Wells (2015, p. 990), tornou-se um palco de discórdia científica. Porém, Kalecki (1944, p. 357) menciona que a política fiscal detém três papéis essenciais e distintos:

(i) *Realização de gastos públicos*. Os Estados devem realizar despesas, nem que seja por intermédio do endividamento público, em investimento público e/ou prestações sociais (subsídios), através da redistribuição de rendimento, da diminuição da tributação indireta e da redução do preço dos bens (Kalecki, 1944, p. 358).

(ii) *Redução da carga fiscal*. Para Kalecki (1944, p. 366), os governos devem produzir políticas fiscais que incentivem o investimento privado (por exemplo: através da redução das taxas de juro e/ou diminuição da tributação sobre o lucro das empresas).

(iii) *Redistribuição do rendimento*. Kalecki (1944, p. 372) indica que faz parte do papel da política fiscal levar a cabo uma redistribuição do rendimento das classes altas para as classes mais desprotegidas.

O papel da política fiscal não se esgota nas funções de realização de gastos públicos, redução da carga fiscal e redistribuição de rendimento. Assume, igualmente, um papel importante nas reformas necessárias para o fomento do desenvolvimento (Musgrave & Musgrave, 1989, p. 6) e crescimento económico (Castro, 2006, p. 93), para a adequação do nível de endividamento (Neto & Oreiro, 2008, p. 36) e satisfação das necessidades (Lima, 1955, p. 169). Para Albergoni (2008, p. 224), a política fiscal não é apenas um instrumento de gestão da receita, englobando também a despesa.

Por fim, após a análise sobre a tipologia de sistemas fiscais e do papel da política fiscal, iremos caracterizar o modelo de tributação geral sobre o consumo.

#### **2.3.4. Caracterização da Política Fiscal em Investigação**

Em relação aos impostos sobre o consumo é necessário, em primeiro lugar, colocar a seguinte pergunta: por que são tributadas as despesas das famílias? Ao nível da doutrina, têm sido

avançados diversos argumentos no sentido de dar prioridade à tributação da despesa sobre a tributação do rendimento. A situação decorre da ideia de que a tributação sobre o consumo incita à poupança (Machado & Costa, 2018, p. 390), dificulta os comportamentos de evasão fiscal dos sujeitos passivos de imposto (Ramalho, 1971, p. 20), simplifica a gestão do imposto (Pereira, 2018, p. 82), diminui os custos administrativos (Jost, 2003, p. 98), incrementa a eficácia (Parlamento Europeu, 2011, p. 2) e a eficiência da cobrança do imposto (Correia, 2007, p. 92). Todavia, no presente estudo, na perspetiva dos autores (Machado & Costa, 2018, p. 44), o recurso à tributação da despesa decorre do aumento das necessidades financeiras do Estado, devido ao aumento das suas funções sociais. Esgotada a capacidade de arrecadação de receita a partir dos impostos sobre o rendimento (IRS e IRC), o Estado sentiu a necessidade de recorrer ao imposto geral sobre o consumo (IVA) e, quando possível, a todos os impostos que fossem capazes de produzir maiores níveis de receita fiscal.

Impostos sobre a despesas e impostos sobre o consumo são dois termos sinónimos que podem ser definidos como sendo aqueles que são liquidados pelos consumidores em virtude da aquisição de bens e prestações de serviços colocados à disposição no mercado. Para a doutrina fiscal, os impostos sobre o consumo são designados como impostos indiretos (Bastos, 2014, p. 44), isto é, tributam os rendimentos, não diretamente através do seu ganho, mas indiretamente através da aplicação do rendimento no consumo (Ribeiro, 1984, p. 274). O imposto sobre a despesa, de acordo com a teoria fiscal, é classificado em gerais e especiais (Giambiagi & Além, 2001, p. 47). Os primeiros são aqueles que tributam tendencialmente a plenitude das despesas das famílias. Dizemos tendencialmente porque, na realidade, não seria prático o imposto atingir a totalidade das despesas, uma vez que parte do rendimento que é alocado à poupança. Por outro lado, os segundos, os impostos especiais, são aqueles que tributam somente o consumo específico de determinados bens.

Sem entrar em detalhes excessivos, importa destacar que existem várias classificações de impostos possíveis. Todavia, uma das classificações possíveis dos impostos gerais sobre a despesa é a forma como estes são cobrados nas várias fases do circuito económico: monofásicos, quando os impostos são cobrados uma única vez e plurifásicos, quando são cobrados em várias fases do mesmo circuito (Vasques & Pereira, 2020, p. 143). Segundo Vasques (2016, p. 19), os impostos monofásicos são aqueles arrecadados numa única fase do circuito económico (*single-stage-taxes*). Os impostos monofásicos possuem uma menor capacidade de produção de receita uma vez que se concentram numa só fase do circuito



económico (Palma, 2014, p. 11). Contudo, apesar da sua elevada capacidade de cobrança de receita, os impostos monofásicos apresentam algumas desvantagens, como sejam: uma forte oposição dos sujeitos passivos de imposto ao apuramento do imposto; um desencadeamento de maiores níveis de distorção no circuito económico; um incentivo à separação artificial das múltiplas etapas da produção no sentido de postergar o momento da liquidação do imposto e reduzir a base tributável; e, por fim, a sua não neutralidade nas relações comerciais nacionais e internacionais, uma vez que que o imposto também é cobrado nas importações de bens. Ao nível da neutralidade, o sistema de imposto monofásico, impõe que o imposto seja cobrado tanto no mercado interno como no mercado internacional (Vasques, 2016, p. 19). A situação resulta, na prática, de uma das características dos impostos sobre a despesa que se desdobram em dois tipos de tributação: uma relativa ao mercado interno e outra relativa aos produtos importados.

São considerados impostos plurifásicos, cumulativos ou em cascata sobre o valor acrescentado, aqueles que são cobrados em diversos níveis do circuito económico (Lança, 2013, p. 352). São impostos cumulativos aqueles que não tem em consideração o imposto que já foi liquidado nas fases anteriores (Marques, 2015, p. 21). Por outro lado, os impostos sobre o valor acrescentado, como é o caso do IVA, são aqueles em que o imposto suportado nas fases anteriores da produção é abatido ao imposto liquidado nos subsequentes estágios do circuito económico (Marques, 2015, p. 21). Para Basto (1991, p. 41), o imposto sobre o valor acrescentado é, metaforicamente, um imposto cumulativo que deixou de o ser. De facto, os impostos sobre o valor acrescentado são um desenvolvimento técnico dos impostos cumulativos quando, em França, se permitiu, em 1948, a dedução do imposto relativo aos gastos de produção (Balthazar, 2008, p. 245).

Por outro lado, ao nível dos impostos plurifásicos sobre o valor acrescentado, existem ainda os impostos plurifásicos cumulativos ou em cascata. Este tipo de imposto é coletado em cada uma das fases do circuito económico. Na realidade, estes tipos de imposto, historicamente, foram os primeiros impostos gerais sobre a despesa a surgirem devido, em parte, à sua elevada facilidade de arrecadação.

Em relação aos impostos cumulativos, é necessário levar em conta que uma taxa aplicada a um determinado bem ou serviço não tem que ser igual à taxa que decorre da incidência sobre o consumo final, isto é, uma taxa de 5% sobre todas as transmissões de bens ou prestações de serviços pode representar, no final do circuito económico, uma taxa efetiva de até 20% sobre o

consumo final, dependendo da estrutura e organização do circuito económico. Por outro lado, os impostos em cascata não são um verdadeiro imposto geral sobre o consumo, já que recaem não apenas sobre a produção acabada, mas também sobre todas as matérias-primas, equipamentos de produção e serviços utilizados na transformação, transporte e comercialização dos produtos tributáveis. Na realidade, este tipo de imposto é um imposto parcial sobre os meios de produção das empresas, a não ser que seja repercutido, pela totalidade, sobre os preços finais.

Todavia, apesar das aparentes desvantagens dos sistemas cumulativos, estes também apresentam algumas vantagens. A primeira vantagem do sistema é a sua capacidade para cobrar um elevado nível de receita (Vasques, 2016, p. 32). Contudo, apesar da adoção de taxas baixas, os impostos cumulativos apresentam uma razoável capacidade relectora de imposto. Uma outra vantagem do sistema é a sua relativa simplicidade administrativa, uma vez que incide sobre a generalidade do preço de venda, sem qualquer dedução, basta apenas aplicar a taxa de imposto aos bens e serviços consumidos.

A discussão sobre os impostos cumulativos possibilita a análise e estudo dos problemas técnicos do sistema e, por outro lado, auxilia na definição de um conjunto de problemas que imposto geral sobre o consumo deve, inevitavelmente, resolver. Os impostos cumulativos estão, atualmente, ultrapassados e foram desaparecendo da maioria dos sistemas fiscais dos países. Na Europa, o último país a abandonar este tipo de imposto foi a Espanha (o Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (IGTE) foi substituído pelo Impuesto sobre el Valor Anadido (IVA), no momento da adesão espanhola à CEE em 1986).

Uma das vantagens do sistema cumulativo decorre da sua capacidade para arrecadar elevadas receitas de imposto, mesmo através da adoção de taxas de imposto baixas, devido ao elevado número de transações e ao número de incidências do imposto sobre os bens e serviços. Uma outra vantagem do sistema resulta da potencialização do efeito de anestesia fiscal. Isto verifica-se uma vez que a falta de visibilidade dos tributos indiretos conduz, em sentido estritamente económico, a que os consumidores finais, suportem o imposto sem se darem conta disso. Quando os consumidores finais adquirem os bens e serviços no mercado, ignoram que parte da sua despesa vai parar aos cofres do Estado. Ora, no caso dos impostos cumulativos, a parte do preço final dos bens que chegam ao consumidor final não é diretamente observável pelo mesmo, uma vez que há imposto incorporado, de forma cumulativa, em todas as fases do processo produtivo.

O sistema da tributação cumulativa apresenta algumas desvantagens que transpõem as possíveis vantagens deste sistema. A maior desvantagem do sistema em observação é a conhecida falta de neutralidade do tributo (Ferreira, 1984, p. 19). A neutralidade do imposto decorre da ausência de alterações nos preços relativos dos bens e serviços (Bastos, 2014, p. 47), não provocando distorções nos comportamentos dos agentes económicos perante o imposto (Gassen, 2017, p. 183). O imposto sobre as transações só é neutro nos efeitos sobre a produção, se a sua aplicação não levar os produtores a modificar os métodos de produção. O mesmo só é neutro sobre o consumo, se não impelir os consumidores finais a alterarem as suas opções económicas entre os diferentes tipos de bens e serviços.

De facto, os impostos cumulativos não eram neutros porque beneficiavam, na realidade, alguns modelos de ordenação da produção em prejuízo de outros tipos de sistemas produtivos, levando à diminuição dos circuitos económicos. Isto verifica-se uma vez que, quanto maior o número de transações realizadas, maior é o preço dos bens, por ser maior a margem de imposto oculto e o estímulo dos agentes a adotarem outras formas de organização, que, podendo não ser eficientes, aliviavam a carga final.

Efetivamente, a integração vertical das fases produtivas geradas pelos sistemas cumulativos, constitui um elemento de peso, por determinar uma excessiva aproximação da fase da produção à do consumo (facto penalizador para a arrecadação do imposto), tendo ainda a agravante de distinguir os bens a favor daqueles produzidos em circuitos económicos menores, ou dos que centrassem nos últimos estágios a formação do valor, penalizando de forma desigual os demais bens. Por outro lado, se a integração vertical já era um elemento negativo, acrescia ainda o designado efeito de cascata fiscal (imposto sobre imposto), agravado pelo efeito de cascata das margens, onde o imposto oculto no preço dos bens transmitidos era, na fase seguinte, novamente sujeito, a imposto, gerando assim imposto sobre imposto. A geração de efeitos cumulativos era, deste modo, agravada pela crescente complexidade dos sistemas fiscais. Para Palma (2017, p. 640), os efeitos dos impostos em cascata agravam a neutralidade do imposto, sendo esse um dos aspetos negativos que a introdução do IVA procurou combater.

Diante do exposto acima, os impostos sobre as transações plurifásicos e monofásicos apresentam variadas desvantagens significativas que os tornavam desaconselháveis, desde logo no plano das relações comerciais internas. Em termos técnicos, se fosse aplicado o imposto monofásico, o Estado teria, forçosamente, de adotar uma taxa baixa com reflexos perniciosos

na cobrança de receita. Por outro lado, se fosse adotado um sistema plurifásico, o universo dos contribuintes cresceria, automaticamente, de forma notável. Ao nível do de controlo, a desvantagem prende-se com o baixo grau de desenvolvimento dos modelos o que propiciava sistemas de fuga ao imposto só combatíveis através de uma pesada legislação fiscal, o que onerava bastante o sistema. Quanto ao nível de receita, as desvantagens estão relacionadas com os efeitos nocivos ao nível das relações comerciais internas e externas, o que inviabilizava a aplicação do sistema.

De forma a minorar os efeitos nocivos dos sistemas cumulativos dos impostos em cascata acima mencionados, a legislação francesa adotou, em 1948, um sistema de imposição suspensivo de imposto para as matérias-primas consumidas na transformação produtiva (Balthazar, 2008, p. 251). Porém, como o sistema suspensivo adotado favorecia os comportamentos fraudulentos, o sistema veio a ser mais tarde substituído por um sistema de crédito de imposto que consistia na dedução do imposto, por encontro de contas com o imposto que o sujeito passivo tivesse que liquidar nas suas vendas. *Á posteriori*, o sistema fiscal passou a permitir que o conteúdo fiscal dos ativos fosse também objeto de dedução. Estabeleceu-se assim, desta forma, a par do mecanismo da dedução física, o da dedução financeira. É, desta forma, que surge o indicado método subtrativo indireto ou método do crédito de imposto ou método das faturas (Catarino, 2019, p. 495).

De facto, o sistema do método de crédito de imposto veio a ser a técnica fiscal de base do IVA, nos termos do qual, para Catarino (2019, p. 495), o sistema não é mais do que um imposto sobre as vendas realizadas, em sede do mercado, com crédito do imposto suportado a montante. Por outro lado, o imposto também é indicado, supostamente, como uma evolução do imposto cumulativo, uma vez que atribui aos agentes económicos o direito a um crédito de imposto potencialmente igual ao imposto das compras das matérias-primas e prestações de serviços a montante, exigindo aos sujeitos coletivos, somente, a entrega aos cofres do Estado da diferença entre o imposto liquidado nas vendas e aquele suportado nas compras para a realização da atividade (Catarino & Correia, 2016, p. 9). Porém, é de realçar que o sistema de crédito de imposto, isto é, o direito à dedução do imposto suportado na atividade dos sujeitos passivos de imposto a montante, é, na realidade, um crédito integral do imposto, mesmo que se trate de imposto suportado na aquisição de ativos (Catarino, 2019, p. 495). Por outro lado, ainda de acordo com Catarino (2019, p. 495), o sistema funciona na base de um crédito que pode ser executado de imediato, apesar da sua aplicação, consumo, transformação ou venda dos bens

adquiridos. De facto, o imposto sobre o valor acrescentado, é um sistema plurifásico em que o encargo fiscal é distribuído pelos vários agentes económicos do circuito produtivo, com enormes vantagens para o erário público devido ao pré-financiamento que o modelo proporciona (Catarino, 2019, p. 495).

Em relação ao modelo teórico de base do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), são diversas as variantes que o modelo de base permite. A primeira variante, relativa ao tipo de produto, tributa apenas o valor acrescentado dos bens de consumo e dos ativos de produção, sem levar em conta a dedução das depreciações. O segundo tipo é do rendimento e tributa não apenas o valor acrescentado dos bens de consumo, como o valor acrescentado líquido dos ativos (investimentos); e, por fim, o tipo de consumo, que tributa somente os bens de consumo, isentando o valor acrescentado referente à aquisição de ativos (Catarino, 2019, p. 495).

O sistema de IVA adotado pela União Europeia é do tipo de consumo. Este sistema exhibe várias vantagens a diversos níveis. Os diversos e sucessivos aperfeiçoamentos do modelo teórico e do próprio sistema, permitem considerá-lo, atualmente, um imposto extraordinariamente avançado que encontrou, no progresso económico à escala global, espaço para a sua implementação. De acordo com Palma (2011, p. 26), existem, atualmente, aproximadamente 160 países com o IVA, dos quais 21 são países membros da OCDE (Cnossen, 1992, p. 212).

Em síntese, os impostos cumulativos, ou em cascata, entre os quais está incluído o imposto sobre o valor acrescentado, proporcionam uma elevada receita bem como uma simplicidade administrativa do imposto, características pretendidas pelos Estados economicamente mais desenvolvidos. Para além das vantagens creditícias e de simplicidade administrativa, o modelo possibilita também outras vantagens (por exemplo: evitar o efeito cumulativo, ou a neutralidade nas trocas económicas internacionais), que acabam por justificar, afinal, a sua ampla adoção pelos diversos Estados.

#### **2.3.4.1. Origem do Imposto Sobre o Valor Acrescentado**

O objeto do presente estudo é a política pública de natureza fiscal. A política pública fiscal em investigação é a tributação geral da despesa, através do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Neste sentido, julgamos importante abordar, descrever e discutir a origem do imposto que serve de esteio à concretização desta política em concreto.

Ora, como é conhecido, o IVA é um imposto harmonizado na União Europeia (isto é, de matriz europeia), sendo o respetivo Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) português o resultado da transposição, para o direito interno, da Diretiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977 (a designada Sexta Diretiva IVA), que estabeleceu o sistema comum do IVA. Todavia, em resultado das sucessivas alterações que lhe foram sendo introduzidas, devido à proliferação legislativa, a Diretiva n.º 77/388/CEE foi revogada e o sistema comum do IVA encontra-se, presentemente, consagrado na Diretiva n.º 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (a conhecida Diretiva IVA). O sistema visa, desde logo, nos termos do considerando 30 da Diretiva IVA, a preservação da neutralidade do IVA. Posto isto, as taxas aplicadas pelos Estados-Membros devem permitir a dedução normal do imposto aplicado na fase anterior.

O estudo do Imposto sobre o Valor Acrescentado necessita, forçosamente, de uma análise sobre a evolução e desenvolvimento do imposto ao longo da história, sobretudo no que diz respeito à literatura tributária proveniente dos autores franceses (a maioria da doutrina defende que foi na França, no século XX, que surgiu o imposto e paulatinamente se foi desenvolvendo até adquirir as suas atuais características). Por outro lado, também consideramos importante, em relação ao mecanismo de arrecadação do imposto geral sobre o consumo (IVA), observar quais são as suas origens no sentido de contextualizar e compreender o seu atual nível de desenvolvimento e quais as possíveis razões que levaram um conjunto 160 países, incluindo os Estados-membros da UE (Balthazar, 2008, p. 245) e da OCDE (Cnossen, 1992, p. 212), a adotarem este sistema.

Um dos pontos que julgamos ser dos mais importantes no IVA é o seu mecanismo de deduções. Na nossa perspetiva, o sistema de deduções é uma característica fundamental do imposto geral sobre o consumo e um dos aspetos que levaram ao sucesso generalizado deste sistema (Cooper, 2007, p. 3).

O sistema de IVA é um instrumento que, por resultar da Diretiva do IVA, deve ser analisado e interpretado de acordo com a sua história e, sobretudo, com a vasta jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), em especial quanto à necessidade do exercício do direito à dedução dos sujeitos passivos do imposto como forma de garantir a neutralidade do imposto (EMS-Bulgaria Transport OOD contra Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv, Processo n.º C-284/11, 2012). Por outro lado, em relação ao mecanismo das deduções, o TJUE refere que o sistema está estabelecido na diretiva IVA e visa desobrigar

os sujeitos passivos do peso do IVA devido ou pago no âmbito das atividades económicas (IVA –Dedução–ônus da prova–artigo 20.º do CIVA, Processo nº 546/2018-T, 8, 2019). O sistema comum do IVA tem por objetivo garantir a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam as finalidades ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, em princípio, sujeitas ao IVA. Por outro lado, o direito à dedução é um elemento integrante do mecanismo do imposto e não pode, em princípio, ser limitado.

Em Portugal, nos termos do mecanismo de dedução e de acordo com o Art.º 19.º do Código do IVA português, é permitido aos sujeitos passivos do imposto, mediante a realização de uma operação aritmética de subtração ao imposto apurado nas transmissões de bens e prestações de serviços (*outputs*) e identificável nas faturas, deduzir o imposto suportado nas compras e outros gastos (*inputs*) (IVA–Direito à dedução. SGPS; sujeito passivo misto, Processo nº 178/2016-T, 11, 2016). A dedução resulta, especificamente, do 2.º parágrafo, do n.º 2, do Art.º 1, da Diretiva IVA, onde é possível apurar que, em cada operação económica, o IVA, calculado sobre o preço das transmissões de bens ou das prestações de serviços é exigível, com prévia dedução do valor do imposto que tenha incidido sobre o custo dos vários elementos constitutivos do preço. Por outro lado, de acordo com o disposto no Art.º 168 da Diretiva IVA, transposto, em parte, pelo Art.º 20, n.º 1, alínea a), do CIVA, os sujeitos passivos do imposto podem deduzir o montante do IVA suportado no Estado-membro em que este se encontra estabelecido nas transmissões de bens, prestações de serviços, assim como nas operações assimiladas nas importações e aquisições intracomunitárias de bens. Isto está previsto no Art.º 168 da Diretiva IVA que estabelece que, quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro onde são realizadas as operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor, o IVA devido ou pago nesse mesmo Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo (IVA–Direito à dedução. SGPS; sujeito passivo misto, Processo nº 178/2016-T, 12, 2016).

Por outro lado, os mecanismos de dedução do IVA estão, também, consagrados nos Art.º 19 a 25, do Código do IVA português. Sendo o sistema comum do IVA alicerçado num sistema de pagamentos fracionados e destinados a tributar o consumo final, a dedução do imposto pago nas operações intermédias do circuito económico é, conforme supradito, estruturalmente indispensável ao funcionamento do sistema. Esta imposição da lei fiscal visa a manutenção da

cadeia de deduções, que é a alma do sistema, impedindo as possíveis tentativas de dedução de imposto não suportado (que, na verdade, se trata de uma verdadeira situação de enriquecimento à custa do Erário Público) e obstando, assim, a evasão fiscal e tornando imperiosa a observância da forma legal na emissão de documentos, sob pena de os sujeitos passivos não terem direito à dedução (CIVA obrigação geral dos sujeitos passivos disporem de contabilidade organizada; Mecanismos de dedução do IVA; Dedução e reembolso de IVA, Processo nº 09230/15, 2016). Conforme referido, para efeitos de apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos podem deduzir ao IVA liquidado nas suas faturas, o imposto incidente sobre todas as operações tributáveis que efetuaram relativas à aquisição de bens e serviços (Fernandes & Fernandes, 1997, p. 501).

Em relação ao sistema de IVA português, a determinação do montante do imposto que cumpre entregar ao Estado assenta no mecanismo das deduções através do chamado método subtrativo indireto. É chamado subtrativo porque ao imposto das vendas é subtraído o imposto das aquisições e é considerado indireto porque não implica a determinação do valor acrescentado efetivo dos bens em todas e cada uma das fases do circuito económico (Mecanismos de dedução do IVA; Método subtrativo indireto; Obrigação geral dos sujeitos passivos disporem de contabilidade organizada, Processo nº 05173/11, 2013). Por outro lado, não é demais realçar a importância que as deduções têm no apuramento do imposto, pelos efeitos compensatórios entre o direito de crédito de que o sujeito passivo é titular pelo IVA suportado nas operações a montante, e a dívida tributária pelas operações efetuadas a jusante (Borges & Ferrão, 2000, p. 124).

Ao nível histórico, para Balthazar (2007, p. 245), apesar de a adoção do sistema de IVA pela legislação francesa, em 1948, a conceção do modelo não é de origem francesa. Ainda de acordo com o autor, não obstante o sistema não ser de origem francesa, foi largamente influenciado pela doutrina e outras legislações estrangeiras no desenvolvimento e apuramento do modelo (Balthazar, 2007, p. 245). Na nossa ótica, um dos possíveis autores que influenciaram o sistema francês foi Hanya Ito, professor de Finanças Públicas da Universidade Hitotsubashi (Japão), que em 1950 publica o artigo “The Value-Added Tax in Japan” em que descreve, de forma evidente, quais são as características, as vantagens e as desvantagens do sistema de IVA. Uma das vantagens apresentadas pelo autor e a mais interessante, na nossa opinião, é a descrição detalhada do sistema de repasse do imposto (Ito, 1950, p. 45), que mais tarde daria lugar ao denominado método do crédito de imposto, subtrativo indireto ou método das faturas.



No que respeita à origem do IVA, a doutrina francesa defende que esta se situa no ano de 1917, em França, com a criação da taxa sobre os pagamentos que incidia sobre o volume dos negócios e correspondia a um imposto geral sobre a despesa (Balthazar, 2008, p. 246). Após um conjunto de várias reformas do imposto, o sistema resultou, posteriormente, no atual sistema de Imposto sobre o Valor Acrescentado (Balthazar, 2008, p. 246). Neste sentido, segundo Balthazar (2008, p. 246), o mecanismo da dedução do imposto surge, assim, como um resultado da evolução do sistema. Por outro lado, tal como acima referido, o sistema francês foi largamente influenciado pela doutrina fiscal estrangeira (sendo que, na nossa perspetiva, obteve influências de Hanya Ito que, por sua vez, foi influenciado por Thomas Adams) e por alguma legislação de outros países (crê-se que pela dos Estados Unidos da América e do Japão). Todavia, o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) tem, atualmente, uma fraca similaridade ao sistema de IVA francês e da generalidade dos países que então adotaram o modelo. Por outro lado, também é difícil demonstrar que existiu uma relação direta entre a doutrina fiscal estrangeira e a construção da primeira versão francesa do IVA (Balthazar, 2008, p. 246).

Ainda no que respeita ao surgimento e à evolução histórica do IVA em França, Alain Frenkel (1976, p. 5), na sua tese de doutoramento, demonstra o considerável nível de influência da doutrina fiscal estrangeira sobre os trabalhos do pressuposto pai intelectual do IVA francês, o inspetor de finanças Maurice Lauré (particularmente os trabalhos do professor Carl Shoup). O autor observa também as propostas de tributação do valor acrescentado de alguns países (Frenkel, 1976, pp. 299-318) e desvaloriza a hipótese de influência estrangeira, sobre o sistema francês, de outras legislações (Frenkel, 1976, p. 235).

De facto, o mecanismo de dedução de imposto foi adotado pela legislação fiscal francesa, que o relacionou com o princípio da neutralidade (caraterística essencial do sistema comum de IVA europeu) nas decisões económicas dos sujeitos passivos. Porém, para Balthazar (2008, p. 247), o sistema de IVA não é um produto da evolução fiscal francesa. Aliás, o autor refere que em 1921, Wilhelm von Siemens sugeriu a introdução, na Alemanha, de um imposto sobre o volume dos negócios (Balthazar, 2008, p. 247). Na prática, Siemens defendeu, na sua proposta, a adoção do mecanismo de dedução do imposto suportado, o qual deveria ser realizado através da base do imposto suportado sobre a base do imposto liquidado (Balthazar, 2008, p. 247). A proposta de Von Siemens é, efetivamente, um trabalho pioneiro no que toca ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). A par e passo, nesta matéria, está o economista Thomas Adams (1921, p.

553) que também defendeu a aplicação do mecanismo de deduções num sistema de imposto sobre o volume de negócios (através do imposto sobre imposto). Mais concretamente, o autor alude a que o IVA deve assumir a forma de um imposto sobre as vendas com crédito de imposto pago a montante pelo produtor sobre os bens comprados para revenda ou para uso próprio na realização de operações tributáveis (Adams, 1921, p. 553).

Na proposta do sistema de IVA japonês de 1949 (um dos modelos que, na nossa ótica, influenciaram o pressuposto autor intelectual do sistema de IVA francês, Maurice Lauré), estava prevista a adoção de um mecanismo de deduções base sobre base. Todavia, este sistema inovador de IVA não chegou a ser aplicado porque não foi aprovado pelo Parlamento japonês (Ito, 1950, p. 43). Uma outra proposta semelhante foi adotada pelo Estado do Michigan em 1953, através do *Business Activities Tax*, em que o mecanismo de dedução também era baseado na base sobre base (Balthazar, 2008, p. 247).

Como é possível verificar, o mecanismo de deduções já existia, de facto, antes do surgimento da proposta de sistema de IVA da França. Embora seja evidente que este mecanismo é a trave-mestre do sistema de IVA, este não surgiu, porém, na França. Na perspetiva de Balthazar (2008, p. 247), o que realmente é de origem francesa é a hipótese de incidência e a exigibilidade do imposto, a base tributável, a incidência do imposto, a definição do contribuinte e o desenho de um mecanismo de dedução próprio. Por outro lado, é necessário levar em conta que a proposta francesa é o produto de um conjunto de reivindicações e pressupostos conjunturais promovidos por um determinado quadro económico, político e social. De facto, o mecanismo de deduções do IVA não é um produto do acaso ou de uma possível evolução do imposto na França, visto que, a doutrina fiscal de outros ordenamentos jurídicos, já tinham desenvolvido o sistema alguns anos antes (Balthazar, 2008, p. 248). O mérito do legislador francês decorre, principalmente, da sua enorme capacidade para integrar todos os elementos da evolução do imposto sobre o volume de negócios e construir um sistema realmente eficiente e neutro, aplicado, atualmente, por todos os 27 Estados-membros da UE.

O Tribunal da Justiça da União Europeia (TJUE) veio reafirmar a importância do mecanismo de dedução. Neste sentido, para que o IVA seja dedutível, o TJUE defende que as operações efetuadas a montante devem ter uma relação direta e imediata com as operações a jusante com direito a dedução. Assim, o direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante, pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição tenham feito

parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução (Kretztechnik AG contra Finanzamt Linz, Processo nº C-465/03, 2005). Em Portugal, o sistema de reembolso do IVA suportado consiste na devolução ao sujeito passivo do imposto por ele suportado em excesso durante um dado período temporal (CIVA obrigação geral dos sujeitos passivos disporem de contabilidade organizada. Mecanismos de dedução do IVA, Processo nº 1081/09.7BELRS, 2017). O mecanismo de dedução do imposto permite que os sujeitos passivos tenham a possibilidade de poder deduzir ao IVA incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram, o tributo que lhe foi faturado nas suas aquisições de bens ou serviços por outros sujeitos passivos de IVA (CIVA obrigação geral dos sujeitos passivos disporem de contabilidade organizada. Mecanismos de dedução do IVA, Processo nº 1081/09.7BELRS, 2017).

Atualmente, o exercício do direito à dedução do IVA consubstancia, assim, uma das principais características do IVA, em conformidade com o regime anteriormente previsto na Sexta Diretiva de 1977, e, mais recentemente, na Diretiva onde se consagram as regras de exercício do direito à dedução do imposto, contemplando diversos requisitos objetivos e subjetivos do exercício do mesmo direito. O sistema comum do IVA, adotado pela União Europeia, caracteriza-se pela existência de uma base de incidência uniforme, de regras comuns em matéria de incidência objetiva e subjetiva, de isenções e valor tributável, pela harmonização de regimes especiais e pelo alargamento obrigatório da tributação ao estágio retalhista e à generalidade das prestações de serviços (CIVA obrigação geral dos sujeitos passivos disporem de contabilidade organizada; Mecanismos de dedução do IVA, Processo nº 09875/16, 2016).

Segundo Alain Frenkel (1976, p. IX), o imposto sobre o volume de vendas sofreu uma profunda evolução e resultou de um longo processo de experiências (um conjunto de diversos caminhos e propostas apresentadas pelos legisladores franceses), vitórias e fracassos. Na prática, o IVA é o produto de uma longa evolução teórica e prática da tributação sobre o consumo, em que é possível traçar desde a Lei francesa de 31 de dezembro de 1917 que estabeleceu a taxa sobre os pagamentos (1917), o imposto sobre a faturação (1920), sobre a produção (1936) (Conselho de Impostos, 2004, p. 417) e sobre o armamento (1939). O imposto sobre os pagamentos consistia, na verdade, num imposto sobre as faturas, isto é, na imposição de uma taxa de 0,2% que recaía sobre todos os pagamentos privados, comprovados contabilisticamente, em que o sujeito passivo pagava o imposto através de selos sobre as faturas. Contudo, o imposto não obteve as receitas esperadas, devido a fraudes fiscais e à aplicação de uma técnica de cobrança do imposto

ultrapassada, originando assim um forte protesto (traduzido em recursos Administrativos junto da administração fiscal). As necessidades de receita fiscal provocaram a revogação do imposto sobre os pagamentos (Balthazar, 2008, p. 249).

Após a revogação do imposto francês sobre os pagamentos, surge, em 25 de janeiro de 1920, em França, o imposto sobre o valor das vendas. O imposto incidia sobre todas as transações comerciais (transmissões de bens e prestações de serviços) às quais era aplicada uma taxa de 2%. Porém, ao contrário do atual sistema comum de IVA, o imposto era cumulativo e tributava todas as transações ao longo do circuito de produção até ao consumidor final. Os sujeitos passivos de imposto eram, sobretudo, as empresas industriais e comerciais, isentando as profissões liberais e as atividades agrícolas do âmbito do imposto. Por outro lado, alguns dos produtos eram tributados à taxa agravada de 10%, enquanto outros eram tributados à taxa reduzida de 1,3% ou 0,55% e outros eram, ainda, isentos de imposto (Balthazar, 2008, p. 249). Ao contrário da taxa sobre os pagamentos, o imposto sobre as vendas foi decisivo para as posteriores reformas porque estabeleceu os limites e os princípios dos impostos futuramente criados. Por outro lado, o imposto sobre as vendas apresentava duas características essenciais, a saber, a definição de sujeito passivo (que perdurou até aos dias de hoje) e de imposto integrado no preço (que perdurou durante algum tempo na legislação francesa).

O imposto sobre a faturação vigorou durante algum tempo, devido à taxa de 2%. Porém, com o passar do tempo, verificou-se que o imposto não era neutro, devido ao efeito cumulativo ou em cascata. Uma outra motivação para a revogação deste imposto resultou do excessivo número de devedores do imposto, o que originava um efeito nefasto sobre as contas públicas, problemas ao nível do controlo do imposto e do aumento da fraude fiscal. A adicionar a estes fatores, a mais comum era aquela em que os comerciantes se tornavam, subitamente, prestadores de serviços (enquanto que nas vendas a base tributável era o preço da transação, nas prestações de serviços era o valor das contraprestações). Uma outra resistência ao imposto decorria dos retalhistas, que tendiam a rejeitar a carga fiscal sobre a indústria. A situação resultou na criação de impostos únicos em 1925 e, assim, um vasto grupo de produtos (retirados do âmbito do imposto sobre as vendas) passaram a ser tributados por um imposto único, num determinado estágio do circuito económico. Este imposto único foi aplicado, sobretudo, a produtos alimentares com taxas de imposto entre os 8% e 12% (Balthazar, 2008, p. 250). A adoção dos impostos únicos conduziu ao surgimento da noção de produtor, devido à incidência do imposto,

somente, na fase final da produção. Por outro lado, a noção de produtor serviu para definir o circuito do imposto sobre a produção que, de facto, traduz a efetiva origem do IVA.

Em 1936, todos os impostos únicos e o imposto sobre o valor das vendas foram revogados e substituídos pelo imposto único geral sobre a produção. Na verdade, a existência de mais de 30 impostos únicos em simultâneo com o imposto sobre o valor das vendas resultou, de facto, num aumento da complexidade do sistema tributário francês, visto que este último continuava em vigor nos setores económicos que não eram sujeitos aos impostos únicos (Balthazar, 2008, p. 250). O imposto geral sobre a produção incidia uma única vez sobre todos os produtos, à taxa de 6%, e na fase final do ciclo de produção. O último estágio do ciclo de produção foi escolhido, pelo legislador, pelo facto de ser a fase da comercialização. Porém, existia um conjunto de produtos que estavam desonerados do imposto na fase de distribuição, o que provocou uma diminuição do número de devedores. Todavia, as prestações de serviços eram tributadas à taxa de 2% e continuavam, ainda, a estar sujeitas ao imposto sobre o valor das vendas de 1920 (Balthazar, 2008, p. 251).

O imposto único geral sobre a produção, no que respeita ao regime dos pagamentos, estava restrito a uma única operação do ciclo de produção e comercialização, sendo que o circuito de produção anterior à aplicação do imposto estava isento. Relativamente às matérias-primas e aos produtos acabados, estes estavam desobrigados do imposto, através do mecanismo de suspensão. Este é o mecanismo segundo o qual, os produtores situados nas fases anteriores à aplicação do imposto podiam adquirir bens de consumo e não ser afetados pela sujeição fiscal. Para tal, os agentes tinham apenas de entregar aos fornecedores declarações pelas quais se comprometiam a entregar os produtos a um outro produtor ou a pagar o imposto devido (Balthazar, 2008, p. 251). O regime implicava, de fato, a dedução física das matérias-primas e dos produtos, o que originava uma dupla tributação para outros bens que concorressem para a estrutura do preço do produto, na medida em que o sujeito passivo liquidava o imposto sem o poder deduzir e o imposto tornava-se, assim, um elemento do preço. Nesse sentido, o sistema tinha uma natureza cumulativa, em que o imposto incidia duas vezes sobre o valor dos bens e dos serviços intermédios (Balthazar, 2008, p. 251). Por outro lado, o sistema também apresentava desvantagens técnicas, de entre as quais a de fazer recair o imposto sobre um só sujeito, o produtor. Uma outra desvantagem decorria da necessidade de o legislador repousar a solvabilidade e a integridade do sistema a um só sujeito passivo. Nos casos em que fosse

necessário aumentar a taxa de imposto, o sistema incitava os sujeitos passivos de imposto a comportamentos de fraude fiscal.

Devido aos problemas do imposto único geral sobre a produção, em 1939, foi criado e adotado em França o imposto sobre o armamento. O imposto era, na realidade, um imposto sobre as transações e incidia sobre a fase do comércio. Este foi criado a 21 de abril de 1939 e traduzia-se numa taxa de 1% sobre todas as vendas. Era, contudo, um imposto cumulativo, o que aumentou o número de contribuintes sujeitos a imposto. O novo imposto seria liquidado em todas as fases do circuito de produção e o sujeito passivo deveria liquidar o imposto e calcular o valor do imposto através do valor das vendas. Todavia, podia deduzir o imposto suportado das suas compras de matérias-primas e produtos similares que fossem absorvidos pela produção dos seus produtos (Balthazar, 2008, p. 252). Por outro lado, este sistema instaurou, de facto, um dos principais fundamentos do futuro sistema comum de IVA, apesar das limitações às deduções fiscais. Um dos problemas do sistema era o de que todos os contribuintes obtinham o direito a deduzir ao imposto incidente sobre as suas vendas, o imposto suportado nas suas compras. Desta forma, na perspetiva de Balthazar (2008, p. 253), o que deveria ter constituído um mecanismo de contribuição de receita, tornou-se, ao invés, num simples instrumento de repartição da carga do imposto sobre todos os agentes económicos, em função do sistema de cobrança de imposto, em vez de repassar a obrigação de entrega do imposto devido, apenas, ao último produtor.

A instauração de um sistema de pagamentos fracionados levou a uma maior eficiência na cobrança do imposto, no entanto, levou também a uma distorção do imposto entre empresas mais antigas e mais novas, devido à proibição dos reembolsos integrais dos créditos de imposto aos sujeitos coletivos anteriores a 1972, ao mesmo tempo que, para aqueles posteriores, os reembolsos eram limitados (Egret, 1978, pp. 70-71). Ainda assim, o regime dos pagamentos fracionados era mais vantajoso que o sistema de imposto sobre o valor das vendas uma vez que era mais reditício, menos propício a comportamentos fiscalmente fraudulentos, com menos riscos de falhas, o facto de a carga fiscal estar distribuída entre todos os agentes económicos ao longo do ciclo de produção de um dado produto, proporcionava um melhor controlo dos sujeitos passivos de imposto através do controlo das faturas e ainda simplificava a manutenção da contabilidade dos sujeitos coletivos, que não necessitavam de apurar se os clientes tinham ou não liquidado o imposto (Balthazar, 2008, p. 254).

No que toca à manutenção dos registos contabilísticos, nos termos do Código do IVA português, a obrigação geral dos sujeitos passivos disporem de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto deriva do estabelecido na alínea g), do n.º 1 do Art.º 29. Neste sentido, os sujeitos passivos do imposto, face à legislação comercial e fiscal, estão obrigados a dispor de contabilidade organizada e devem observar, também, certas obrigações contabilísticas por ordem a terem a segurança e clareza no registo das operações decorrentes da aplicação do Código do IVA e necessárias ao apuramento do imposto, bem como para permitir o seu controlo (Borges & Ferrão, 2000, p. 114).

Uma das desvantagens do sistema dos pagamentos fracionados era a falta de neutralidade. O sistema continuava a tributar duplamente os investimentos e as despesas gerais das empresas porque estas rúbricas também concorriam para a formulação do preço de revenda e o imposto neles contido não podia ser deduzido. Apesar de o mecanismo de deduções funcionar corretamente para a dedução do imposto contido do preço das matérias-primas constitutivas dos bens, ainda assim revelava anomalias quanto à sua produtividade (Balthazar, 2008, p. 254). Para além das desvantagens do sistema, é necessário levar em conta que existiam três tipos de impostos em simultâneo sobre a produção – sobre as prestações de serviços, sobre as transações e imposto local (Balthazar, 2008, p. 254). Por outro lado, em 1951, a legislação fiscal francesa acolhia, mais uma vez, a adoção dos impostos únicos e específicos (Balthazar, 2008, p. 255). Nesse sentido, em 1953, o sistema de deduções foi também alargado às aquisições de ativos (investimentos) apesar de a dedução estar limitada a metade do imposto.

Relativamente à neutralidade, sobretudo para os sujeitos passivos que efetuam ao mesmo tempo operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem tal direito, a Diretiva IVA inclui, presentemente, mecanismos de cálculo do imposto dedutível (tais como: os métodos pro rata de dedução e da afetação real), que garantem a neutralidade do sistema de IVA. Estes mecanismos permitem aos sujeitos passivos que adquiram bens e serviços para o exercício simultâneo de atividades tributadas e não tributadas, deduzirem a parte do IVA que onerou a aquisição dos bens e serviços que se considere corresponder à respetiva utilização em atividades que confirmam o direito à dedução.

Em 1954, após várias tentativas falhadas, foi criado e adotado o IVA em França através da Lei de 10 de abril (Darmon, 1992, p. 6720). O estabelecimento deste sistema de tributação geral sobre o consumo foi marcado, por um lado, pelas limitações orçamentais que abrandaram a

necessária reforma fiscal e, por outro lado, pelos imperativos económicos de ordem estrutural e conjuntural que contribuíram para a adoção do imposto (Balthazar, 2008, p. 255). De facto, o fenómeno da dupla tributação dos ativos de produção formava um verdadeiro obstáculo ao desenvolvimento do sistema produtivo francês, o que, em conjunto com a depressão económica e a necessidade de fomentar o investimento, resultaram na criação e respetiva adoção do IVA, que era considerado um instrumento fiscal para a retoma do crescimento económico. Todavia, apesar das vantagens do sistema de IVA, este necessitou, depois de 1954, de novas reformas no sentido de resolver os problemas relativos à adoção do novo sistema de tributação, tais como: as situações pretensamente adquiridas, os sujeitos passivos, os regimes particulares, o índice de preços e a desconfiança da administração fiscal no que dizia respeito aos preços (Balthazar, 2008, p. 256).

Por fim, a criação e a adoção do sistema de IVA provocou, decididamente, um verdadeiro avanço para a modernização do sistema económico francês, apesar de ainda subsistirem os impostos sobre as transações, serviços e o imposto local (Balthazar, 2008, p. 256). Atualmente, o sistema de IVA desenvolvido em França é o modelo de referência que veio a ser adotado pela União Europeia e por muitos outros Estados a nível mundial, embora já amplamente modificado.

#### **2.3.4.2. Uma Efetiva Garantia de Neutralidade nas Relações Económicas**

Uma das maiores garantias do imposto sobre o valor acrescentado é a da sua neutralidade tanto nas relações comerciais nacionais como internacionais. Na realidade, a ininterrupta abertura do comércio transfronteiriço, entre os Estados e, mais tarde, o advento do mercado interno europeu, em 1993, impunham a adoção de um novo modelo de tributação sobre o consumo que resolvesse os problemas relativos aos ajustamentos fiscais nas fronteiras, necessários para colmatar as diferenças dos vários sistemas de tributação (Egret, 1984, p. 31).

Em relação aos impostos sobre a despesa ocorre, reiteradamente, uma de duas situações: os produtos são exportados sem qualquer carga fiscal do país de origem e o imposto é liquidado, *à posteriori*, no país de destino ou, então, os bens são tributados, *à priori*, no país de origem e o imposto não é arrecadado no país de destino. De facto, a situação atrás descrita, na realidade, não se apresenta com tamanha linearidade porque, a nível internacional, cada um dos Estados procura chamar a si o exercício do poder de tributar (materializada na aplicação dos poderes



políticos e soberanos, por parte dos Estado, enquanto ente e sujeito numa determinada ordem jurídica internacional). Os Estados, num determinado território, exercem a sua soberania e cada um deles detém, em exclusivo, o exercício dos poderes tributários (Xavier, 1994, p. 457) e criaram, para tal, um sistema fiscal ajustado ao poder político e corporizado em leis escritas ordinárias e constitucionais (Sousa, 1992, p. 54). É o que sucede na universalidade dos Estados ocidentais e, desde logo, no caso português.

Sendo os Estados livres para estabelecerem os seus pressupostos de sujeição tributária, cada um destes procede à fixação dos seus próprios ditames fiscais, estabelecendo, para o devido efeito, um conjunto, mais ou menos estável, de pressupostos de conexão fiscal. Estas pressuposições, sendo estabelecidas de forma completamente livre, não deixam de levar em consideração que no ponto onde termina a soberania tributária de um determinado Estado, começa a soberania de um outro Estado, pelo que a fixação de leis fiscais deve assentar nesta realidade tangencial. A legislação fiscal portuguesa valoriza, ao nível fiscal, para efeitos de tributação, vários elementos de conexão, entre os quais: a fonte, o local da obtenção dos rendimentos, e a residência, a sede ou direção efetiva das pessoas coletivas. O elemento residência representa, em grande medida, o estabelecimento estável do sujeito coletivo de imposto. Contudo, este conceito não se esgota quando não exista fisicamente, uma vez que a lei fiscal permite a sua definição a partir de um outro conjunto de situações. Por outro lado, em relação à residência, segundo os princípios da OCDE previstos na Convenção Modelo sobre o Rendimento e o Património (OCDE, 2011, p. 2), adotados na lei portuguesa, cumpre à legislação portuguesa a função de delimitação da determinação do âmbito da sua aplicação para que, para os residentes, prevaleça o princípio da sujeição total a imposto (na teoria fiscal designado como obrigação fiscal integral), por força do vínculo existente entre o Estado de residência e os sujeitos singulares (Catarino & Esteves, 2020, p. 7).

No plano das transações internacionais, o princípio da tributação no país de destino acabou por ser a regra, sendo os produtos exportados livres de qualquer carga fiscal, mas sendo tributados, à entrada do país de destino, à taxa em vigor do país. Todavia, a resposta não é assim tão simples e o problema ainda está longe de estar resolvido.

Ao nível das transações comerciais internacionais, no que respeita aos impostos sobre a despesa, vigorou, desde sempre, o princípio do destino. Este é o princípio segundo o qual, o imposto não é cobrado no país de origem, mas apenas quando os bens chegarem ao país de

destino, onde efetivamente serão consumidos. Quer isto dizer que as mercadorias são exportadas sem qualquer imposto e, à entrada do país de destino, são tributados à taxa em vigor. Os impostos sobre a despesa exigem, aos Estados, a realização de ajustamentos fiscais ao nível das fronteiras. Através do princípio do destino, o ajustamento às trocas internacionais consistia no desagravamento fiscal na exportação e na tributação dos produtos importados.

Todavia, sucede que em sistemas cumulativos ou em cascata, produtos idênticos suportam, na realidade, taxas de tributação diferentes. Desta forma, o desagravamento fiscal nas exportações e a tributação das importações só podem ser fixados com base em médias dos possíveis valores de imposto que o Estado poderia arrecadar ao longo do sistema de produção. Se estes não forem corretos, o que não é fácil de apurar, os sujeitos coletivos interligados obtêm um benefício fiscal à exportação indevido, enquanto os demais não interligados auferem uma compensação inferior, o que afeta a concorrência internacional.

Resumidamente apresentado, este foi um dos fatores que tornou o imposto cumulativo ou em cascata desadequado para a União Europeia, desde logo, porque visava, numa primeira fase, a construção de um mercado único, e este não se compadece com este tipo de impostos limitativos das trocas. De facto, o risco da adoção dos impostos cumulativos é elevado e varia na razão direta da tentação dos países da UE de aumentar, nem que seja artificialmente, as compensações aos seus exportadores nacionais, concedendo subvenções fiscais encobertas à exportação. A adoção deste tipo de sistema, desde cedo se apresentou incompatível com a ideia de criação da união aduaneira e, depois do mercado interno europeu, devido à impossibilidade de estabelecimento de um regime fiscal absolutamente neutro nas relações económicas entre os Estados-membros da União Europeia. Nesse sentido, foi colossal o trabalho desenvolvido pelas instituições comunitárias em matéria fiscal (quanto aos encargos decorrentes do efeito equivalente a direitos aduaneiros), sobretudo do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), por forma a definir jurisprudência para evitar os vários abusos por parte dos agentes económicos e dos Estados-membros no sentido de contornarem o funcionamento da União Aduaneira, com o intuito de protegerem os mercados e produtos nacionais.

Para além dos problemas atrás mencionados, acresciam, ainda, outros que impediam o regular funcionamento da União aduaneira, tais como as diferenças das bases de incidência, das taxas, das estruturas e de outras, que provocavam nas relações comerciais internacionais, dificuldades incompatíveis de sistema, capazes de impedir o seu funcionamento, provocando consequências

intoleráveis quer quanto à eficiência, quer quanto à equidade. Neste sentido, incorporando os impostos sobre o consumo nos preços, que são objeto de comércio internacional, a inexistência de uma efetiva coordenação iria provocar uma profunda distorção nas trocas económicas entre os vários Estados afetando, portanto, a eficiência do imposto e da arrecadação de receita. Esta coordenação visava, sobretudo, evitar distorções na concorrência que o livre funcionamento do sistema produzia. No seio do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) e do Tratado da Comunidade Europeia, o princípio do país de destino teve um amplo desenvolvimento, pois não bastava simplesmente a adoção do princípio do país de destino para as trocas intracomunitárias, este também necessitava de ser aplicado às trocas internacionais. As vantagens do imposto sobre o valor (IVA) são bastante visíveis, porque permite a correta determinação do conteúdo fiscal dos produtos, ao contrário do que acontecia com os impostos sobre as transações plurifásicas em cascata. Devido à inexistência de efeitos em cascata, em relação aos impostos plurifásicos sobre o valor acrescentado, os ajustamentos fiscais nas fronteiras surgem como um processo apurado e isento de problemas.

Os impostos sobre a despesa necessitam, como observado, da realização de ajustamentos fiscais nas fronteiras. Sendo aplicado o princípio do destino, o ajustamento abrange o desagravamento fiscal nas exportações e a tributação de produtos importados. De acordo com Reizinho (1985, p. 346), a adoção do IVA, em 1986, em Portugal e Espanha, simplificava o processamento do desagravamento fiscal, em relação às exportações, e dos agravamentos fiscais, no que respeita à parte importadora. Porém, segundo o autor, o processo não evitava o controlo e as formalidades fronteiriças (Reizinho, 1985, p. 346).

A neutralidade surge, assim, ao nível interno e externo, como uma componente diferenciadora da superioridade do sistema comum de IVA adotado pela União Europeia. Para além do mais, a isenção frequentemente conferida aos bens exportados permite desagrar, pela integridade, a carga tributária contida nesses bens e a tributação dos produtos importados permite aplicar nas fronteiras, aos bens importados, uma carga fiscal igual à aquela que vigora nos países de origem. Nesse sentido, não é de espantar, que desde cedo as instituições europeias tenham exigido, aos Estados-membros, a adoção de um sistema de tributação sobre o consumo, a partir de uma base de incidência alargada e uniforme que tributa claramente as transmissões de bens, as prestações de serviços e as importações. O primeiro grupo abrange as transmissões de bens e as prestações de serviços, o segundo grupo, por sua vez, engloba as importações de bens. A importância desta separação, em dois grupos distintos, decorre da forma com os grupos estão

sujeitos a imposto. No primeiro grupo, a transmissão de bens e prestações de serviços depende do carácter oneroso e da sua realização por intermédio de um sujeito passivo de imposto agindo como tal, enquanto no segundo, por sua vez, não depende da verificação de nenhum dos requisitos.

Assim, chegados a este ponto, consideramos relevante a delimitação de um dos conceitos mais importantes para a operacionalização do sistema comum de IVA, que são os de sujeito passivo e de devedor do imposto. Em seguida, iremos debruçar-nos sobre estes dois conceitos, tendo em conta a delimitação a que nos propomos dos principais conceitos operacionais, necessários para uma correta compreensão do sistema comum de IVA.

#### **2.3.4.3. Conceitos Relevantes de Sujeito Passivo, Devedor de Imposto, Operação Tributável Isenta com Direito a Dedução e Isenta sem Direito a Dedução**

Em relação ao primeiro conceito, o sujeito passivo é produto da dogmática geral dos tributos e é entendido como aquele que, segundo a lei, tem o dever de pagar o imposto (Sanches, 2007, p. 253). Para Catarino (1999, pp. 295-332), o conceito corresponde a uma tradição prevalecente nos sistemas fiscais europeus, que perpassou as diversas reformas fiscais até aos dias de hoje. Contudo, para efeitos de sistema de IVA, o conceito de sujeito passivo de imposto refere-se àquele que exerce, de modo independente e habitual, uma atividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade e, ainda, às pessoas que, do mesmo modo, pratiquem uma só operação, nos termos previstos nos Art.º 9 e seguintes da Diretiva IVA e no Art.º 2 do Código do IVA (IVA–Direito à dedução. SGPS; sujeito passivo misto, Processo nº 178/2016-T, 12, 2016).

Como é possível verificar as definições atrás indicadas não são coincidentes. Isto é, nem sempre a pessoa que tem de suportar o imposto é, efetivamente, o sujeito passivo de imposto na aceção do sistema comum de IVA (Pedro & Martins, 2019, p. 118). Assim, sujeito passivo de imposto é, portanto, todo o sujeito que exerce, a título individual ou coletivo, uma atividade económica e que, em princípio, repetidamente, pratica operações tributárias. Por outras palavras, o sujeito passivo de imposto é aquele exerce de uma forma geral e independente uma atividade de produção, comércio ou prestação de serviços (IVA–Direito à dedução. SGPS; sujeito passivo misto, Processo nº 178/2016-T, 12, 2016).

De outro lado, a atividade não tem, necessariamente, que ser desenvolvida sob a perspetiva do lucro e, por outro lado, nem é sempre necessário que a entidade desenvolva uma atividade com carácter principal podendo, até, revestir uma natureza acessória (IVA–Direito à dedução. SGPS; sujeito passivo misto, Processo nº 178/2016-T, 12, 2016).

Em relação à noção de devedor de imposto (ou pagador efetivo, segundo Valdez (2013, p. 189)) , esta é mais ampla porque integra, no conceito, não apenas os próprios sujeitos passivos, mas igualmente, latamente, todas as pessoas que adquiram e importem bens ou adquiram prestações de serviços (Filho, 1978, p. 45).

Por outro lado, operações tributáveis são a todas aquelas que estão sujeitas a IVA, ainda que isentas do imposto (Laires, 2015, p. 32). Considera-se, geralmente, como operação tributável, a transferência onerosa do direito de propriedade de um bem corpóreo por forma a corresponder ao exercício efetivo do direito de propriedade (Martins, 2018, p. 43). As prestações de serviços, por sua vez, apresentam uma natureza residual e correspondem a todas as operações económicas que não configurem transmissões ou importações de bens (Duarte, 1985, p. 140). Por outro lado, nos termos das regras do imposto, por via da regra, a realização de uma operação tributável acarreta o dever de liquidar o IVA devido ou de o fazer crescer ao montante daquela, apurado como consequente da aplicação da taxa à matéria tributável. Todavia, existem algumas exceções. Essas exceções decorrem do facto que existem algumas operações económicas em que os sujeitos passivos de imposto estão isentos do apuramento do IVA, que correspondem às designadas isenções incompletas (Art.º 9 do CIVA).

Ao nível das operações económicas internas, as isenções, para além de estarem previstas no Art.º 9 do CIVA, têm como característica o facto de serem um conjunto de isenções incompletas, isto é, são aquelas que não conferem a possibilidade de dedução (recuperação) do IVA suportado a montante nas aquisições de bens e serviços realizadas por um sujeito passivo para o exercício da sua atividade. Por outro lado, também é possível referir que a generalidade das isenções previstas, são alusivas aos operadores públicos e semipúblicos que exercem um conjunto de atividades consideradas como bens meritórios, na expressão usada, em primeiro lugar, por Richard Musgrave em 1957 e, mais tarde, em 1980, com Peggy Musgrave (Musgrave & Musgrave, [1980], 1989, p. 55). Neste sentido, para além dos serviços de saúde, também os serviços relativos à segurança social, cultura, desporto, serviços postais, formação profissional

e organismos sem finalidade lucrativa merecem o mesmo tratamento (de isenção) fiscal em sede de IVA.

Porém, mais uma vez, o conceito de isenção é prestável a equívocos (se apenas nos cingirmos à dogmática geral do tributo). Em sede de IVA, o termo isenção tem uma definição própria e específica, e significa que os factos geradores de imposto estão desobrigados de certo encargo fiscal (Flórido, 1986, p. 29). Em certas operações tributárias, em sede de IVA, a isenção tem como principal característica o facto de não possibilitarem, na aquisição de alguns tipos de bens e prestações de serviços, um desagramento completo do imposto suportado a montante pelos sujeitos passivos. Neste sentido, tendo em conta o atrás exposto, é possível indicar se uma dada operação económica é isenta de IVA, ou seja, uma isenção sem direito a crédito de imposto a montante. Isto significa que o agente económico não pode fazer recair o imposto nas operações que realize (nas transmissões de bens e/ou prestações de serviços que venda), mas também não pode aplicar ao imposto por si suportado (pago aos clientes), decorrente dos gastos da sua atividade, o método de crédito de imposto que constitui o sistema de eleição e característico do sistema comum de IVA na União Europeia. Ou seja, o sujeito passivo não pode deduzir o imposto suportado na sua atividade a montante. Por outro lado, existem outros tipos de isenções que também podem conferir a possibilidade de desonerar os sujeitos passivos de IVA, de entre as quais, as operações sujeitas à taxa zero (aplicadas, sobretudo, às relações de trocas comerciais internacionais, devido à aplicação do princípio transitório do destino) e às exportações.

No que respeita ao sistema do IVA, as isenções geram duas situações. Na primeira, as isenções afetam sempre a neutralidade do imposto por não permitirem, ao mesmo tempo, que o sujeito passivo de imposto se desonere do IVA por si suportado a montante, aquando da aquisição dos bens ou serviços (Varandas, 2015, p. 43). Em segundo, é a legislação tributária que determina qual o enquadramento fiscal de certas operações económicas em relação ao IVA e não os sujeitos passivos (Teixeira, 1986, p. 170). No sistema comum de IVA, as isenções têm uma elevada importância. Este sistema, tal como é desenhado, é caracterizado pelo facto de não estabelecer isenções pessoais ou subjetivas, apesar de ter previsto algumas isenções objetivas, a favor de determinados tipos de transmissões de bens e prestações de serviços. Por outro lado, nas isenções do IVA, estão contempladas dois grupos de situações que todo o sistema de IVA não pode deixar de isentar, em primeiro lugar, situações em que existam questões sociais relevantes e, em segundo lugar, nas operações que, por motivos administrativos ou técnicos, se apresentam adversas ao tratamento pelo IVA (os designados *hard to tax activities*).

#### 2.3.4.4. O Direito à Dedução em IVA

Um dos princípios fundamentais do sistema comum do IVA, é o de conceder o direito de deduzir a montante o imposto liquidado pelos sujeitos passivos de imposto, nas operações económicas realizadas num determinado período económico (regime mensal ou trimestral) e o montante de imposto suportado nas aquisições e/ou importações de bens e serviços necessários à realização da atividade económica do sujeito passivo de imposto (Aires, 2019, pp. 3-6). A diferença entre ambos os montantes, de acordo com o Art.º 21 do CIVA, corresponde ao imposto apurado que o sujeito passivo, em princípio (pois o imposto também pode ser a receber), deve entregar ao Estado. Porém, é de ressaltar que o direito à dedução do imposto tem uma restrição. A dedução só pode ser exercida desde que as transmissões de bens e prestações de serviços tenham sido adquiridas para a realização das operações tributáveis (excluindo as operações isentas). Sempre que um sujeito passivo de imposto adquira bens e/ou serviços para a realização de operações isentas de IVA, o imposto aplicado não é dedutível (isenção incompleta), pelo que o IVA, neste caso, constitui um custo da atividade do sujeito passivo de imposto isento (porque neste caso o sujeito passivo está no papel de consumidor final). Pode, porém, ocorrer uma situação em que um conjunto significativo de sujeitos passivos exerçam uma atividade mista, ou seja, os sujeitos exercem, ao mesmo tempo, atividades que não conferem o direito à dedução de imposto suportado como, também, operações que possibilitam a dedução do imposto (Lança, 2013, p. 380). Assim, nestas situações, o direito à dedução do IVA suportado, nas aquisições de bens e serviços necessários à atividade económica, é parcial e não pela totalidade do imposto. Por outro lado, para os sujeitos passivos mistos realizarem operações de transmissão de bens e/ou prestações de serviços tributáveis isentos e sem direito à dedução do IVA, a desoneração do imposto das suas vendas é parcial (Catarino & Correia, 2016, p. 10).

As isenções incompletas de IVA (taxa zero e exportações), conforme indicado, não possibilitam o exercício do direito à dedução do imposto que onera os bens e prestações de serviços. Porém, quando o sujeito passivo exerce uma atividade mista, a legislação fiscal permite uma de duas situações possíveis:

- (i) A não separação das atividades isenta e não isenta (método da percentagem de dedução ou pro rata). Esta acontece nas situações em que os sujeitos passivos de imposto tenham de proceder à mensuração de imposto não dedutível, incluindo-a nas aquisições totais de

bens e serviços (IVA–Direito à dedução. SGPS; sujeito passivo misto, Processo nº 178/2016-T, 11, 2016); ou,

(ii) A separação, através da contabilidade, das atividades isentas e tributáveis (método da afetação real). Esta consiste na possibilidade de efetuar a dedução pela totalidade do IVA das transmissões de bens e prestações de serviços destinados à atividade económica do sujeito passivo, mas que, em simultâneo, impede que o sujeito possa deduzir o imposto suportado nas operações económicas que não conferem o direito à dedução (IVA–Direito à dedução. SGPS; sujeito passivo misto, Processo nº 178/2016-T, 11, 2016).

Um primeiro caso é aquele em que não existe separação das atividades isentas das não isentas. Nesta situação, o sujeito passivo pode deduzir apenas uma percentagem do imposto suportado, percentagem essa adquirida através de um quociente em que o numerador representa o valor anual das operações que conferem o direito à dedução e o denominador representa o valor anual das operações tributadas do sujeito passivo (Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM), contra Fazenda Pública, Processo C-77/01, 4325, 2004).

Quanto ao segundo caso, a separação contabilística das atividades isentas e tributáveis, o sujeito passivo não tem de efetuar qualquer determinação da taxa. Quando os sujeitos passivos decidem pela contabilidade organizada, conseguem saber, de forma rigorosa, quais as operações isentas e tributáveis e conhecem, com elevado rigor, quais foram os *inputs* da sua atividade onde o IVA é dedutível e quais são os *inputs* que não têm direito à dedução. Este método é mais vantajoso, devido ao elevado rigor e veracidade da informação, e funciona a partir de uma determinação rigorosa das finalidades de cada um dos *inputs*, sendo, desse modo, preferível ao primeiro modelo (da não separação das atividades isentas e não isentas). Neste sistema, a dedutibilidade do IVA é total para todos os *inputs* necessários para a manutenção da atividade, sendo o inverso, ao mesmo tempo, verdade – o ao imposto de transmissões de bens e prestações de serviços isentas não é permitida a dedução.

No próximo ponto, iremos observar e analisar os princípios tributários que consideramos serem os mais importantes para a nossa investigação.



### **2.3.5. Identificação e Caraterização dos Princípios Tributários Relevantes para o Estudo**

Os princípios do sistema fiscal integram, desde sempre, uma das principais preocupações da economia (Pereira, 2018, p. 71), do direito (Difini & Lisbôa, 2019, p. 1380) e, mais recentemente, da ciência política (Santos & Lopes, 2013, p. 27) e da sociologia (Leroy, 2011, p. 98).

Segundo Guimarães (1981, p. 95), um “bom” sistema fiscal é aquele que tem em consideração os objetivos da política económica, definidos pelos atores políticos e sujeitos a determinados princípios. Conforme referido antes, Smith ([1776], 1996, p. 282) sugere quatro princípios básicos: economia (arrecadação de maiores níveis de receita ao menor custo possível); justiça (garantir a igualdade do cidadão perante o imposto); certeza (eliminar o livre arbítrio no lançamento do imposto); e comodidade (simplificação da obrigação fiscal). Guimarães (1981, p. 95), por sua vez, refere que estes princípios são um instrumento de orientação para uma boa administração fiscal.

Santos (2011, p. 60) defende que, no que diz respeito à definição de um sistema fiscal, os atores devem levar em conta dois princípios: a eficiência (emprego dos recursos) e a justa contribuição (a carga fiscal deve ser distribuída de forma equitativa, com base nos princípios da capacidade contributiva e do benefício). Porém, para além da equidade e justa contribuição, existem outros princípios: a neutralidade (minimização das distorções nas decisões dos agentes) (Musgrave & Musgrave, 1989, p. 178); a transparência (regras fiscais devem ser claras e estáveis) (Musgrave & Musgrave, 1989, p. 189); e a responsabilidade (sistema fiscal deve anuir a responsabilização política) (Silva & Ribeiro, 2017, p. 298).

Para Neumark (1974, p. 85), existem quatro axiomas essenciais para a definição de um sistema fiscal eficiente e racional: técnico-fiscais (dizem respeito aos princípios da suficiência das receitas fiscais e da capacidade de imposição de medidas tributárias, e visam relacionar as receitas arrecadadas com as despesas públicas); político-económicos (oriundos da teoria alemã, retratam os princípios da limitação da intervenção pública na economia, a atenuação das distorções provocadas pelo imposto à livre concorrência, a flexibilidade ativa e passiva do imposto e o princípio do imposto orientado para o crescimento económico, a economia e eficiência dos instrumentos fiscais e a alteração ou manutenção do sistema); jurídico-fiscais

(resultam dos estudos desenvolvidos por Adam Smith e correspondem aos princípios da transparência, congruência e factibilidade das medidas fiscais, continuidade, economicidade e comodidade do imposto e procuram a eficácia técnica do sistema fiscal); e político-sociais (apoiados na ideia de justiça na tributação, retratam os princípios da equidade, generalidade, capacidade contributiva e redistribuição).

Hack (2008, p. 31) refere que, relativamente aos princípios, a tributação só é exigível quando se sujeita aos pressupostos e limites da lei, isto é, o poder de tributar não é ilimitado e arbitrário. As constituições políticas acolhem, em diverso grau, um conjunto de normas destinadas a proteger os sujeitos passivos dos possíveis abusos (Hack, 2008, p. 31). Para Stiglitz (1988, p. 390), apesar da semelhança entre os princípios e regras fiscais, o sistema fiscal, ou reforma fiscal, deve levar em consideração três princípios fundamentais, que propomos investigar no nosso modelo de investigação: simplicidade, eficiência e neutralidade.

#### **2.3.5.1. Simplicidade na Gestão do Imposto**

Uma das condições fundamentais para o funcionamento de qualquer sistema fiscal e para o nosso modelo de investigação é a viabilidade de gestão administrativa dos impostos. Isto é, o sistema fiscal deve ser simples e, igualmente, estar adequado às capacidades da Administração Pública para as necessidades administrativas (Pereira, 2018, p. 82). Por exemplo, é necessário que as despesas de administração e manutenção sejam as mais reduzidas possíveis, sem onerar severamente os cidadãos com os encargos da gestão do imposto (Jost, 2003, p. 98). Para Cullis, Jones e Jones (2009, p. 470), para além do argumento de que a simplicidade contribui para a redução do custo administrativo, por outro lado, também permite uma melhor decisão dos contribuintes (eleitores) no sentido da concretização das escolhas mais informadas sobre o processo político (no plano da despesa e arrecadação de receita).

Os custos administrativos, para Lopes (2003, p. 51), dizem respeito à gestão do imposto e do sistema fiscal (para o setor público) e aos encargos de cumprimento (para o setor privado) que resultam das obrigações e deveres fiscais acessórios (tais como o preenchimento e entrega das declarações fiscais, processamento das faturas, existência e manutenção de uma contabilidade organizada, aquisição e manutenção de um sistema informático próprio para o cumprimento das obrigações, validação e assinatura das obrigações fiscais pelo contabilista certificado).

Uma outra perspetiva é a que nos é apresentada por Sandford (1995, p. 19) que subdivide os custos em três tipos: monetários (retratam os custos com os técnicos alocados às obrigações fiscais e com os honorários dos contabilistas, consultores e auditores em regime de prestação de serviços); tempo (relacionado com o tempo gasto com o cumprimento das obrigações fiscais) e psicológicos (relativo às eventuais ansiedades ligadas à realização das obrigações).

James e Nobes (2018, p. 39) aludem que um dos principais fatores que aumentam os custos de administração e cumprimento do imposto são as constantes alterações à lei fiscal e disposições transitórias do sistema (aumenta a complexidade do sistema e fomenta a insegurança jurídica para os indivíduos).

Uma das vantagens da simplicidade, do sistema fiscal, advém da redução, em razão direta com a redução da complexidade e estabilidade do sistema, da evasão e fraude fiscal (Brites, 2017, p. 57). Por outro lado, uma investigação, realizada junto dos contabilistas certificados, concluiu que a compreensão do sistema fiscal é tanto melhor quanto maior a simplificação (Borrego, Loo, Lopes, & Ferreira, 2015, p. 357). De outro lado, a simplicidade é essencial para a relação entre a administração fiscal e os contribuintes, sendo relevante para a aceitação do sistema e do contrato social entre o Estado, Administração e os cidadãos (Sá, 2013, p. 51). Porém, para Pereira (2018, p. 85), existe sempre algum nível de complexidade e a solução passa pelo compromisso de ambas as partes, isto é, o custo da complexidade deve recair sobre o setor privado (custo de cumprimento) e sobre o setor público (custo de administração do imposto).

### **2.3.5.2. Eficiência na Gestão do Imposto**

Para o Instituto de Pesquisa Económica Aplicada (1996, p. 388), e no nosso ponto de vista, o princípio diz respeito, por um lado, ao esforço, empenho e capacidade da administração fiscal para arrecadar impostos (posição que alicerça a nossa investigação) e, por outro, aos recursos administrativos alocados à sua arrecadação (eficiência tributária em contraposição à eficácia). De outro ponto de vista, Pereira (2018, p. 75), defende que o princípio da eficiência também retrata a forma como os impostos afetam as decisões dos agentes económicos. Porém, apesar de a investigação estar ancorada na eficiência da arrecadação, partimos da premissa de Machado (2006, p. 53), de que o princípio está intimamente associado à capacidade de cobrança da administração fiscal e que não é sinónimo de máxima arrecadação.

Pereira (2018, p. 75) defende que o imposto afeta, de diversas formas, a eficiência do sistema fiscal. Dessa forma, para que o sistema fiscal seja eficiente, as políticas públicas fiscais devem procurar reduzir a intromissão do imposto sobre a decisão dos agentes económicos e promover a eficiência da correção das externalidades negativas (Pereira, 2018, p. 75). Para Jost (2003, p. 46), a ausência de neutralidade, se não for capaz de atender à otimização da alocação dos recursos, pode servir de argumento aos atores políticos para a realização de correções ao mercado.

Este princípio, na nossa perspetiva, está relacionado com o da neutralidade, isto é, a eficiência só é alcançada caso o sistema fiscal seja neutro (Soares, 2014, p. 24). O objetivo deste princípio é garantir que o imposto provoque a menor distorção possível, uma vez que um sistema fiscal eficiente constitui um dos instrumentos da ação do Estado na promoção do desenvolvimento, da coesão e da redução das desigualdades e da luta ativa contra a exclusão (Silva, 2010, p. 23).

### **2.3.5.3. Neutralidade na Gestão do Imposto**

De acordo com a OCDE (2014, p. 30), o imposto deve ser neutro e a neutralidade contribui para a eficiência, garantindo a alocação ótima dos recursos. Segundo a mesma entidade a distorção ocorre sempre que as alterações por via do imposto desencadeiem alterações na oferta e procura distintas daquelas que adviriam na ausência do imposto (OCDE, 2014, p. 30). Na nossa opinião, a neutralidade implica que o sistema fiscal incremente a receita e, ao mesmo tempo, reduza a discriminação a favor ou contra qualquer tipo de opção económica. Por outro lado, o princípio da neutralidade resulta da visão segundo a qual os princípios fiscais devem ser aplicados de igual forma a todas as formas de relação económica, sem comprometer a uniforme e neutra aplicação da lei fiscal (OCDE, 2014, p. 30).

Para a AICPA (2001, p. 7), o princípio da neutralidade diz respeito à tentativa de minimizar o efeito da lei fiscal sobre as decisões dos agentes económicos (empresas e cidadãos). A AICPA (2001, p. 7) indica que um dos objetivos principais dos impostos, independentemente da sua natureza, é aumentar a receita fiscal, em vez de influenciar as decisões económicas.

Segundo Lang, Melz, Kristoffersson e Ecker (2009, pp. 203-204), o princípio da neutralidade retrata a tentativa de reduzir a existência de diferenças de tratamento fiscal (entre agentes, trocas e taxas) por parte da lei (noção que mais se aproxima do nosso ponto de vista). Para os autores,

a sua ausência conduz a distorções de mercado e só pode ser interpretada num determinado território (Lang, Melz, Kristoffersson e Ecker 2009, p. 204).

O princípio da neutralidade estabelece um valor (Caliendo, 2008, p. 113) e um fim (Salanié, 2003, p. 59), a saber, o da atenuação dos efeitos da tributação sobre as decisões e escolhas dos sujeitos de forma a precaver a existência de distorções e ineficiências no mercado (Faveiro, 1984, p. 95).

Para Smith ([1776], 1996, p. 282), o princípio da neutralidade é fundamental para a produção de um sistema fiscal. Stiglitz (2006, pp. 75-76), por sua vez, adiciona o papel da estabilização fiscal, a capacidade dos sistemas fiscais se adaptarem aos ciclos económicos e às flutuações, aos objetivos da neutralidade.

A neutralidade, para Faveiro (1984, p. 95), decorre da necessidade de disciplinar as relações económicas, estabelecendo regras de resolução dos conflitos e condicionalismos à liberdade de ação dos agentes económicos. Por outro lado, este não é um princípio absoluto e tem como base a isenção do tributo (tanto quanto possível), respeitando a ausência de qualquer tipo de ação estimuladora ou penalizadora dos fatores de produção, da afetação dos recursos ou da tendência para o consumo (o imposto não deve alterar ou desviar as leis económicas naturais) (Faveiro, 1984, p. 95). De facto, este princípio, para Faveiro (1984, p. 95), nunca foi totalmente aplicado e foi, ao longo do tempo, perdendo notoriedade.

Nabais (2010, p. 19), por sua vez, defende que a neutralidade é complementar ao princípio da liberdade de gestão fiscal, ou seja, a liberdade de gestão fiscal dos sujeitos é materializada se vigorar o princípio da neutralidade. Neste sentido, Nunes (2001, p. 46), indica que a neutralidade, no que diz respeito aos sujeitos económicos, significa que o sistema fiscal deve tributar todo o rendimento da mesma forma, e no nosso entendimento, também o consumo, independentemente de qual seja a atividade económica dos sujeitos. Para Caliendo (2008, p. 116), o princípio ostenta, no sistema fiscal, o mesmo nível de relevância que o princípio da justiça fiscal.

Depois da identificação e caracterização dos princípios de tributação do sistema fiscal relevantes para a nossa investigação, iremos em seguida abordar e observar o Estado da Arte referente ao nosso objeto de estudo.

### 2.3.6. Estado da Arte

O Estado da Arte, para a investigação, a par dos resultados, é uma das partes mais importantes de todo o trabalho científico, uma vez que apresenta uma análise crítica sobre os trabalhos que já foram publicados sobre o objeto analisado (Oliveira & Ferreira, 2014, p. 47). Por outro lado, a revisão da literatura é também uma ajuda valiosa no desenvolvimento dos pontos de análise, na definição dos conceitos e na escolha das abordagens de análise (Salomoni, 1991, pp. 190-196).

A revisão da literatura é, na nossa opinião, uma atividade árdua (Faria, 2019, p. 85), reflexiva e crítica (Moura, Mariano, Gottens, Bolognani, Fernandes, & Bittencourt, 2020, p. 3), assente na exposição e reflexão de contributos com carácter científico, considerados relevantes e que servem de rampa para a base da investigação. Neste sentido, não se deve iniciar um processo de investigação sem refletir sobre a literatura, sem relacionar a mesma com a temática em análise e sem apresentar um texto argumentativo (Gerhardt & Silveira, 2009, p. 66) bem como as respetivas conclusões adquiridas através da reflexão e dos outros autores (Giordani, 2009, p. 5).

No que toca ao objeto da investigação, são escassos os trabalhos internos sobre a possibilidade de aplicação de uma taxa única de IVA. A literatura disponível é reduzida e, por vezes, baseada em opiniões publicadas em artigos de opinião. Porém, apesar desta dificuldade, é possível encontrar, ao nível nacional, alguns estudos sobre o tema.

Um dos primeiros trabalhos internos sobre o tema foi desenvolvido em 1984 pela Comissão do IVA, presidido por José Guilherme Xavier de Basto (O impacto do IVA na Economia Portuguesa). Neste estudo foram observadas e ensaiadas três hipóteses de taxas: hipótese A (taxa única), hipótese B (três taxas) e hipótese C (taxa zero e duas taxas). Esta Comissão concluiu que a adoção de uma única taxa de IVA levaria a um incremento das receitas de 8,8%, em termos nominais, enquanto a adoção das três taxas (hipótese B) implicaria um aumento de 6,8% e a hipótese C (taxa zero, mais duas taxas) um incremento da receita de 8,2%. Segundo a Comissão, em termos reais, os aumentos seriam de 5,1% (taxa única), 3,2% (três taxas) e de 3,6% (taxa zero e duas taxas) (Comissão do IVA, 1984, p. 63). No que toca à cobrança, concluíram que na taxa única existe uma situação de manutenção da receita, nas três taxas uma

redução de 2,0% e na taxa zero com duas taxas uma quebra de 0,6% (Comissão do IVA, 1984, p. 63).

Uma segunda referência à possível adoção de um sistema de taxa única de IVA, está explicada no Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) de 1986. As notas explicativas do código do IVA referem que, em matéria de taxas, não foi possível adotar a solução de uma taxa única de IVA) que, na perspetiva do Núcleo do IVA (1986, p. 30), merece uma clara preferência (sobretudo no plano estritamente técnico). Por outro lado, para o supradito núcleo, os impostos gerais de transações têm muito a ganhar e pouco a perder com uma estrutura de taxas de IVA o mais simples possível e, no limite, com uma taxa única de IVA (Núcleo do IVA, 1986, p. 30). Segundo o núcleo do IVA, com a adoção de um sistema de taxa única de IVA, é possível evitar a existência de problemas administrativos (Núcleo do IVA, 1986, p. 30). De acordo com este grupo de trabalho, em 1986, a passagem de um conjunto de bens isentos de imposto para uma tributação por taxa normal (ou seja, de taxa única de IVA) constituiria uma reforma da tributação demasiado brusca (Núcleo do IVA, 1986, pp. 30-31). A este respeito, o Núcleo do IVA (1986, p. 31) defende que o alargamento da base tributável alivia a pressão sobre as taxas diferenciadas, todavia, a reforma não foi tão longe porque a opção foi a proteção fiscal dos consumos dos bens considerados de primeira necessidade, bens esses que constituem uma parte significativa das despesas das famílias.

Um outro trabalho sobre a temática, foi elaborado por Isabel Correia (2007). A autora observa os efeitos da tributação do rendimento e das receitas provenientes de uma taxa única de IVA. A autora conclui que a mudança de um sistema de taxas diferenciadas para um sistema alicerçado numa taxa única sobre o consumo tem um efeito positivo sobre a eficiência (Correia, 2007, p. 100). Por outro lado, conclui que a perspetiva tradicional, segundo a qual as classes desfavorecidas são aquelas que, por relação ao rendimento disponível para consumo, mais suportam o imposto, é posta em causa. Assim, os resultados obtidos neste estudo sugerem que, apesar de as classes mais baixas possuírem uma maior propensão para o consumo e de destinarem, proporcionalmente, uma maior fatia do seu rendimento ao consumo, não é totalmente verdade que sejam as mais prejudicadas com a adoção de um modelo de taxa única.

Um quarto trabalho sobre a possível aplicação de uma taxa única foi apresentado em 2009 por Cláudia Braz e Jorge Correia da Cunha. Nesta investigação, os autores abordam as vantagens e desvantagens da aplicação de uma única taxa de IVA relativamente à despesa e ao rendimento.

Em relação à despesa, aquela que está diretamente associada com o consumo, concluíram que o IVA é um imposto moderadamente progressivo, à exceção da passagem do primeiro para o segundo decil de rendimento, onde o modelo sugere que o imposto é proporcional. De forma a validar os resultados obtidos foi aplicado o índice de Reynolds-Smolensky, que apresentou um valor negativo e significância estatística (Braz & Cunha, 2009, p. 93). O IVA, de acordo com os resultados obtidos, é evidentemente regressivo e a estrutura de taxas diferenciadas leva à existência de custos elevados com a gestão do imposto, o que limita fortemente os ganhos de eficiência (Braz & Cunha, 2009, p. 93).

Um outro trabalho foi produzido por João Amaral Tomaz (2012). O autor estuda a hipótese de ser aplicada uma única taxa de IVA e, apesar de o modelo ser tecnicamente viável e economicamente vantajoso, não deixa de estranhar que, na União Europeia, a Dinamarca seja o único país que adota o modelo, chegando a mencionar a sua surpresa pela rejeição “quase” unânime do modelo de taxa única (Tomaz, 2012, p. 22). Por fim, o autor refere que a adoção de um sistema de taxa única é um tema politicamente sensível, razão pela qual a racionalidade técnica e as vantagens da solução nunca vingaram (Tomaz, 2012, p. 26).

Ao nível internacional, é possível referenciar vários trabalhos científicos. Um dos estudos foi produzido pela National Tax Association-Tax Institute of America. Esta associação concluiu que a adoção de um modelo de única taxa sobre o consumo levaria à adoção de uma taxa de imposto relativamente alta, uma elevada visibilidade para o consumidor e que seria impopular entre os eleitores e políticos (National Tax Association-Tax Institute of America, 1974, p. 95).

Um outro trabalho foi publicado por Fernando Albino (1999). Neste, o autor discorda da aplicação do modelo de taxa única porque apresenta dúvidas quanto aos ganhos de simplicidade. Isto é, Fernando Albino (1999, p. 32), apesar de concordar que o modelo de taxa única simplifica a aplicação do imposto, defende que, na sua perspetiva, o modelo jamais vai afastar a complexidade tributária da convivência de inúmeras liquidações. Para o autor, mesmo com a aplicação de uma única taxa sobre o consumo, os contribuintes vão continuar a pagar outros impostos sobre o consumo de todo o tipo de natureza, como é o caso dos impostos especiais sobre o consumo (Albino, 1999, p. 32).

Em 1999, foi publicado um trabalho da autoria de William Gale (1999). Segundo o autor, os modelos de taxa fixa possibilitam a obtenção de ganhos de eficiência e simplicidade do sistema



tributário. Porém, os ganhos são incertos e dependem da extensão, profundidade e qualidade das reformas realizadas no sistema (Gale, 1999, p. 155). Apesar de o autor reconhecer os benefícios do modelo de taxa única, acaba por admitir que o modelo pode provocar um sistema menos eficiente e menos justo (Gale, 1999, p. 155).

Um quarto trabalho foi desenvolvido por James Bickley (2003). De acordo com o autor, os economistas recomendam a adoção de um modelo de taxa única, no sentido de tornar o IVA mais neutro e de reduzir os custos de administração (Bickley, 2003, p. 91). Na perspetiva de Bickley (2003, p. 91), os modelos de taxas diferenciadas encorajam os agentes a obter mais produtos com taxas mais baixas e menos produtos com taxas mais altas. O autor conclui que as taxas diferenciadas alteram os preços relativos e distorcem as escolhas dos consumidores, reduzindo o bem-estar social (Bickley, 2003, p. 91). Por outro lado, para o Estado, as taxas diferenciadas obrigam à presença de inspetores tributários que determinem se a base tributária foi classificada de acordo com a respetiva taxa. Um dos modos mais comuns de evasão fiscal aplicado pelas empresas, é classificar falsamente os bens e prestações de serviços em taxas inferiores de imposto (Bickley, 2003, p. 91). O autor também conclui que os modelos de taxas diferenciadas são complexos e que o sistema de única taxa é mais simples (Bickley, 2003, p. 91).

Um outro estudo foi realizado por Jason Clemens, Joel Emes e Rodger Scott (2003). Os autores referem que o modelo de taxa única de IVA, segundo os critérios de eficiência, simplicidade e neutralidade, consegue alcançar um forte argumento para a realização de reformas fiscais, em vários países, em comparação com os atuais modelos de taxas diferenciadas (Clemens, Emes, & Scott, 2003, p. 54). Para os autores, o modelo alcança ganhos de simplicidade, uma vez que o imposto é mais simples, de fácil percepção, e menos pesado no que respeita à execução das obrigações (Clemens, Emes, & Scott, 2003, p. 54); ganhos de eficiência, já que o tributo é económica e fiscalmente menos deformador (Clemens, Emes, & Scott, 2003, p. 62); e ganhos de neutralidade, pela aplicação uniforme da taxa a todos bens e serviços (Clemens, Emes, & Scott, 2003, pp. 61-62).

Um trabalho adicional relacionado com o tema em análise foi realizado por Marcos Cintra (2003). Neste estudo, o autor refere que o modelo de taxa única é capaz de garantir a arrecadação de receita tributária (Cintra, 2003, p. 80), eliminar a evasão e a corrupção fiscal (Cintra, 2003, p. 91), e aumentar a eficiência da arrecadação (Cintra, 2003, p. 90).

Um outro trabalho foi produzido por Mohan Shrivastava e Satyendra Gupta (2004). Segundo os autores, o modelo de única taxa sobre o consumo foi desenvolvido pelos fisiocratas no século XVIII, e consiste num sistema de uma taxa que é a principal fonte de receita pública do Estado (Shrivastava & Gupta, 2004, p. 35). Para Shrivastava e Gupta (2004, p. 36), o modelo é capaz de gerar a receita necessária para o financiamento das necessidades públicas e evitar, simultaneamente, o surgimento de injustiças na distribuição da carga fiscal sobre os produtos e serviços. Por outro lado, os autores concluíram que o paradigma é incapaz de atender às necessidades crescentes de despesa pública e de impedir o surgimento de injustiças na distribuição da carga tributária sobre os sujeitos passivos (Shrivastava & Gupta, 2004, p. 36).

Em 2004, foi publicado um trabalho de Andrei Greco (2004). Segundo a análise feita, o autor tira quatro conclusões principais sobre o modelo de taxa única (Greco, 2004, pp. 18-19). Em primeiro lugar, aumenta a receita do Estado, uma vez que, como resultado de uma economia mais dinâmica e de uma redução da evasão fiscal, o governo é capaz de obter maiores níveis de receita fiscal. Em segundo lugar, reduz o tempo e o custo das obrigações fiscais, visto que a adoção do modelo torna a mensuração e obtenção do imposto mais simples e eficiente. Em terceiro lugar, coloca em questão o *status quo* do sistema de taxas diferenciadas – o atual modelo de taxas é responsável pela elevada complexidade do regime de tributação, isto é, o sistema não é apenas desnecessariamente complexo, mas tende também a tornar-se cada vez mais complexo. Ao eliminar as isenções e regimes especiais, o imposto de taxa única de IVA acaba por eliminar os interesses fiscais de alguns agentes económicos que procuram adquirir vantagens fiscais através das fendas no sistema do imposto sobre o consumo. Seguidamente, em quarto lugar, o modelo reduz a evasão fiscal dado que os sujeitos passivos estão mais dispostos a pagar a carga fiscal quando o imposto é reduzido e, nesse sentido, quando é aplicado um imposto de taxa única os agentes estão menos dispostos a correr o risco de ludibriar o sistema, para além de que o Estado também gasta menos no controlo da aplicação do imposto às relações económicas. Em quinto lugar, o imposto de taxa única alcança ganhos de simplicidade, eficiência e neutralidade, de acordo com a investigação, existem evidências de que o modelo é uma alternativa viável e credível. Por último, em sexto lugar, um modelo de tributação geral do consumo de taxa única torna o sistema fiscal mais atraente para o investimento internacional, uma vez que, num contexto de economia global, em que os investidores circulam livremente pelas fronteiras dos países, a presença de um sistema fiscal mais simples e eficiente é um elemento de atração de empresas globais.

Um outro trabalho sobre o objeto de investigação foi realizado por Roy Bahl e Sally Wallace (2007). Segundo os autores, a maior vantagem do modelo de taxa única é a simplificação do sistema fiscal, a redução dos custos de administração e o cumprimento das obrigações tributárias (Bahl & Wallace, 2007, p. 399). Uma outra vantagem, na perspetiva dos autores, decorre da eliminação da necessidade de realização de auditorias às deduções e isenções fiscais (Bahl & Wallace, 2007, p. 399). Para Bahl e Wallace (2007, p. 399), o modelo diminui a necessidade de os agentes recorrerem aos tribunais para resolverem os seus conflitos com a administração fiscal, simplificando o trabalho desta. Logo, a administração fiscal pode, para os autores, libertar os recursos de forma a serem realocados a outras áreas de fiscalização ou, simplesmente, reduzir os custos de gestão do imposto e/ou ainda, repassar a redução do custo para o contribuinte, reduzindo o imposto (Bahl & Wallace, 2007, p. 399). Os autores referem também que, no que toca aos países em desenvolvimento, a adoção de um modelo de taxa única pode resultar num aumento do investimento nacional, isto é, o consumo doméstico aumenta, a taxa de imposto é menor (as necessidades de receita pública são inferiores devido à eficiência) e o sistema fiscal é mais atrativo ao investimento internacional (Bahl & Wallace, 2007, pp. 399-400).

Um outro trabalho foi realizado pelas autoras Schiau Laura-Liana e Moga Aura Carmen (2009). Na perspetiva das autoras, o modelo do imposto de única taxa é um tributo à simplificação fiscal, suportado e defendido pelo economista Adam Smith (Laura-Liana & Carmen, 2009, p. 343). As autoras concluíram, acerca dos modelos de taxa diferenciada e de taxa única, que a complexidade é um imposto oculto, isto é, os custos para determinar os valores do imposto obtido, a partir das taxas diferenciadas, são cada vez mais altos, enquanto os impostos de taxa única são mais simples e transparentes, visto que os custos associados à tributação são menores (Laura-Liana & Carmen, 2009, p. 344). Adicionalmente, concluíram também que uma reforma ao nível do sistema fiscal (alteração do modelo de taxas diferenciadas para o modelo de taxa única) aumentava a riqueza nacional, dado que todos os ativos geradores de rendimento vão aumentar de valor devido ao incremento do fluxo de trocas entre os agentes (Laura-Liana & Carmen, 2009, p. 344). Por outro lado, concluíram ainda que o modelo de taxa única de IVA é um sistema fiscalmente neutro, isto é, o paradigma estabelece uma única taxa e, dessa forma, torna-se irrelevante a quantidade de rendimento que os agentes possam auferir, que tipo de atividade seja ou que decisões sejam tomadas, posto que todos são tributados da mesma forma e percentagem (Laura-Liana & Carmen, 2009, p. 344).

Mais recentemente, foi publicado um novo estudo de Marcos Cintra (2009). O autor conclui dois aspetos fundamentais: em primeiro lugar, os sistemas de taxas diferenciadas devem ser restringidos a um sistema de uma única taxa. Todos os impostos sobre o consumo seriam revogados, à exceção dos impostos especiais (Cintra, 2009, p. 25). Em segundo lugar, o modelo de taxa única de IVA obtém ganhos de simplicidade e transparência, isto é, a aplicação do imposto é mais simples e os critérios de tributação são mais transparentes (Cintra, 2009, p. 25).

Um estudo adicional foi produzido por Alexandre Carvalho, Melina Lukic, Adolfo Sachsida, Carlos Oliveira e Ernesto Lozardo em 2018. Os autores referem que para a tributação sobre o consumo ser eficiente, a taxa deve ser única e não devem existir regimes especiais ou taxas diferenciadas (Carvalho, Lukic, Sachsida, Oliveira, & Lozardo, 2018, p. 12). Para os autores, a tributação sobre o consumo tem como principal objetivo a obtenção de receita pública e não a realização de políticas sociais, regionais ou setoriais (Carvalho et al., 2018, p. 12). Por outro lado, referem que a adoção de taxas diferenciadas e de regimes especiais provoca um conjunto de distorções e incentivos fiscais indesejáveis (Carvalho et al., 2018, p. 12). Para além disso, concluem que o argumento de que os cidadãos com baixos rendimentos são aqueles que mais beneficiam com a desoneração do imposto, é falacioso. Isto é, quanto maior o rendimento, maior é o nível de gastos e de benefícios. Isto significa, em termos absolutos, que as pessoas com maiores níveis de rendimento são aquelas que mais beneficiam com a desoneração. Nesse sentido, para o estudo em análise, a melhor opção e a mais eficiente é tributar tudo e todo o consumo de forma igual e revogar ou diminuir a alocação da receita para as políticas sociais (Carvalho et al., 2018, p. 12).

Após o breve resumo dos trabalhos nacionais e internacionais, sobre o objeto de investigação, julgamos importante ressaltar que nenhum dos autores abordou o tema que propomos analisar, nomeadamente os efeitos da aplicação da taxa única do IVA nas contas públicas, ao nível da eficiência da arrecadação. Neste sentido, iremos no próximo capítulo apresentar as nossas hipóteses, o modelo conceptual e a metodologia selecionada.

*“Não acredito que haja um único design para a metodologia de uma investigação, [...] uma boa metodologia para um estudo, tal como um bom design para um barco, deve ajudá-lo a atingir o destino de modo seguro e eficiente.”*

Maxwell, 1996

Este capítulo exhibe as hipóteses, o modelo conceitual e a metodologia que enquadra a presente investigação. O estudo está focado na análise de uma política pública concreta (de natureza fiscal), inserida num determinado contexto e com uma natureza bem definida (Serrano, 2001, p. 15). Este estudo é de natureza quantitativa e interpretativa, pois pretende observar o modo como o sistema de taxa única de IVA afeta a cobrança da receita, através dos princípios da eficiência, simplicidade e neutralidade.

### **3.1. Abordagem Epistemológica e Ontológica da Investigação**

No decurso da investigação, é essencial observar as perspetivas de análise (Silva, 2015, p. 120). As abordagens epistemológica e ontológica, de facto, refletem os pressupostos, as perceções e as crenças do estudo desenvolvido pelo investigador, o que pode influenciar a forma como este é realizado, desde a conceção às conclusões. Em vista disso, é necessário assegurar que esses aspetos sejam identificados, usando uma metodologia rigorosa e clara, de forma a reduzir os possíveis enviesamentos resultantes da leitura do investigador (Thorpe, Holt, Macpherson, & Pittaway, 2005, p. 277).

Para Blaikie (1993, pp. 178-179), a ontologia é a ciência do estudo do ser, ou seja, retrata as perspetivas e pressupostos sobre a natureza da realidade, se é objetiva (existência de facto), ou subjetiva (desenvolvida pelos investigadores). Partindo do pressuposto que existem múltiplos pontos de vista sobre o que constitui a realidade, a perspetiva epistemológica da investigação passa pela perceção dos elementos que formam a realidade e pelo desenvolvimento da melhor forma de medição (Quintas, 1971, p. 21). A epistemologia, segundo Blaikie (1993, p. 179), é definida como a ciência do método, e é baseada num conjunto de pressuposições sobre as

formas pelas quais é possível obter o conhecimento da realidade e que critérios devem ser observados, a fim de ser considerado como ciência e conhecimento.

Os paradigmas, na verdade, orientam as investigações científicas, não apenas pela forma como a investigação é realizada, mas também pela forma como os investigadores definem a realidade. De facto, os paradigmas direcionam as diferentes perguntas de investigação que são formuladas ao longo do estudo, as abordagens metodológicas selecionadas e os critérios de avaliação. Para Guba e Lincoln (1994, p. 109), um paradigma é um conjunto de crenças que reproduz uma dada visão da realidade, aclaram a natureza e a função do indivíduo o que, inevitavelmente, guiará a ações. Os autores indicam que o paradigma inclui todos os pressupostos do investigador, não apenas no que toca à forma como a investigação é conduzida (metodologia), mas também como o investigador define a realidade (ontologia) e como é que obtém o conhecimento dessa mesma realidade (epistemologia) (Guba & Lincoln, 1994, p. 109). Em 2000, os autores acrescentaram um novo conceito à taxonomia de paradigmas de investigação, a axiologia, alusivo aos valores da ética, religião e estética (Lincoln & Guba, 2000, p. 200). De acordo com Antunes (2016, p. 138), a taxonomia proposta pelos autores proporciona um quadro interpretativo que orienta todo o processo de investigação, inclusive os métodos, análises e estratégias.

De facto, Guba e Lincoln (1994, p. 112) desenharam um quadro de investigação relevante para a articulação e diferenciação das diversas abordagens de investigação, sobretudo, o positivismo, o pós-positivismo, o construtivismo e a teoria crítica (que, para além de fundamentais, envolvem toda a investigação). Assim, é possível expor algumas das características das abordagens:

(i) *Positivismo*. Para Candy (1991, p. 430), o paradigma do positivismo pretende resolver os problemas práticos de maior importância, regidos por abstrações idênticas, e descobrir as relações causais objetivas através da estatística. O positivista procura aplicar processos fidedignos e válidos para prever, descrever e controlar a ação humana. Os teóricos ligados à corrente defendem que a realidade existe independentemente do contexto social e pode ser observada através da investigação (desenvolvida de forma objetiva) (Antunes, 2016, p. 139). No positivismo é aplicada a análise de hipóteses, definidas à priori, como forma de obter a verdade precisa e as leis imutáveis da natureza (Miller, 1971, p. 3). Os teóricos positivistas defendem que o estudo deve ser replicável, independente e isento de valores e enviesamentos (Antunes, 2016, p. 139). De acordo com Lincoln e Guba (2000, p. 168),

a investigação é baseada na experimentação e algumas vezes impõe a intervenção, ou até mesmo a manipulação, das variáveis (paradigma privilegiado). Na perspetiva dos autores, os positivistas defendem que o raciocínio lógico-dedutível, a investigação e os resultados replicáveis concorrem para verdades objetivas apreensíveis. Em termos metodológicos, baseiam-se em investigações quantitativas para a observação e confirmação das hipóteses e para a obtenção da verdade (Guba & Lincoln, 1994, p. 112).

(ii) *Pós-Positivismo*. Os teóricos pós-positivistas procuram ressaltar as dissemelhanças filosóficas dos positivistas (Antunes, 2016, p. 139). O objetivo da corrente é descobrir as relações de causa e efeito, e prever e controlar as ações futuras dos indivíduos (Guba & Lincoln, 1994, p. 113). Os pós-positivistas defendem que nem todas as afirmações podem ser verificadas através da observação direta (Alves-Mazzoti & Gewandsznajder, 2000, p. 138). Embora a verdade não possa ser inteiramente apreendida, os pós-positivistas consideram que é possível, através da investigação e da análise estatística, mencionar que existe uma grande possibilidade de a verdade ser alcançada. Isto é, em vez da observação, os pós-positivistas defendem o princípio da falsificação (Guba & Lincoln, 1994, p. 110).

(iii) *Construtivismo*. Não obstante a tentativa dos pós-positivistas de procurarem melhorar e moldar a abordagem positivista à investigação, diversos investigadores continuaram a identificar deficiências em ambas as abordagens (Antunes, 2016, p. 139). De acordo com Antunes (2016, p. 140), as ações humanas devem ser observadas e interpretadas segundo as motivações individuais, intenções e objetivos inerentes às ações, assim como através das regras que foram acordadas e validadas pela sociedade (de forma consensual). Para Candy (1991, p. 262), não é só relevante analisar a ação humana observável, mas também é necessário compreender as intenções, crenças e valores que estão por detrás dessas ações. A partir destas novas convicções despontou, desta forma, o paradigma construtivista, com vista a desenvolver uma nova abordagem de análise e compreensão do comportamento humano subjetivo (Antunes, 2016, p. 140). Os teóricos construtivistas não versam apenas sobre o conhecimento explícito e alicerçado na lógica proposicional, mas observam também o saber implícito e tácito (Guba & Lincoln, 1994, p. 111). Por outro lado, numa perspetiva ontológica, os construtivistas também enfatizam os significados individuais criados pelos investigadores (não acreditam na existência de verdades objetivas) e rejeitam a ideia de uma interpretação exata para todos os resultados obtidos (Merriam & Caffarella, 1999, p. 261). Por outro lado, os construtivistas defendem

igualmente que o conhecimento é obtido através de uma realidade relativista (Antunes, 2016, p. 140). O foco da perspectiva são as crenças, os valores, os comportamentos e as intenções, e o processo de investigação abrange a forma como os significados são desenvolvidos, negociados, suportados e alterados dentro de um contexto específico do comportamento dos agentes (Guba & Lincoln, 1994, p. 111).

(iii) *Teoria Crítica*. Os teóricos relacionados com a teoria crítica defendem, ao contrário dos construtivistas, que não basta apenas compreender e descrever as ações humanas, sendo, também, necessário incrementar o bem-estar dos indivíduos (Honneth, 2000, p. 60). Os construtivistas alegam que é fundamental observar para além das perceções do indivíduo, isto é, é necessário observar as premissas que estão na origem das perceções, incluindo os pressupostos subjacentes (Antunes, 2016, p. 140). De facto, o paradigma pretende compreender como as dinâmicas de poder condicionam a consciência individual e social, apontando para que a perceção de uma dada situação é definida através de um conjunto de conflitos externos e forças (normas, género, origem, política e ideologias) (Candy, 1991, p. 19). Do ponto de vista ontológico, os construtivistas defendem que o conhecimento é, essencialmente, uma realidade histórica moldada através de fatores económicos, políticos, culturais, sociais, étnicos e de género, e tem sido corporizada ao longo do tempo numa realidade tida como certa (Magalhães, 2004, p. 13). Para Guba e Lincoln (1994, p. 110), a realidade da teoria crítica é indevidamente aceite como autêntica, natural e estável. Ao nível epistemológico, não é admitido ao investigador afastar-se do tema da investigação, dado que a investigação é definida pelos valores (inclui os valores do investigador e participantes) (Antunes, 2016, p. 140). O destaque na investigação é colocado nas relações dos indivíduos com a sociedade e o investigador, e o conhecimento é adquirido através da interação entre os participantes e o investigador (Guba & Lincoln, 1994, p. 110).

Quadro 3.1 – Taxonomia das Abordagens de Investigação

Abordagens	Metodologia	Ontologia	Epistemologia	Axiologia
Positivismo	Experimental, manipulativa. Verificação de hipóteses. Preponderância	Realismo ingénuo. A realidade é “real” e representável.	Dualista objetivista. Os resultados são considerados verdadeiros.	O conhecimento proposicional sobre o mundo é um fim em si mesmo, e é



	para os métodos quantitativos.			intrinsecamente valioso.
Pós-positivismo	Experimental modificada, manipulativa. Pluralidade crítica. Falsificação de hipóteses, pode incluir métodos qualitativos.	Realismo crítico. A realidade é “real”, mas imperfeita e representada de forma probabilística.	Dualista modificada e objetivista. Tradição crítica. Comunidade. Os resultados são provavelmente verdadeiros.	
Teoria Crítica	Dialógica, dialética.	Realismo histórico. Realidade moldada por valores sociais, políticos, culturais, étnicos, económicos e de género materializados no tempo.	Realidade subjetivista. Os resultados obtidos são mediados por valores.	Proposicional, o conhecimento transacional é instrumentalmente valioso como um meio para a emancipação social, o qual é um fim em si mesmo.
Construtivismo	Hermenêutica, dialética.	Relativismo. Realidades locais especificamente construídas.	Transacional subjetivista. Os resultados são criados.	

Fonte: Adaptado de Guba e Lincoln (1994, p. 109).

A nossa investigação é baseada na abordagem epistemológica positivista, segundo a qual a natureza do estudo pode ser apreendida, descrita e quantificada através de um conjunto de instrumentos precisos e específicos (neste caso, análise estatística), para se obter a essência dos fenómenos. O conhecimento é obtido através da lógica formal (hipóteses), a qual é definida de forma independente das demais investigações subjetivas.

### 3.2. Método de Investigação

A investigação é um processo de recolha, análise e interpretação dos dados (Carvalho & Rocha, 2015, p. 323) com o objetivo de compreender o fenómeno. É um processo metódico, rigoroso e lógico de definição dos objetivos, gestão dos dados e apresentação dos resultados, apurados no âmbito dos modelos teóricos e em harmonia com os pressupostos (Antunes, 2016, p. 144). Os modelos e os pressupostos teóricos facultam ao investigador uma direção sobre os aspetos

mais relevantes a incluir no estudo, isto é, como é desenvolvida a investigação e que tipos de inferências (Leedy & Ormrod, 2015, p. 30). Huot (2002, p. 62) define a inferência como um processo pelo qual é possível generalizar um conjunto de resultados acerca de uma população a partir de uma amostra e, dessa forma, permitir a tomada de decisão.

Quadro 3.2 – Investigação Quantitativa versus Investigação Qualitativa

Modelo	Qualitativo	Quantitativo
Objetivo	Compreensão dos fenómenos através da recolha de dados narrativos, estudando as particularidades e experiências individuais.	Compreensão dos fenómenos através da recolha de dados numéricos. Aponta preferências, comportamentos e outras ações dos indivíduos que pertencem a dado grupo ou sociedade.
Tipo de dados	Agrupa dados que são recolhidos de forma narrativa (diários, questionários abertos, entrevistas e observações que não são codificadas usando um sistema numérico).	Reúne dados que podem ser codificados de forma numérica.
Quando é usado	É usado para entender os motivos, opiniões e motivações. Neste tipo de estudo são fornecidas informações sobre um problema ou ajuda para desenvolver ideias ou hipóteses.	A investigação quantitativa é usada para quantificar um problema por meio da geração de dados numéricos ou dados que possam ser transformados em dados utilizáveis.
	Investigação qualitativa é usada para descobrir tendências de pensamento e opiniões.	A quantificação de atitudes, opiniões e comportamentos são usadas para generalizar os resultados obtidos.
Tipo de abordagem	Subjetivo, orientado aos processos.	Objetivo, orientado para os resultados.
Amostragem	Selecionada. Utiliza-se uma amostra pequena, a fim de obter uma compreensão aprofundada.	Aleatória. É selecionada uma amostra representativa, a fim de generalizar resultados para uma dada população.
Medição	Não padronizada e narrativa (palavra escrita). Os resultados são medidos durante a entrevista.	Padronizado e numérico (medições, números). Os resultados são analisados no final.
Método de recolha	Flexível e especificado apenas em termos gerais antes do estudo.	Estruturado, inflexível e especificado em detalhes antes do estudo.
Estratégias para recolha de dados	Alguns métodos incluem os grupos focais (discussões em grupo), entrevistas individuais e observações.	Questionários, entrevistas, estudos longitudinais, interceptores de páginas <i>online</i> e observações sistemáticas.
Análise dos dados	Os dados brutos estão em palavras e são analisados em curso. Envolvem o uso de	Os dados brutos são números e são analisados no final do estudo. Envolve a utilização de

	observações e comentários para se chegar a uma conclusão.	cálculos estatísticos para se chegar a uma conclusão.
Interpretação dos dados	As conclusões são provisórias e podem mudar. São revistas de forma contínua.	As conclusões e generalizações são desenvolvidas no final do estudo (o grau de certeza é predeterminado).
	As inferências e generalizações são da responsabilidade do leitor.	Inferências e generalizações são da responsabilidade do pesquisador.

Fonte: Elaboração própria.

Para analisar o objeto de estudo foi escolhido o método predominantemente quantitativo, visto que este possibilita a formulação de hipóteses prévias e a submissão do fenómeno à experimentação (observação sistemática). Por outro lado, a opção pelo método quantitativo, permite a validade e a confiabilidade dos resultados, uma vez que gera resultados confiáveis, generalizáveis e sem vieses.

A investigação quantitativa visa elucidar, através de uma investigação sistémica dos fenómenos observáveis, as relações entre as variáveis numa dada investigação. O principal objetivo é estabelecer, confirmar e/ou validar as relações entre as variáveis e desenvolver generalizações (conclusões) que permitam contribuir para o avanço científico (Leedy e Ormrod, 2015, p. 99). A investigação quantitativa principia com a delimitação do problema e envolve a formulação de hipóteses, o estado da arte e a análise de dados quantitativos (Antunes, 2016, p. 144).

De acordo com Creswell (2014, pp. 209-210), a metodologia quantitativa envolve a recolha de dados para que a informação possa ser quantificada e sujeita à análise estatística, com o objetivo de validar ou refutar as hipóteses. A seleção da metodologia de estudo depende sobretudo do tema, do problema e das perguntas de investigação (Köche, 2002, p. 122). Para Neuman (2014, p. 167), a metodologia é alicerçada na linguagem de variáveis, hipóteses, unidades de análise e nas explicações causais. O desígnio do método é mensurar a dimensão do fenómeno sob a forma de números (Zikmund, 2003, p. 111). A investigação quantitativa incide, nomeadamente, sobre a definição dos instrumentos de recolha dos dados, na medição dos constructos e na amostra (estas questões estão diretamente associadas com a abordagem dedutiva). O nosso estudo versa sobre a análise e teste das variáveis e das relações – fulcral para a investigação quantitativa.

### 3.3. Objeto e Âmbito da Investigação

O objeto de estudo diz respeito a uma matéria específica que se pretende investigar em maior profundidade, com a finalidade de encontrar uma resposta para um dado problema existente relevante ou, ainda, de aumentar os conhecimentos de uma determinada área, contribuindo com a investigação para o desenvolvimento científico.

A presente investigação tem como objeto de estudo a política pública de natureza fiscal. Mais precisamente, o objeto deste estudo consiste na análise da política pública fiscal em matéria de tributação geral sobre o consumo, ficando de fora a tributação específica sobre o consumo, tais como sejam os impostos especiais sobre o consumo. Este objeto é importante porque, como supracitado, um dos objetivos da política fiscal é responder aos problemas sociais relevantes (matéria fiscal e económica), entre os quais, se encontram as questões relativas à distribuição da carga fiscal, aos níveis de cobrança de receita, à eficiência da cobrança do imposto, à complexidade associada ao sistema tributário, à neutralidade do imposto em relação às decisões dos agentes económicos e à incidência do imposto.

O estudo da política pública fiscal é pertinente porque, este tema está, de facto, no âmago da vida coletiva. Assim sucede porque, sem ela, não pode haver Estado, por falência do modo mais comum e universal de financiamento das necessidades sociais. Mas também porque através dela se executam finalidades sociais estruturantes que não se esgotam na “mera” função reditícia. Hoje, através desta política pública prosseguem-se fins estruturantes, tais como o da justiça geral na repartição ou no modo como todos somos chamados a contribuir para o bem-estar social, assim como fins ditos “extrafiscais” de variada ordem, materializados nos seus vários instrumentos típicos, a saber: isenções, benefícios fiscais, suspensões, reduções, abatimentos, incentivos e outros.

Os fins extrafiscais da política pública estão consagrados no artigo 103.º n.º 1 da Constituição da República Portuguesa (CRP), no sentido de atender às finalidades sociais do Estado (artigos 66.º, 81.º, 86.º, 103.º e 104 da CRP), refletindo, segundo Catarino (2019, p. 140), de certo modo, uma herança compromissória. Para Deodato (1974, p. 182), as condições demográficas retratam, possivelmente, o mais antigo dos fins extrafiscais do imposto. Isto é, as finalidades sociais (fim extrafiscal) atribuídas aos impostos decorrem da evolução da sociedade. Por outro lado, sempre que as finalidades sociais do Estado estejam em risco, devido à ausência ou insuficiência de meios, cabe ao Estado assegurar os recursos necessários que permitam o

exercício desse mesmo direito. É na execução do exercício do poder público que resulta a necessidade de financiamento pela via fiscal (Miranda & Medeiros, 2018, p. 197). Isto é, o imposto, independentemente da sua natureza, não traduz um vácuo neutro, mas antes uma finalidade social intrínseca (Miranda & Medeiros, 2018, p. 197).

De acordo com Teixeira (2013, p. 165), a doutrina fiscal encaminhou-se no sentido de admitir que a “extrafiscalidade” descaracteriza o imposto e vai para além do simples objetivo fiscal de arrecadação de receita (que, atualmente, corresponde apenas a uma mera consequência do imposto). No nosso entendimento, a arrecadação de receita é a principal característica e objetivo fiscal do imposto (visão tradicional), enquanto as finalidades sociais do Estado Social deviam assumir uma posição secundária. Por outro lado, consideramos que o imposto não foi criado para efeitos extrafiscais e, de acordo com os termos do artigo 103.º n.º 3 da CRP, não pode ser liquidado e cobrado. Todavia, segundo Nabais (2015, p. 40), a “extrafiscalidade” não decorre da constituição fiscal, mas sim da constituição económica. Neste aspeto, somos obrigados a concordar com Piketty (2014, p. 469), quando refere que os impostos não são bons nem pérfidos, o que varia é a forma como são arrecadados e o destino que é dado.

O nosso objeto de estudo, a política pública fiscal, resulta da função de cobrança de receitas do imposto. No entanto, conforme referido anteriormente, a mesma está, atualmente, profundamente ligada à ordenação da economia e da sociedade, materializando-se em taxas progressivas, benefícios fiscais, isenções e outros. No presente estudo pretendemos, apenas, analisar os impostos fiscais, cuja função predominante é a arrecadação de receitas, como seja o caso do IVA.

Apesar das dificuldades de analisar as funções do imposto geral sobre o consumo sem observar a sua origem económica e ideológica (Estado Fiscal) que está implícita e alicerça as preferências constitucionais espelhadas no artigo 104.º da CRP, este estudo discorre sobre dois aspetos da política fiscal na vertente da tributação geral sobre o consumo: a complexidade e a possibilidade da sua simplificação. Para Ribeiro (1987, p. 157), só existe um sistema fiscal ótimo quando este for de fácil e económica gestão para o Estado e, simultaneamente, cómodo e perceptível para o contribuinte.

Atualmente, as autoridades fiscais estão de acordo sobre a necessidade de simplificação do sistema fiscal (Weinstein, 2013, p. 110). Segundo Catarino (2009, p. 440) é uma forma concreta

de aprofundar as garantias dos cidadãos. Maria Luís Albuquerque<sup>1</sup>, já em 2014, defendia a necessidade de uma simplificação do sistema fiscal (Ribeiro, 2012, p. 3). Rocha Andrade<sup>2</sup>, em 2019, observava igualmente a importância da realização de um estudo sobre o impacto da uniformização e aplicação de um sistema de taxa única de IVA, sobretudo, tendo em atenção as necessidades dos contribuintes mais desfavorecidos (Paula, 2019).

Os movimentos reformistas dos sistemas fiscais têm normalmente como objetivos a neutralidade e a simplificação dos modelos de tributação que os compõem (Borgne, Silvani, Brondolo, & Bosch, 2008, p. 33).

Por outro lado, a OCDE refere que não é fácil produzir um sistema de tributação simples em sociedades complexas, como a dos nossos dias, e em contextos económicos difíceis, largamente desregulados, desmaterializados e desintermediados. Para esta, a complexidade do sistema fiscal provoca ineficiências na administração dos impostos. Nesse sentido, os decisores políticos, segundo a OCDE, devem considerar a simplificação da lei fiscal e o reforço da eficiência da administração tributária, com o objetivo de reduzir a complexidade (OCDE, pp. 128-129). No mesmo sentido, a Comissão Europeia, ao referir, em 2010, que a complexidade do sistema fiscal se traduz numa sobrecarga administrativa para os agentes económicos (Livro Verde, 2010, p. 5), defende a criação de um imposto geral sobre o consumo mais simples, de forma a simplificar as obrigações acessórias e a reduzir os custos para as administrações fiscais e para os cidadãos (Livro Verde, 2010, p. 17). Para Peter Weiss, os países europeus devem caminhar para um modelo de taxa única de IVA (Apud Ribeiro, 2012, p. 3).

A política pública fiscal é a base para a criação de impostos e outras figuras e instrumentos tributários, cuja análise se situa para além do presente estudo. Estes, por sua vez, são a base para a sustentação do Estado moderno e são a fonte mais relevante do seu financiamento, razão que justifica a sua denominação de “Estado fiscal”. A política fiscal é, hoje, baseada em técnicas de tributação e em tipos ou categorias de impostos que permitem ao Estado obter receitas com base na riqueza, no património ou no consumo da atividade económica privada (Santos & Lopes, 2013, p. 21) e, ainda, realizar os demais fins previstos na constituição política (artigos 103.º e 104.º da CRP). Neste sentido, fica claro que não existe sociedade organizada (mercado)

---

<sup>1</sup> Ministra da Finanças de Portugal entre 2013 e 2015.

<sup>2</sup> Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais entre 2015 a 2017.

sem Estado (Murphy & Nagel (2005, p. 46), Estado sem imposto (Santos & Lopes, 2013, p. 21) e imposto sem política pública fiscal.

Para Snape (2011, p. 117), a política fiscal é, também, uma política pública autónoma pela qual se levam por diante fins ditos fiscais ou reditícios (arrecadação) e extrafiscais (art.º 103, n.º 2 da CRP). Porém, a análise das políticas fiscais raramente é abordada pela ótica das políticas públicas. De acordo com Santos & Lopes (2013, p. 23), a política fiscal pode assumir uma natureza ou vertente política tornando-se, nessa perspetiva, uma área de investigação da ciência política (Andrews, 2005, p. 31) e da administração pública (Kliksberg, 1996, p. 79).

Todavia, é na área das políticas públicas que nos posicionamos para observar as políticas fiscais e a possibilidade de reforma ou de mudança nos sistemas fiscais (Santos & Lopes, 2013, p. 27). Por outro lado, considerando a omnipresença e o elevado impacto do imposto na vida coletiva, é essencial analisar como as reformas fiscais são estudadas, elaboradas e implementadas, e também como e com que fundamento os impostos evoluem, quais as reações dos beneficiários e dos grupos-alvo, as estratégias, os objetivos propostos e alcançados, as causas de êxito ou insucesso, a forma como alteram (ou não) a estrutura, a face e os fins do sistema fiscal, como interagem com os outros sistemas sociais (económico, jurídico e político-administrativo, de entre outros) e de que maneira influenciam o sistema fiscal (Santos & Lopes, 2013, p. 27).

### **3.4. Pergunta de Partida**

A primeira fase da investigação deve partir da interrogação sobre um dado problema social e consistir na determinação exata da matéria que o investigador pretende estudar, colocando-se em causa o conhecimento científico existente, dando-se assim início ao processo de rutura (Cunha, 2012, p. 59). Esta rutura é fundamentada na formulação de uma pergunta de investigação, que deve resumir o tema, o objeto e a problemática (Quivy & Van Campenhoudt, 2005, p. 25). Este é o momento em que o investigador coloca em causa as perceções e as teorias anteriormente formuladas, recorrendo, para o efeito, a procedimentos e ferramentas metodológicas específicas (Cunha, 2012, p. 60).

A elaboração da pergunta de investigação é, para além da primeira fase da investigação, o ponto de partida da trajetória científica e um fio condutor do estudo (Quivy & Van Campenhoudt, 2005, p. 34). De acordo com Pessoa (2005, p. 47), esta é o impulso de todo o processo científico

e a força motora para o arranque da investigação. A pergunta deve ser clara, concisa e nítida (Quivy & Van Campenhoudt, 2005, p. 35), além de pertinente e exequível (Loff, 2006, p. 225). No que diz respeito à investigação, Pessoa (2005, p. 47) refere que sem uma pergunta válida e funcional o processo da dissertação é discutível, árduo, trabalhoso e passível de postergações.

Após uma breve alusão ao lugar e à importância da pergunta de partida, para efeitos do presente estudo, é colocada a seguinte questão:

*Em que medida a adoção de um modelo de taxa única de IVA contribui para a simplicidade, a neutralidade e a eficiência na arrecadação de receita e, ao mesmo tempo, para uma melhor distribuição do IVA por regiões?*

Esta investigação compreende apenas o imposto geral sobre o consumo em vigor em Portugal, denominado IVA, um período de análise de 2015 e 2016 em todo o território nacional que, para o efeito, foi dividido em nove regiões (NUTS II, Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos, que correspondem às divisões regionais existentes em todos os Estados-membros da União Europeia, e são usadas pelo Eurostat para a produção de estatísticas regionais e pela União Europeia para a definição de políticas regionais e atribuição dos fundos de coesão), conforme melhor se especificará adiante.

A pergunta é pertinente, desde logo, porque a análise da política fiscal sob a ótica das políticas públicas, tem vindo a alcançar um lugar de destaque. Por outro lado, enquanto instrumento de política económica, as alterações de política fiscal levam à reforma da estrutura do sistema fiscal, alterando a repartição dos encargos pelos contribuintes, a estrutura e foco dos gastos públicos bem como os mecanismos de arrecadação de receita – através da alteração da base de incidência, dos benefícios fiscais e das próprias estruturas administrativas de gestão dos impostos.

### **3.5. Concetualização da Investigação**

#### **3.5.1. Modelo de Análise**

O modelo de análise representa uma possível resposta concetual à questão de partida (Oliveira & Ferreira, 2014, p. 79). Neste sentido, para qualquer tipo de estudo, a tese tem como ponto de



partida a questão de investigação, e termo quando é alcançada uma resposta ou solução (Oliveira & Ferreira, 2014, p. 79). De acordo com Oliveira e Ferreira (2014, p. 79), o modelo representa a complexidade das relações instituídas entre as partes que constituem a resposta ao problema.

Para Antunes (2016, p. 119), o estudo do problema começa e termina na revisão da literatura. É através da revisão da literatura que é traçada e operacionalizada a hipótese geral e escolhidos os métodos empíricos. Relativamente à operacionalização da hipótese geral, a provável aplicação de um modelo de tributação do consumo de taxa única), é possível indicar o estudo da Comissão Europeia (2013, p. 65) que sugere a aplicação de um modelo de taxa única de IVA de 17,20%, no qual conclui que o modelo obtém maiores níveis de neutralidade e simplicidade. Após o desenho da hipótese, procedemos à a recolha dos dados e à análise dos resultados (Antunes, 2016, p. 119). Os resultados podem, ou não, proporcionar a validação das hipóteses, facultam os dados para a elaboração das conclusões e avaliação da literatura (principal objetivo do estudo).

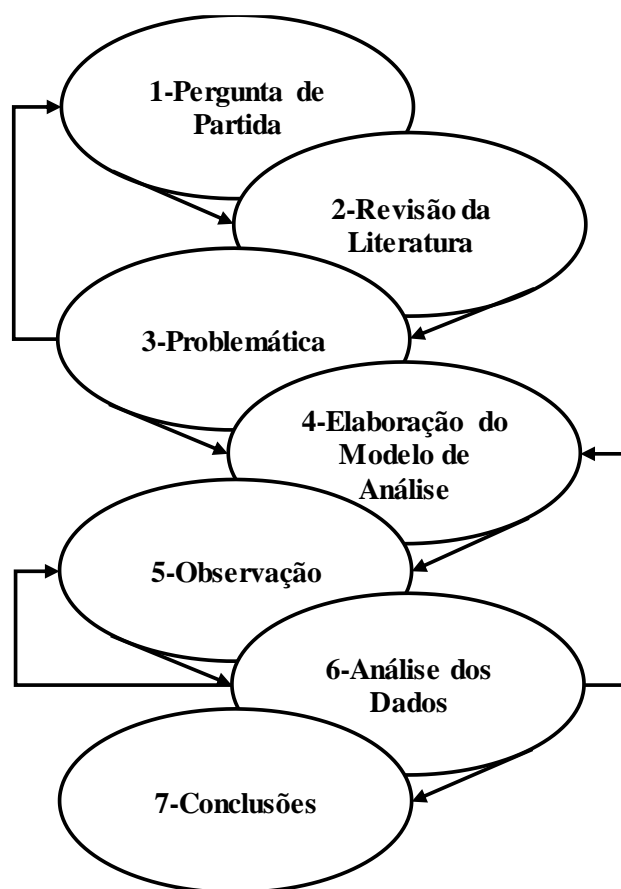


Figura 3.1 – Fases da Investigação Empírica

Fonte: Elaboração própria. Adaptado de Quivy e Van Campenhoudt (2005, p. 27).

A presente investigação visa observar, entre duas políticas públicas possíveis de tributação geral sobre o consumo, correspondendo a dois modelos de tributação, qual dos modelos (taxas diferenciadas ou taxa única) é o mais eficiente do ponto de vista da arrecadação, mais simples, em termos da definição da base tributável, e mais neutro nas operações económicas entre os agentes.

No modelo em análise, a eficiência, a simplicidade e a neutralidade representam as variáveis explicativas da análise da tributação geral sobre o consumo. Cada uma das relações no modelo, representadas pelas setas, correspondem às hipóteses de investigação. Por sua vez, o imposto representa o constructo teórico, o modelo de arrecadação o quadro teórico atual (taxas diferenciadas) e, do mesmo modo, a rutura científica em estudo (sob análise da taxa única de IVA), enquanto que a variação e quantidade da receita total de IVA traduzem as relações causa-efeito entre as variáveis e modelo proposto. Após a definição da pergunta de partida, a escolha e explicação do tipo de abordagem (epistemológica positivista), a seleção do método de investigação (predominantemente quantitativo) e a definição das hipóteses, obtivemos o seguinte modelo de análise (figurativo):

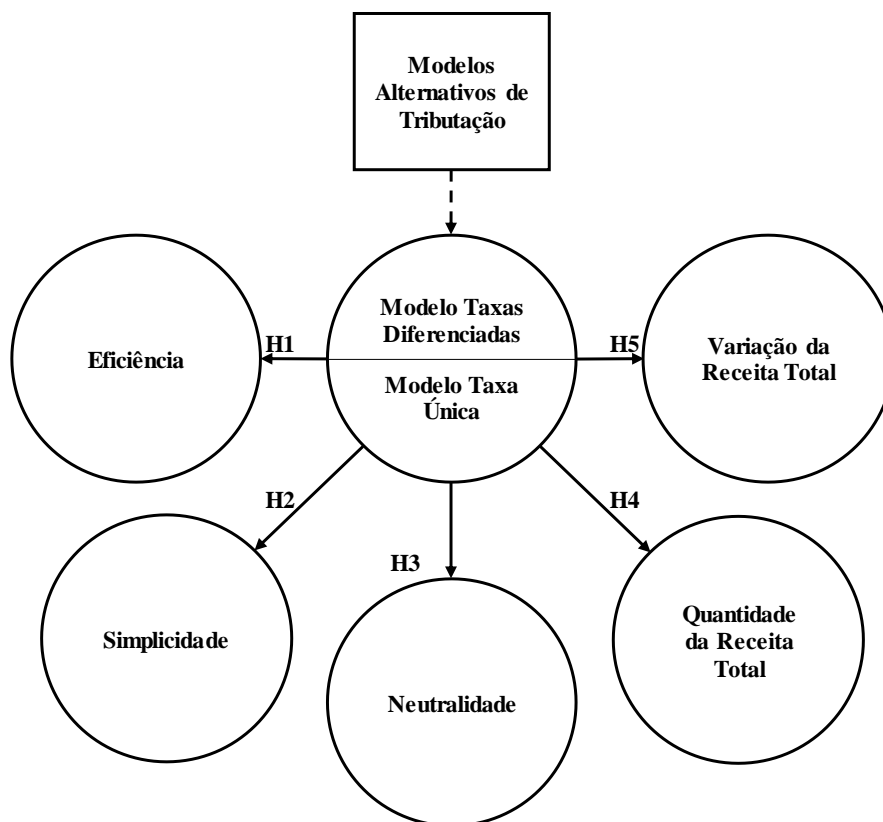


Figura 3.2 – Modelo de Análise

Fonte: Elaboração própria.

O sistema de arrecadação (taxa diferenciada, taxa única), a eficiência (maior eficiência, menor eficiência), a simplicidade (mais simples, menos simples) e a neutralidade (maior distorção, menor distorção), são, para o presente modelo de investigação, elementos fulcrais da receita.

### **3.5.2. Concetualização das Variáveis em Estudo: Eficiência, Simplicidade e Neutralidade**

Tendo em consideração a complexidade das variáveis em estudo, optamos por apresentar a concetualização das mesmas na tabela que se apresenta a seguir.

Quadro 3.3 – Concetualização das Variáveis em Estudo

Variáveis	Conceitos	Indicadores da Investigação	
		Indicador	Definição
Eficiência	O estudo é baseado no conceito de eficiência técnica de Farrell (1957) e reflete a capacidade de uma dada organização adquirir o máximo de <i>outputs</i> (resultados) a partir de um conjunto de <i>inputs</i> (recursos).	i) Índice de Eficiência Técnica	O índice mede a relação entre os <i>inputs</i> e os <i>outputs</i> para uma dada unidade produtiva, tendo em reflexão uma determinada fronteira de eficiência. Para Meza, Gomes e Neto (2005, p. 2522) a eficiência técnica resulta do confronto do que foi produzido com a produção potencial, tendo em consideração o nível de recursos disponíveis, com a produção potencial. De acordo com o autor, matematicamente, traduz a mensuração da relação dos <i>outputs</i> (o que deveria ter sido produzido) pelos <i>inputs</i> (os recursos aplicados para atingir os objetivos pretendidos).
		ii) Índice de Produtividade do IVA (VAT Productivity Ratio)	É o rácio entre a receita do IVA e o Produto Interno Bruto, com o produto da taxa normal do IVA. O indicador revela os ganhos obtidos de IVA, em cada ponto percentual, em percentagem do PIB (para o resultado de 35%, um aumento de 1 ponto percentual do imposto, significa que existe um aumento das receitas de IVA, em relação ao PIB, de 0,35) (Bird & Gerdrón, 2006, p. 290). Isto é, quanto maior é o resultado do indicador mais eficiente é o sistema de arrecadação do imposto (quanto mais simples é o sistema de cobrança do IVA, mais ampla é a base tributável e maior a capacidade de obtenção de receita fiscal). Segundo Adamczyk (2015, p. 29), o indicador tem três vantagens: (i) os dados indispensáveis ao cálculo do indicador são de fácil acesso e estão disponíveis; (ii) pode ser decomposto em várias componentes; e (iii) é um indicador de referência no apuramento da eficiência da arrecadação de IVA.
		iii) Índice de Eficiência-C (C-Efficiency Ratio)	A literatura considera este rácio o mais credível devido à forma como é definida a base de tributação (relacionado com o consumo interno em detrimento da produção interna) (Organisation for Economic Co-operation and Development [OCDE], 2006, p. 42). O indicador é obtido através da divisão entre a receita do IVA sobre o Consumo, multiplicado por 100 e dividido pela taxa normal de IVA. A existência de um sistema de taxa única de IVA, segundo o indicador, em que todo o consumo interno é tributado, resulta num valor de tributação de 100%. Por outro lado, um valor de rácio que seja diferente de 100% aponta para a existência de variações na taxa de imposto, isto é, a presença de um sistema de taxas diferenciadas, de isenções e/ou da possível existência de uma administração fiscal ineficiente (Organisation for Economic Co-operation and Development [OCDE], 2006, p. 42). Para Keen e Smith (2007, pp. 15-21), o indicador não só se refere à organização das taxas de IVA como traduz o nível de cumprimento do IVA.

		iv) Índice de Receita do IVA (VAT Revenue Ratio)	<p>O índice de Receita do IVA mede a diferença entre a receita de IVA efetivamente cobrada e aquela que seria possível arrecadar caso fosse aplicada a taxa normal de IVA a todo o consumo (receita potencial ou IVA “puro”).</p> <p>O principal objetivo é de fornecer uma medida de comparação entre a capacidade de um determinado país para potenciar a sua receita de IVA (IVA “puro”) com a sua capacidade efetiva de arrecadação.</p> <p>O rácio é calculado através da divisão entre a receita de IVA sobre o consumo menos a receita de IVA, multiplicado por 100 e seguido da divisão pela taxa normal de IVA. Assim, quanto mais próximo de 1, maior é a base de tributação e mais perto o país vai estar de arrecadar o IVA potencial (em que todo o consumo é tributado à taxa normal, logo através de um modelo de taxa única). Em sentido contrário, caso o resultado seja inferior a 1, o rácio aponta para a existência de uma redução da base tributária (devido à presença de taxas diferenciadas, isenções e/ou de ineficiências na arrecadação do IVA) (Organisation de Coopération et de Développement Économiques [OCDE], 2016, pp. 107-108).</p>
		v) Índice de Cumprimento do IVA (VAT Gross Compliance Ratio)	<p>O índice mede o grau de eficiência de arrecadação do IVA em termos de produção de receita fiscal (Organisation de Coopération et de Développement Économiques [OCDE], 2015, p. 39). É obtido pela divisão da receita de IVA pelo consumo privado e, depois, dividido pela taxa normal de IVA. O aumento do rácio reflete um incremento da base tributária.</p>
Simplicidade	A complexidade resulta da vontade do legislador de obter um maior grau de equidade e justiça fiscal. Esta vontade conduz ao surgimento de um maior número de elementos de individualização no sistema fiscal e na procura de medidas cada vez mais precisas de mensuração da capacidade contributiva (Carlos, 2017).	i) Índice de Simplicidade Fiscal (Tax System Complexity Ratio)	<p>O sistema fiscal é pela sua natureza complexo, constituído por vários tipos de impostos, diversas isenções e exceções, diferentes formas de tributação, vários tipos de contribuintes e todos concorrem para uma realidade fiscal complexa. Para Pires, (2008, p. 321), é um sistema pluralista e tende a tornar-se bastante complexo (Figueira, 1987, p. 115).</p> <p>O índice mensura o peso do cumprimento das obrigações fiscais por parte dos sujeitos passivos (em percentagem) e é quantificado através do rácio entre o número de pagamentos de impostos (por ano) sobre o tempo médio de cumprimento das obrigações fiscais (em horas por ano), multiplicado pelo número de taxas.</p> <p>Para Slemrod &amp; Sorum (1984, pp. 17-28), os custos de cumprimento compreendem os custos de formação, de registo, recolha e envio das obrigações.</p>
Neutralidade	A neutralidade implica que todas as atividades económicas devam ser tratadas da mesma forma. Para Kokott (2009, s/p.) é a base do sistema comum do imposto sobre o consumo. O princípio não permite que operações idênticas sejam tratadas de forma diferente.	i) Índice de Uniformização da Cobrança do Imposto (Baseado no C-Efficiency Ratio)	<p>Segundo Gassen, Araújo e Paulino (2013, p. 227), a uniformização da cobrança do imposto possibilita obter ganhos de simplicidade de aplicação do sistema fiscal, permitindo ao contribuinte uma melhor compreensão da aplicação e possibilitando uma maior transparência do imposto. Por outro lado, permite o aumento da eficiência (Gassen et al., 2013, p. 227), a melhoria da arrecadação, maior fiscalização e uma maior neutralidade da aplicação do imposto (Kokott, 2009).</p>

Fonte: Elaboração própria.

### 3.5.3. Hipóteses de Investigação

Para além da definição do modelo de análise e da concetualização das variáveis em estudo, é importante para a investigação, a definição das hipóteses.

A investigação científica é baseada na análise da realidade, isto é, a observação proporciona a aquisição de informação no sentido de testar a possível solução (modelo de análise) de resolução do problema inicial (Oliveira & Ferreira, 2014, p. 131). Assim, para qualquer tipo de estudo, o ponto de partida para a elaboração das hipóteses decorre da definição do modelo de investigação (Oliveira & Ferreira, 2014, p. 132).

Quadro 3.4 – Passos para a definição das hipóteses

<b>Passos</b>	<b>Descrição</b>
Passo 1 - Definição do problema e objetivo da investigação	O primeiro elemento da investigação é a definição do problema inicial a que se pretende dar resposta e a exposição dos objetivos da investigação.
Passo 2 - Definição do modelo de análise	A definição do modelo de análise possibilita o conhecimento detalhado sobre as variáveis de análise (eficiência, neutralidade e simplicidade), as relações criadas e a representação das hipóteses. Neste sentido, é uma fonte relevante de hierarquização da informação que será necessária para analisar e apresentar os resultados.
Passo 3 - Definição e análise das hipóteses de investigação	As hipóteses são um elemento essencial da análise e interpretação dos dados, dado que não só incluem algumas das variáveis analisadas, como esclarecem as relações entre elas. Por outro lado, uma das funções das hipóteses é sugerir indícios das técnicas estatísticas a serem aplicadas.

Fonte: Adaptado de Oliveira & Ferreira (2014, p. 128).

Para a análise quantitativa, as hipóteses podem ser mensuradas através de indicadores e segundo um conjunto de regras (Cooper & Schindler, 2013, p. 250). Cooper e Schindler (2013, p. 250) mencionam que o objetivo da mensuração das hipóteses é de atribuir números a factos empíricos, fornecer dados de melhor qualidade e reduzir a probabilidade de erro nos testes. Para os autores, os investigadores deduzem, a partir de uma série de hipóteses, quais as condições que deveriam existir e, dessa forma, procuram as interações das mesmas na realidade (Cooper & Schindler, 2013, p. 250).

Segundo Almeida e Freire (2000, p. 45), as hipóteses podem ser classificadas como dedutivas e indutivas. As primeiras advêm de um dado paradigma teórico e procuram comprovar

deduções específicas. As segundas, por sua vez, decorrem da observação e/ou reflexão sobre a realidade. No desenho das hipóteses de investigação são identificadas as variáveis e as respetivas relações, isto é, o investigador procede à definição do papel das variáveis na investigação (Antunes, 2016, p. 121). Neste sentido, a elucidação das variáveis em análise e das relações são um ponto crucial para a definição do modelo de investigação.

Tendo em conta que as hipóteses são proposições que podem, ou não, presumir a existência de uma relação entre dois termos que devem ser verificados, foram desenvolvidas, a partir do modelo de análise, as seguintes hipóteses,

(i) Testar o nível de eficiência na arrecadação da receita (Objetivo 1).

*H1: O modelo de taxa única é mais eficiente na arrecadação de receita pública do que o modelo de taxas diferenciadas.*

Um dos objetivos da política pública fiscal é a eficiência. Para Le, Dodson e Bayraktar (2012, p. 26), as reformas fiscais não devem versar, somente, sobre as receitas. De acordo com os autores, as políticas públicas fiscais, devem também visar a eficiência da arrecadação de imposto, a redução das distorções provocadas pelo imposto e a racionalização do sistema fiscal (Le, Dodson, & Bayraktar, 2012, p. 26).

Para a OCDE (2010, p. 76), o aumento da eficiência da cobrança é importante por três motivos. Primeiro, porque é uma forma de facilitar a consolidação fiscal. Segundo, o incremento da arrecadação de receita possibilita a redução das distorções na alocação de recursos, que decorrem de gastos com impostos. Por fim, os custos de arrecadação de receita poderão diminuir, permitindo à administração fiscal dedicar o capital humano às funções de conformidade e controlo da aplicação da lei fiscal.

(ii) Testar o nível de simplicidade na arrecadação da receita (Objetivo 2).

*H2: O modelo de taxa única torna a arrecadação de imposto mais simples do que o modelo de taxas diferenciadas.*

Uma outra meta da política pública fiscal é a simplicidade. Le, Dodson e Bayraktar (2012, p. 26) referem que, para além da eficiência, a simplicidade dos processos administrativos é, do mesmo modo, um ponto essencial para qualquer sistema fiscal.

Rubio, Roldán e Esteve (2019, p. 267) aludem a que os sistemas fiscais baseados na tributação indireta exibem, em comparação com os sistemas de tributação direta, a vantagem de serem mais simples na cobrança de impostos. Todavia, Griff (2014) menciona que a simplicidade de um dado sistema fiscal não decorre da estrutura de taxas, mas do que está sujeito a tributação (base de incidência). Martins (2014, p. 92), por sua vez, refere que a simplicidade de aplicação do imposto é uma condição fundamental ao funcionamento dos sistemas fiscais.

Para a Comissão Europeia (2010, p. 4), é necessário tornar a arrecadação do imposto geral sobre o consumo europeu (IVA) mais simples e eficaz, reduzir os custos administrativos, incrementar os rendimentos líquidos dos Estados-membros e, sobretudo, aumentar a sua receita fiscal (do IVA).

Num estudo realizado para a Comissão Europeia, o Institute for Advanced Studies (2012, p. 96) sugere que a abolição das isenções e da taxa reduzida, em sede do IVA, pode proporcionar aumentos notáveis nas receitas do IVA em vários Estados-membros, inclusive em Portugal. Bogetic e Hassan (1993, pp. 9-10), que analisaram os modelos de tributação de 34 países (14 com taxas diferenciadas, 20 de taxa única), concluíram que os países com sistemas de taxa única de IVA são capazes de arrecadar mais receita do que aqueles com taxas diferenciadas. Porém, segundo os autores, a situação não se justifica apenas com o tipo ou o modelo de imposto, existindo igualmente outros fatores, tais como sejam a incidência e a capacidade de gestão da administração tributária (Bogetic & Hassan, 1993, p. 10).

(iii) Testar o nível de neutralidade na arrecadação da receita (Objetivo 3).

*H3: O modelo de taxa única é mais neutro na arrecadação de receita pública do que o modelo de taxas diferenciadas.*



Na elaboração da política pública fiscal, os decisores devem levar em consideração a neutralidade do tributo (OCDE, 2014, p. 30). Para a OCDE (2014, p. 30), a tributação deve ser neutra e contribuir para a eficiência do imposto. Por outro lado, a neutralidade, segundo a mesma entidade, implica que o sistema fiscal deve produzir receita sem discriminar as escolhas económicas dos agentes (OCDE, 2014, p. 30).

Dagan (2018, p. 16) indica que uma das principais metas da política pública fiscal é a neutralidade que, para a autora, consiste no esforço de prevenir a existência de distinções arbitrárias na aplicação das taxas entre os diferentes tipos de consumo.

(iv) Testar o no nível de quantidade da receita (Objetivo 4).

H4: *O modelo de taxa única possibilita uma maior quantidade de receita.*

(v) Testar o no nível de variação da receita (Objetivo 5).

H5: *O modelo de taxa única possibilita uma maior variação de receita.*

Quadro 3.5 – Relação entre a Pergunta de Partida, os Objetivos e as Hipóteses de Investigação

Pergunta de Investigação	Objetivos		Hipóteses
	Geral	Específicos	
Em que medida a adoção de um modelo de taxa única de IVA contribui para a simplicidade, a neutralidade e a eficiência na arrecadação de receita e, ao mesmo tempo, para uma melhor distribuição do IVA?	Analisar modelos alternativos de taxa de IVA, tendo por base os conceitos de eficiência, neutralidade e simplicidade, no pressuposto da necessidade da manutenção dos níveis de receita do modelo atual.	O1: Testar o nível de eficiência na arrecadação da receita.	H1: O modelo de taxa única é mais eficiente na arrecadação de receita pública do que o modelo de taxas diferenciadas.
		O2: Testar o nível de simplicidade na arrecadação da receita.	H2: O modelo de taxa única torna a arrecadação de imposto mais simples do que o modelo de taxas diferenciadas.
		O3: Testar o nível de neutralidade na arrecadação da receita.	H3: O modelo de taxa única é mais neutro na arrecadação de receita pública do que o modelo de taxas diferenciadas.
		O4: Testar o nível de quantidade da receita.	H4: O modelo de taxa única possibilita uma maior quantidade de receita.
		O5: Testar o nível de variação da receita.	H5: O modelo de taxa única possibilita uma maior variação de receita.

Fonte: Elaboração própria

Expostas as relações que, para efeitos da presente investigação se estabelecem entre a pergunta de partida, os objetivos e as hipóteses de investigação, analisemos agora a recolha de dados e seleção da amostra.

### **3.6. Procedimentos de Recolha de Dados e Seleção da Amostra**

A amostra é definida como o subgrupo finito representativo de uma população (Braga, 2010, p. 32). A população é o conjunto de pessoas ou elementos, com pelo menos uma característica em comum, com importância para a observação do problema (Braga, 2010, p. 32) e a quem se pretende generalizar os resultados obtidos (Coutinho, 2014, p. 89). Para Reis, Melo, Andrade e Calapez (2015, p. 24), a população diz respeito a todos os casos sobre os quais o investigador pretenda realizar inferências e estimativas. A amostra deve ser selecionada para que seja representativa da população, desde que seja possível a generalização dos resultados obtidos (Antunes, 2016, p. 154).

Para Antunes (2016, p. 154), a amostra é quantificada pelo número de unidades, porém, a sua dimensão não é condição determinante para a sua qualidade. O valor da amostra não advém do tamanho, mas da representatividade (nível de similaridade com a população). A dimensão é variável e depende de alguns fatores, tais como, o grau de confiança dos resultados, o grau de pormenor da análise, dos recursos e do tempo disponível (Antunes, 2016, p. 154).

Para o presente estudo, a amostra (quadro 3.6) foi obtida através do Inquérito às Despesas das Famílias 2015/2016, disponível na base de dados do INE (Instituto Nacional de Estatística), dispostas por unidades territoriais e classificadas de forma representativa da estrutura das despesas médias dos agregados familiares que no período de referência residiam no território nacional. As taxas gerais de imposto sobre o consumo (quadro 3.7) podem ser obtidas na página Pordata (Fundação Francisco Manuel dos Santos) e no Portal das Finanças.

A dimensão da amostra é composta por 66 tipos de bens e prestações de serviços, organizados em grupos de atividades económicas (1, 2, 3, ...) e subgrupos de bens e prestações de serviços (01, 02, 03, ...), dispostos por unidades territoriais (Continente, Norte, Centro, ...) e dizem respeito à disposição das despesas médias dos agregados familiares residentes em Portugal entre março de 2015 e março de 2016 (o período de referência dos dados é coincidente com o período de tempo escolhido, analisado e disponibilizado pelo INE).

Quadro 3.6 – Matriz da despesa média, por tipos de Bens e Serviços, despendidos pelos Agregados e organizados por unidades territoriais (Nuts II)

Código	Bens e Serviços	Continente	Norte	Centro	A. M. de Lisboa	Alentejo	Algarve	R.A. Açores	R.A. Madeira
<b>1</b>	<b>Produtos alimentares e bebidas não alcoólicas</b>								
01.1.1	Pão e cereais	442,00	455,00	407,00	450,00	479,00	412,00	431,00	450,00
01.1.2	Carne	639,00	716,00	584,00	586,00	654,00	646,00	531,00	469,00
01.1.3	Peixe, crustáceos e moluscos	433,00	416,00	399,00	463,00	500,00	433,00	245,00	245,00
01.1.4	Leite, queijo e ovos	369,00	343,00	334,00	422,00	377,00	384,00	323,00	340,00
01.1.5	Óleos e gorduras	120,00	111,00	137,00	119,00	115,00	113,00	94,00	101,00
01.1.6	Frutas	283,00	271,00	249,00	332,00	243,00	289,00	218,00	252,00
01.1.7	Produtos hortícolas	275,00	262,00	271,00	283,00	303,00	292,00	246,00	321,00
01.1.8	Açúcar, confeitaria, mel e outros produtos à base de açúcar	94,00	88,00	81,00	112,00	92,00	91,00	85,00	105,00
01.1.9	Produtos alimentares n. e.	85,00	68,00	80,00	109,00	90,00	79,00	100,00	88,00
01.2.1	Café, chá e cacau	84,00	82,00	77,00	98,00	74,00	65,00	76,00	61,00
01.2.2	Águas minerais, refrigerantes e sumos de frutas e de produtos hortícolas	109,00	107,00	97,00	108,00	126,00	160,00	113,00	111,00
<b>2</b>	<b>Bebidas alcoólicas, tabaco e narcóticos</b>								
02.1	Bebidas alcoólicas	140,00	158,00	122,00	142,00	107,00	147,00	119,00	97,00
02.2	Tabaco	178,00	201,00	133,00	154,00	236,00	278,00	235,00	192,00
02.3	Narcóticos e estupefacientes	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>3</b>	<b>Vestuário e calçado</b>								
03.1	Vestuário	518,00	563,00	441,00	559,00	376,00	545,00	351,00	429,00
03.2	Calçado	195,00	217,00	167,00	198,00	168,00	195,00	150,00	189,00
<b>4</b>	<b>Habitação, água, eletricidade, gás e outros combustíveis</b>								
04.1.1	Rendas efetivas de residência principal pagas por inquilinos	477,00	432,00	266,00	737,00	254,00	606,00	290,00	282,00
04.1.2	Outras rendas efetivas pagas por inquilinos	50,00	46,00	69,00	39,00	57,00	0,00	0,00	112,00
04.2.1	Rendas subjetivas de residência principal (proprietários)	3386,00	2979,00	3324,00	3961,00	3238,00	3347,00	3692,00	3735,00
04.2.2	Outras rendas subjetivas	690,00	575,00	495,00	1027,00	523,00	667,00	554,00	506,00
04.3.1	Materiais para a manutenção e reparação da habitação	76,00	97,00	84,00	61,00	33,00	51,00	93,00	72,00
04.3.2	Serviços para a manutenção e reparação da habitação	142,00	149,00	153,00	129,00	130,00	146,00	126,00	60,00
04.4.1	Abastecimento de água	214,00	208,00	226,00	220,00	174,00	233,00	199,00	154,00
04.4.2	Recolha de resíduos sólidos	27,00	33,00	15,00	31,00	19,00	27,00	30,00	28,00
04.4.3	Saneamento básico	34,00	31,00	25,00	48,00	19,00	32,00	14,00	16,00
04.4.4	Outros serviços relacionados com a habitação, n.d.	135,00	126,00	65,00	224,00	50,00	120,00	23,00	120,00
04.5.1	Eletricidade	747,00	807,00	738,00	696,00	709,00	730,00	718,00	670,00
04.5.2	Gás	374,00	361,00	404,00	357,00	423,00	344,00	503,00	419,00
04.5.3	Combustíveis líquidos	39,00	47,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
04.5.4	Combustíveis sólidos (para aquecimento e iluminação)	124,00	163,00	202,00	0,00	107,00	63,00	0,00	0,00
04.5.5	Energia térmica	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>5</b>	<b>Acessórios para o lar, equipamento doméstico e manutenção corrente da habitação</b>								

05.1	Mobiliário e acessórios para o lar, carpetes e outros revestimentos para pavimentos	115,00	130,00	118,00	115,00	55,00	81,00	124,00	67,00
05.2	Têxteis de uso doméstico	44,00	49,00	38,00	51,00	18,00	43,00	32,00	27,00
05.3	Equipamento doméstico	113,00	108,00	110,00	133,00	81,00	93,00	120,00	74,00
05.4	Vidros, louças e outros utensílios de uso doméstico	16,00	16,00	17,00	17,00	11,00	17,00	22,00	15,00
05.5	Ferramentas e equipamento para casa e jardim	25,00	20,00	0,00	27,00	19,00	16,00	11,00	16,00
05.6	Bens e serviços para a manutenção corrente da habitação	500,00	474,00	417,00	634,00	421,00	393,00	411,00	540,00
<b>6</b>	<b>Saúde</b>								
06.1	Medicamentos, aparelhos e material terapêutico	660,00	624,00	679,00	697,00	668,00	594,00	603,00	621,00
06.2	Serviços médicos, paramédicos e outros serviços de saúde não hospitalares	432,00	418,00	439,00	472,00	329,00	428,00	406,00	491,00
06.3	Serviços hospitalares	35,00	38,00	26,00	41,00	28,00	40,00	16,00	0,00
<b>7</b>	<b>Transportes</b>								
07.1	Aquisição de veículos	771,00	711,00	805,00	857,00	657,00	707,00	460,00	0,00
07.2	Despesa com a utilização de equipamento de transporte pessoal	1877,00	1899,00	1957,00	1837,00	1700,00	1849,00	1536,00	1706,00
07.3	Serviços de transportes	239,00	213,00	161,00	384,00	95,00	154,00	176,00	411,00
<b>8</b>	<b>Comunicações</b>								
08.1	Serviços postais	3,00	2,00	2,00	5,00	0,00	2,00	2,00	0,00
08.2	Equipamento de telecomunicação	36,00	40,00	27,00	44,00	18,00	31,00	24,00	28,00
08.3	Serviços de telefone e telefax	618,00	587,00	574,00	688,00	625,00	609,00	708,00	692,00
<b>9</b>	<b>Lazer, recreação e cultura</b>								
09.1	Equipamento audiovisual, fotográfico e de processamento de dados	89,00	84,00	62,00	124,00	47,00	102,00	71,00	61,00
09.2	Outros bens duradouros para lazer, recreação e cultura	5,00	6,00	0,00	5,00	0,00	0,00	0,00	0,00
09.3	Outros artigos e equipamentos para recreação, jardinagem e animais de estimação	198,00	170,00	210,00	233,00	131,00	240,00	169,00	167,00
09.4	Serviços recreativos e culturais	272,00	256,00	173,00	405,00	166,00	219,00	145,00	167,00
09.5	Jornais, livros e artigos de papelaria	191,00	167,00	177,00	244,00	158,00	163,00	173,00	171,00
09.6	Férias organizadas	100,00	115,00	64,00	127,00	40,00	103,00	102,00	66,00
<b>10</b>	<b>Ensino</b>								
10.1	Ensino pré-escolar e básico - 1º e 2º ciclo	141,00	119,00	61,00	269,00	0,00	59,00	34,00	80,00
10.2	Ensino básico (3º ciclo) e secundário	47,00	41,00	0,00	72,00	0,00	0,00	0,00	39,00
10.3	Ensino pós-secundário	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
10.4	Ensino superior	188,00	195,00	155,00	227,00	125,00	167,00	164,00	171,00
10.5	Outros tipos de ensino (não definidos por nível)	88,00	78,00	77,00	120,00	46,00	85,00	52,00	58,00
<b>11</b>	<b>Restaurantes e hotéis</b>								
11.1	Serviços de refeições	1670,00	1684,00	1387,00	1834,00	1498,00	2238,00	757,00	1307,00
11.2	Serviços de alojamento	145,00	135,00	111,00	211,00	0,00	80,00	83,00	0,00
<b>12</b>	<b>Bens e serviços diversos</b>								
12.1	Cuidados pessoais	587,00	616,00	492,00	668,00	396,00	648,00	334,00	536,00
12.2	Serviços de prostituição	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
12.3	Artigos de uso pessoal n. e.	76,00	85,00	60,00	88,00	36,00	73,00	36,00	51,00
12.4	Proteção social	212,00	179,00	214,00	255,00	187,00	224,00	109,00	144,00

12.5	Seguros	415,00	423,00	400,00	448,00	338,00	360,00	294,00	257,00
12.6	Serviços financeiros n.e.	8,00	8,00	6,00	9,00	10,00	7,00	8,00	8,00
12.7	Outros serviços n.d.	93,00	122,00	59,00	96,00	64,00	82,00	64,00	85,00

Fonte: Elaboração própria. Adaptado do Inquérito às Despesas das Famílias 2015/2016 (INE).

As taxas gerais sobre o consumo estão distribuídas em três escalões (reduzida, intermédia e normal) e repartidas por três unidades territoriais (Continente, Região Autónoma da Madeira e Região Autónoma dos Açores). No Continente estão em vigor as taxas de 6,0%, 13,0% e 23,0% que correspondem respetivamente às taxas reduzida, intermédia e normal; na Região Autónoma da Madeira são aplicadas as taxas de 5,0% (reduzida), 12,0% (intermédia) e 22,0% (normal); e na Região Autónoma dos Açores são praticadas as taxas de 4,0% (reduzida), 9,0% (intermédia) e 18,0% (normal).

Quadro 3.7 – Taxas Nominais do IVA entre março de 2015 a março de 2016 e Taxas Únicas Propostas

Unidades territoriais	Taxas	Ano		Propostas		
		2015	2016	Proposta 1	Proposta 2	Proposta 3
Continente	Taxa Reduzida	6,0	6,0	16,85	17,20	23,00
	Taxa Intermédia	13,0	13,0			
	Taxa Normal	23,0	23,0			
Região Autónoma da Madeira	Taxa Reduzida	5,0	5,0			
	Taxa Intermédia	12,0	12,0			
	Taxa Normal	22,0	22,0			
Região Autónoma dos Açores	Taxa Reduzida	4,0	4,0			
	Taxa Intermédia	9,0	9,0			
	Taxa Normal	18,0	18,0			

Fonte: Elaboração própria.

No sentido de calcular o possível valor médio de receita de IVA por tipo de bens e prestações de serviços, foram aplicadas às despesas médias dos agregados as taxas diferenciadas de IVA (por unidade territorial) e obtidos os possíveis valores de imposto. Paralelamente, também foi realizado o mesmo exercício para as taxas únicas de 16,85%<sup>3</sup>, 17,20%<sup>4</sup> e 23,00%<sup>5</sup> e, assim, obtidos os valores estimados do imposto (imposto teórico).

### 3.7. Técnicas de Análise dos Dados

Neste ponto são apresentadas as técnicas de análise dos dados. Estas são fundamentais para garantir a consistência técnica e lógica dos resultados e uma representação dos mesmos que possibilite a sua simples compreensão e leitura.

<sup>3</sup> Proposto pelo Conseil des Prélèvements Obligatoires (2015). *La Taxe sur la valeur ajoutée*. Le Conseil des Prélèvements Obligatoires.

<sup>4</sup> Proposta pela Comissão Europeia (2013). *A study on the economic effects of the current VAT rates structure*. Comissão Europeia.

<sup>5</sup> Proposto por Nunes, R. (2015). *Democracia e Sociedade*. Leya.

A opção metodológica selecionada foi o modelo *input-output* DEA-CCR, orientado para a maximização dos *outputs*. Para observar a normalidade da distribuição dos resultados foi aplicado o teste de Kolmogorov-Smirnov e, para a homogeneidade, o teste de Levene. Para a comparação das variáveis dependentes foi usado o teste ANOVA (de um único fator), seguido do teste de Scheffé e, posteriormente, o método de Bonferroni-Holm (análise dos erros de tipo I e tipo II). O nível de significância adotado foi de  $\alpha=0,05$ . Os testes foram efetuados no programa Excel e o modelo DEA com recurso ao Solver (versão 2013).

### 3.7.1. Modelo *Input-Output* DEA-CCR

Como referido anteriormente a opção metodológica selecionada foi o modelo *input-output* DEA-CCR, orientado para a maximização dos *outputs*. O objetivo é avaliar a eficiência na arrecadação de receita pela administração fiscal, por unidades territoriais e por bens e prestações de serviços, no sentido de adquirir os melhores resultados possíveis (Oliveira & Neto, 2011, p. 84). A preferência pela maximização dos *outputs* (receita) advém dos objetivos anteriormente definidos e pretendidos, isto é, não é viável e lógico que os baixos resultados das unidades territoriais (regiões) fossem compensados com a diminuição do rendimento disponível dos agregados familiares (*inputs*). O que é pretendido, com este estudo, é incrementar a capacidade de arrecadação de receita com o mesmo nível de rendimento.

Para a investigação, a produtividade (arrecadação de receita) das unidades territoriais (DMU) é eficiente quando o ponto está sobre a fronteira de eficiência (Meza, Gomes, & Neto, 2005, p. 2526). A eficiência das unidades territoriais, pelos *outputs*, é dada pela expressão:

$$\text{Eficiência}_{\text{outputs}} = \frac{X_0 * Y_{ef}}{X_{ef} * Y_0} = \frac{X_0}{Y_0} * \frac{1}{\frac{X_{ef}}{Y_{ef}}} = \frac{P_0}{P_{ef}}$$

Sendo:

$Y_{ef}$  = Corresponde ao *output* mais eficiente;

$X_{ef}$  = Representa o *input* mais eficiente;

$Y_0$  = *Output* menos eficiente;

$X_0$  = *Input* menos eficiente.



A mensuração da eficiência da unidade produtiva é dada pela razão da sua produtividade pela produtividade da DMU mais eficiente. Logo, a eficiência decorre do somatório de cada uma das variáveis (*output* ou *input*) multiplicadas pelo seu peso:

$$Inputs = V_1 * X_{10} + \dots + V_m * X_{m0}$$

$$Outputs = U_1 * Y_{10} + \dots + U_z * Y_{z0}$$

Em que:

$V_1, U_1$  = Pesos dos *inputs*  $X_1$  e *outputs*  $Y_1$

Neste sentido, a eficiência na arrecadação de imposto do Fisco é dada pela seguinte equação:

$$Eficiência_{Arrecadação\ de\ imposto} = \frac{U_1 * Y_{1z} + U_2 * Y_{2z} + \dots + U_n * Y_{nz}}{V_1 * X_{1z} + V_2 * X_{2z} + \dots + V_m * X_{mz}}$$

A estimativa de imposto, calculado a partir do modelo DEA, foi obtido através da modelagem e otimização em Solver-Excel, mediante os seguintes passos:

- i) *Elaboração de um quadro com os dados.* Construção de um quadro com as unidades territoriais, os rendimentos disponíveis por tipo (*inputs*) e valores do imposto (dispostos por bens e serviços (*outputs*)) para ambos os modelos (taxas diferenciadas e taxa única).
- ii) *Multiplicação da matriz output pela matriz do Lambda*<sup>6</sup>. Multiplicação das matrizes *output* pelo *Lambda*. O processo é realizado para todos os *outputs*.
- iii) *Multiplicação dos outputs pelo Teta*<sup>7</sup>. Multiplicação da matriz dos *outputs* pelo *Teta*.
- iv) *Modelação das restrições do modelo.* Multiplicação da matriz *inputs* pelo *Lambda*. Este processo é repetido para todos os *inputs*.

<sup>6</sup> Matriz que identifica as unidades de referência.

<sup>7</sup> Matriz que identifica o ranking de eficiência das unidades.

v) *Desenho de um quadro com os elementos-chave do modelo.* Produção de um quadro com os elementos-chave do modelo: número da DMU; função objetivo e eficiência.

vi) *Elaboração de um quadro resumo com todos os outputs.* Construção de um quadro resumo com os valores obtidos para todos os *outputs* através do modelo DEA-CCR.

vii) *Resolução do modelo e introdução das restrições (recurso ao Solver).* Aplicação do Solver e obtenção dos resultados dos modelos, tendo em consideração as restrições teóricas do modelo DEA-CCR e elaboração de um quadro com os valores de eficiência técnica obtidos.

### 3.7.2. Testes de Kolmogorov-Smirnov e Levene

De forma a analisar e validar os dados obtidos através do modelo *input-output* DEA, foram selecionadas as técnicas de análise de dados ANOVA de um único fator e o teste de Scheffé. No que toca à análise dos erros de tipo I (falso negativo) e tipo II (falso positivo), foi aplicado o método de Bonferroni-Holm. Porém, para um correto uso dos testes paramétricos é necessária a verificação de duas condições essenciais. A primeira advém da necessidade que a variável dependente tenha uma distribuição normal e, por sua vez, a segunda decorre da existência de variâncias populacionais homogéneas (Marroco, 2007, p. 133).

O teste de Kolmogorov-Smirnov, ou teste KS, compara a função de repartição (ou acumulada) do modelo teórico com a função acumulada de probabilidade observada, isto é, a comparação é realizada a partir dos valores observados (Chwif & Medina, 2014, p. 22). Para observar a adesão do modelo observado ao modelo teórico, o teste quantifica a distância absoluta máxima entre as duas distribuições acumuladas e é obtido através da expressão:

$$D_{K-S} = \max |F(x) - F_n(x)|$$

Sendo:

$D$  = A distância absoluta máxima;

$F(x)$  = A função acumulada teórica; e,

$F_n(x)$  = A função acumulada observada.

A aplicação do modelo à nossa investigação, advém da necessidade de verificar qual é o nível de aderência do modelo teórico (taxa única) ao modelo observado. O objetivo do teste KS é averiguar se os valores  $F_n(x)$  e  $F(x)$  estão próximos, ou seja, observar se o intervalo absoluto entre os valores está dentro dos limites dos erros aleatórios (Siegel & Castellan, 2006, p. 71). No que diz respeito ao resultado, quanto menor o valor do teste mais próximos estão os valores das funções acumuladas.

Após a obtenção do valor do intervalo, o teste é aplicado para analisar as seguintes hipóteses:

$H_0$  = Os dados apresentam uma distribuição normal;

$H_1$  = Os dados não apresentam uma distribuição normal.

O valor do intervalo é comparado com o valor teórico ( $D_{crítico}$ ), inscrito na tabela de valores críticos do teste KS, para o nível de significância ( $\alpha$ ) de 5% e determinado o valor crítico.

Para a investigação, a análise das hipóteses é fundamental para observar se as receitas obtidas, através da taxa única de IVA (modelo teórico), eram adequadas para representarem a distribuição da população (modelo observado). Assim, se  $D > D_{crítico}$ , é rejeitada a hipótese  $H_0$ . Pelo contrário, se  $D < D_{crítico}$ , é rejeitada a hipótese  $H_1$ .

O cálculo dos valores  $D_{KS}$  (teste KS), a partir do Excel (versão 2013), foram obtidos através das seguintes fases:

- i) *Ordenação dos valores da amostra.* Os valores dos bens e serviços foram ordenados do mais pequeno ao maior.
- ii) *Enumeração da amostra.* Os valores da amostra são ordenados por ordem crescente  $N_i = 1, 2, 3, \dots, n$ .
- iii) *Obtenção dos valores de  $F_n(x)$  empírico.* Através do número da amostra sobre o total da amostra, é calculado o peso percentual dos bens e prestações de serviços.
- iv) *Obtenção dos valores de  $F(x)$  teórico.* Obtido de forma idêntica ao  $F_n(x)$  empírico. Porém, a diferença reside na subtração do valor por 1 ao número da amostra.

v) *Probabilidade cumulativa*. Obtenção do valor da inversa da distribuição cumulativa normal padrão.

vi) *Média e Desvio-padrão*. Cálculo da Média e do Desvio-padrão da amostra.

vii) *Distribuição normal*. Obtenção do valor da distribuição normal.

viii) *Obtenção dos valores de  $F_n(x)$ , de  $F(x)$  e valor máximo de  $D_{kS}$  (entre os valores de  $F_n(x)$  e  $F(x)$ ).*

Nesta investigação, para além do teste Kolmogorov-Smirnov, foi aplicado o teste de Levene com o objetivo de comparar as variâncias, a homogeneidade e a observação da aderência dos dados à distribuição normal. Simultaneamente, pretendeu-se também verificar se as variâncias dos modelos (taxas diferenciadas e taxa única) eram iguais. Para Maroco (2007, p. 136), o teste de Levene é um teste paramétrico que é robusto à não normalidade, aplicado na análise dos desvios de igualdade de variância. O procedimento estatístico do teste é dado pela seguinte expressão:

$$L = \frac{(N - k)}{(k - 1)} * \frac{\sum_{i=1}^k n_i (\bar{Z}_i - \bar{Z})^2}{\sum_{i=1}^k \sum_{j=1}^{n_i} (Z_{ij} - \bar{Z}_i)^2}$$

Onde:

$N$  = É o total da amostra;

$n_i$  = É o tamanho da amostra  $i$ ; e,

$k$  = É o número de grupos.

E, ainda:

$$Z_{ij} = |y_{ij} - \bar{y}_i|$$

Em que:

$y_{ij}$  = Replicação dentro do grupo  $i$ ;

$\bar{y}_i$  = A média do grupo  $i$ .

As hipóteses, do teste de Levene, a serem testadas são:

$H_0$  = A variância de todos os grupos é homogénea;

$H_1$  = A variância de todos os grupos não é homogénea.

Depois da transformação dos dados, mediante a expressão, é aplicado o teste ANOVA. Se o resultado da estatística F for significativo, é rejeitada a hipótese nula ( $H_0$ ) e aceita a hipótese de desigualdade das variâncias ( $H_1$ ).

No sentido de calcular os valores de  $L$  (teste de Levene), mediante a aplicação do Excel, versão 2013, foram aplicados os seguintes passos:

i) *Elaboração de um quadro com a amostra.*

ii) *Cálculo da média.* Obtenção da média da receita por grupos.

iii) *Transformação dos valores dos grupos e obtenção das médias.* Obtido através da subtração entre a média do grupo e a amostra (em valor absoluto).

iv) *Soma dos Quadrados (entre tratamentos).* Obtida através da subtração entre a média do grupo e a média total dos grupos, multiplicada pelo número total de amostras do grupo. O passo é realizado para todos os grupos, a soma de todos os valores origina a Soma dos Quadrados (entre tratamentos).

v) *Soma dos Quadrados (dentro das amostras) e dos Quadrados Totais, Graus de Liberdade (entre tratamentos), Graus de Liberdade (dentro das amostras) e Graus de Liberdade Totais, Quadrados médios (entre tratamentos) e Quadrados médios (dentro das amostras).*

vi) *Teste F, Valor P e F Crítico*

### 3.7.3. Testes de ANOVA (fator único) e de Scheffé

Para a análise dos dados desta investigação também foi aplicado o teste ANOVA de um único fator, para avaliar diferenças significativas entre os modelos de taxas diferenciadas e de taxa única de IVA, para um nível de significância de 0,05 (5%). Na aplicação do teste a receita média do imposto é a variável dependente, enquanto os rendimentos médios disponíveis dos agregados familiares foram considerados como variáveis independentes.

Para Marroco (2007, p. 157), é possível descrever o modelo ANOVA da seguinte forma:

$$y_{ij} = \bar{y} + (\bar{y}_i - \bar{y}) + (y_{ij} - \bar{y}_i)$$

Sendo:

$y_{ij}$  = Observação  $ij$ ;

$\bar{y}$  = Média geral amostral (estimativa de  $\mu$ );

$(\bar{y}_i - \bar{y})$  = Efeito do tratamento (estimativa de  $\alpha_i$ );

$(y_{ij} - \bar{y}_i)$  = Resíduos (estimativa de  $\varepsilon_{ij}$ ).

O teste ANOVA pretende testar se  $k \geq 2$  médias populacionais são iguais e se as  $k$  amostras derivam ou não da mesma população. No que toca às hipóteses, o modelo pretende testar:

$H_0$  = Pelo menos duas das médias são iguais;

$H_1$  = Pelo menos uma das médias é diferente.

Nos casos de rejeição da  $H_0$ , é possível concluir que o fator considerado tem influência sobre a variável de estudo (Martins, 2010, p. 231). A regra, no que toca ao teste ANOVA, é rejeitar  $H_0$  se  $p\text{-value} \leq \alpha$  (Marroco, 2007, p. 159).

Para calcular o teste ANOVA, foram seguidos os passos do quadro 3.9.

No passo seguinte da nossa investigação, foi aplicado o teste de Scheffé para avaliar os resultados obtidos, bem como para observar as médias e a possibilidade de ocorrência de médias diferentes. Segundo Lomax e Hahs-Vaughn (2012, p. 67), o teste é utilizado em vários tipos de comparações.

O teste tem como principal objetivo atribuir uma maior liberdade na construção dos contrastes e considera apenas a regra de que a soma dos coeficientes da função seja zero:

$$\sum_{i=1}^n C_i = 0$$

O teste de Scheffé resolve as limitações do teste de Tukey (as médias envolvidas por contraste são duas) e do teste t (os contrastes são construídos a partir de  $n - 1$  médias), e é traduzido através da seguinte expressão:

$$\text{Teste de Scheffé, } F_s = \frac{(\bar{X}_i - \bar{X}_j)^2}{QME \left[ \left( \frac{1}{n_i} \right) + \left( \frac{1}{n_j} \right) \right]}$$

Em que:

$\bar{X}_i$  = A média da i-ésima amostra;

$\bar{X}_j$  = A média da j-ésima amostra;

$n_i$  = O número de medições na i-ésima amostra;

$n_j$  = O número de medições na j-ésima amostra;

$QME$  ou  $S_w^2$  = Corresponde à variação dentro do grupo.

No teste de Scheffé, são testadas as seguintes hipóteses:

$H_0$  = Pelo menos duas médias são iguais;

$H_1$  = Pelo menos duas médias não são iguais.

Os valores do teste, com recurso ao Excel 2013, foram obtidos através dos seguintes passos:

- i) *Teste ANOVA e definição dos grupos e subgrupos;*
- ii) *Subtração das médias dos contrastes e multiplicação entre as amostras e os quadrados médios.;*
- iii) *Teste de Scheffé e cálculo do Valor Crítico de Scheffé.*

### 3.7.4. Método de Bonferroni-Holm

Para controlar os erros provenientes dos métodos de comparações múltiplas, foi aplicado o método de Holm, que compreende um sistema de múltiplas fases (as correções são realizadas através de vários passos) e que é executado da seguinte forma (Holm, 1979, p. 67):

$$\text{Método Bonferroni – Holm} = \frac{\alpha}{n - R + 1}$$

Onde:

$\alpha$  = Nível do alfa pretendido (geralmente 0,05);

$n$  = Número de testes;

$R$  = Número de ordenação do par.

No que toca à decisão de escolher a hipótese nula ou a hipótese alternativa, existem dois tipos de erros: erros de tipo I e de tipo II. Isto é, o investigador pode errar na decisão de rejeitar uma hipótese nula verdadeira (erro tipo I) ou, pelo contrário, pode rejeitar a hipótese alternativa, igualmente verdadeira (erro tipo II) (Downing & Clark, 1992, p. 48).

O quadro 3.8 descreve os tipos de erros e as probabilidades do erro que podem influenciar a nossa investigação.

Quadro 3.8 – Erros Tipo I e II

Hipótese	Aceitar a hipótese	Rejeitar a hipótese	Probabilidade do Erro
É verdadeira	Verdadeiro	Erro tipo I ( $\alpha$ ) ( $H_0$ é um falso negativo)	$\alpha = \mathbb{P}(\text{erro do tipo I})$ $= \mathbb{P}(\text{rejeitar } H_0 \text{ dado } H_0 \text{ verdadeira})$
É falsa	Erro tipo II ( $\beta$ ) ( $H_0$ é um falso positivo)	Verdadeiro	$\beta = \mathbb{P}(\text{erro do tipo II})$ $= \mathbb{P}(\text{não rejeitar } H_0 \text{ dado } H_0 \text{ falsa})$

Fonte: Elaboração própria. Adaptado de Samohyl (2009, p. 78).

Para observar os possíveis erros nas escolhas das hipóteses aplicamos, à nossa investigação, a correção de Holm.



Face à pergunta de partida, ao método de investigação e ao modelo de análise foram definidas a amostra e as hipóteses de investigação. Nesse sentido, foram escolhidas as técnicas de análise dos dados e de controlo dos erros estatísticos.

No próximo capítulo, iremos apresentar e discutir os resultados obtidos, tendo em reflexão as linhas teóricas das políticas públicas, a avaliação das políticas públicas incluindo da política pública fiscal e o respetivo Estado da arte do objeto desta investigação.

## CAPÍTULO 4 – DISCUSSÃO E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

---

*“A contribuição da avaliação é potencialmente maior em áreas [...] inovadoras onde o sucesso não pode ser dado como certo e onde a implementação nem sempre é direta. [...] Quando aplicada de forma adequada, [...] pode ajudar a tornar administráveis algumas das incertezas inevitáveis de situações complexas.”*

European Commission, 2013

Neste capítulo realiza-se a discussão e a apresentação dos resultados através do teste de cada uma das variáveis e respetivas hipóteses, confrontando os resultados obtidos (segundo a metodologia DEA e indicadores) com o quadro teórico.

### 4.1. Resultados das Variáveis da Investigação

A presente investigação consiste na análise de uma política pública alternativa de tributação geral sobre o consumo (modelo de taxa única de IVA de 16,85%; 17,20% e 23,00%), mediante a aplicação de um conjunto de critérios de avaliação. Para o efeito, no capítulo 3, foi definido um modelo de análise apoiado em três variáveis – eficiência, simplicidade e neutralidade – e fundamentado nos seguintes objetivos e hipóteses:

Objetivo 1: Testar o nível de eficiência na arrecadação da receita.

Hipótese de investigação 1: O modelo de taxa única é mais eficiente na arrecadação de receita pública do que o modelo de taxas diferenciadas.

Objetivo 2: Testar o nível de simplicidade na arrecadação da receita.

Hipótese de investigação 2: O modelo de taxa única torna a arrecadação de imposto mais simples do que o modelo de taxas diferenciadas.

Objetivo 3: Testar o nível de neutralidade na arrecadação da receita.

Hipótese de investigação 5: O modelo de taxa única é mais neutro na arrecadação de receita pública do que o modelo de taxas diferenciadas.

Objetivo 4: Testar o nível de quantidade da receita.

Hipótese de investigação 4: O modelo de taxa única possibilita uma maior quantidade de receita.

Objetivo 5: Testar o nível de variação da receita.

Hipótese de investigação 5: O modelo de taxa única possibilita uma maior variação de receita.

Nos próximos pontos, serão abordadas e discutidas as referidas hipóteses.

#### **4.1.1. Variável Eficiência**

**H1: O modelo de taxa única é mais eficiente na arrecadação de receita pública que o modelo de taxas diferenciadas.**

O objetivo desta hipótese prende-se com a observação do nível de desempenho, em termos da eficiência técnica, da administração fiscal na sua função de arrecadação de imposto.

No nosso entendimento, tal como para Le, Dodson e Bayraktar, a eficiência não versa apenas sobre a quantidade das receitas, visando também a eficiência do próprio modelo ou sistema de arrecadação. Quer isto dizer que é importante que a política pública fiscal seja capaz de incrementar a capacidade de arrecadação do modelo de tributação. Por outro lado, consideramos igualmente que a eficiência corresponde à capacidade do fisco para aperfeiçoar os instrumentos de arrecadação. De acordo com este ponto de vista, adotámos na nossa análise a definição de Farrell e de Christie e Holzner (2006, p. 1-2). Segundo Farrel, a eficiência reflete a capacidade do fisco de arrecadar o máximo de receitas (*outputs*) a partir de um conjunto de rendimentos

disponíveis (*inputs*). Por sua vez, na perspetiva de Christie e Holzner o nível de arrecadação de imposto aumenta, a par e passo, com o aumento do nível de eficiência do sistema fiscal.

No sentido de observar esta hipótese procedeu-se à avaliação da eficiência técnica, ao nível da arrecadação do imposto sobre o valor acrescentado, com recurso à metodologia DEA, tal como definido no capítulo 3, modelo CCR, orientado para *outputs*.

As avaliações da eficiência técnica dos serviços fiscais, ao nível das NUTS II, foram executadas em duas análises isoladas. Uma primeira, foi realizada para as DMU (*Decision Making Unit*) do Continente e Região Autónomas (Madeira e Açores). A segunda, por sua vez, teve em conta nas unidades do Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve.<sup>8</sup>

Quadro 4.1 – Resultados e Rankings de Eficiência das Unidades Territoriais do Continente e das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores

Unidades de Tomada de Decisão (DMU)	Modelos (Score)				Ranking SE
	Taxas Diferenciadas		Taxa Única de IVA		
	CCR	SE-CCR	CCR	SE-CCR	Taxa Única de IVA
Continente	1,0000	1,0000	1,0000	4,2593	1
Região Autónoma da Madeira	1,0000	0,4901a)	1,0000	3,1235	3
Região Autónoma da Açores	1,0000	0,3619a)	1,0000	3,4198	2

Fonte: Elaboração Própria

Nota: a) corresponde a resultados impossíveis, porém, para efeitos de comparação entre os modelos de tributação (taxas diferenciadas e taxa única), optámos por apresentar os resultados obtidos.

Os resultados alcançados, apresentados nos quadros 4.1 e 4.2, permitem observar que o modelo de taxas diferenciadas e de taxa única de IVA revelam um *score* de eficiência igual a 1 (*score=1*). Neste sentido, os dados indicam que todas as DMU são eficientes na cobrança de receita. Contudo, o objetivo da hipótese é procurar demonstrar qual dos modelos é o mais eficiente na arrecadação do imposto. Assim, os resultados são inconclusivos. Esta situação decorre de um problema do próprio modelo, em que podem existir simultaneamente várias DMU eficientes sem discriminar de forma clara e objetiva qual é a mais eficiente.

<sup>8</sup> De forma a tornar os resultados comparáveis, foi realizada uma análise separada das DMU's. Isto é, a unidade territorial Continente já engloba as DMU's Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve. Por outro lado, a comparação do nível de eficiência técnica entre a região do Continente com as regiões que constituem esta DMU, no nosso entendimento, enviesava os resultados e tornavam a sua leitura incongruente.

Quadro 4.2 – Resultados e Rankings de Eficiência das Unidades Territoriais Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve

Unidades de Tomada de Decisão (DMU)	Modelos (Score)				Ranking SE
	Taxas Diferenciadas		Taxa Única de IVA		
	CCR	SE-CCR	CCR	SE-CCR	Taxa Única de IVA
Norte	1,0000	1,0000	1,0000	2,7251	3
Centro	1,0000	0,3757a)	1,0000	2,3460	5
Área Metropolitana de Lisboa	1,0000	0,4546a)	1,0000	4,8673	1
Alentejo	1,0000	0,2355a)	1,0000	2,4786	4
Algarve	1,0000	0,2775a)	1,0000	3,1611	2

Fonte: Elaboração Própria

Nota: a) corresponde a resultados impossíveis, porém, para efeitos de comparação entre os modelos de tributação (taxas diferenciadas e taxa única), optámos por apresentar os resultados obtidos.

No sentido de possibilitar uma efetiva diferenciação entre os níveis de eficiência das DMU, recorreremos à noção de supereficiência de Andersen e Petersen (1993, p. 1262), visto que, ao nível metodológico, e tendo em conta o objetivo da hipótese, a definição permite distinguir qual é a DMU mais eficiente entre as eficientes.

Os quadros 4.1 e 4.2 apresentam, para além dos resultados obtidos através do modelo CCR, os valores relativos ao modelo de supereficiência (SE) para ambos os modelos de tributação. Contudo, é importante referir, em primeiro lugar, que o modelo de supereficiência apresenta algumas desvantagens, tais como resultados impossíveis (quando uma DMU de referência é excluída do conjunto). Para Thrall (1996, p. 109), os modelos de supereficiência (definido por Andersen e Petersen), baseados em retornos constantes de escala, podem produzir resultados impossíveis quando alguns dos *inputs/outputs* assumem valores próximos de zero. Para Zhu (1996, p. 444), os resultados impossíveis derivam da existência de DMU com alguns dos *inputs/outputs* sem dados (valores zero).

Como é possível verificar no quadro 4.1, mediante a aplicação do modelo da supereficiência, ao nível da eficiência da arrecadação do imposto, os resultados para as unidades territoriais da Regiões Autónomas da Madeira (0,4901) e dos Açores (0,3619) sugerem que o sistema de taxas diferenciadas não é eficiente (score<1,0000), ao passo que para o Continente (1,0000) os resultados sugerem que o atual sistema de taxas diferenciadas é eficiente (score>1,0000). No mesmo sentido, é possível observar para o sistema de taxa única de IVA, que o modelo é eficiente em todas as unidades de tomada de decisão (DMU), isto é, o Continente, a Região

Autónoma da Madeira e a Região Autónoma dos Açores obtiveram um score de 4,2593, 3,1235 e 3,4198, respetivamente.

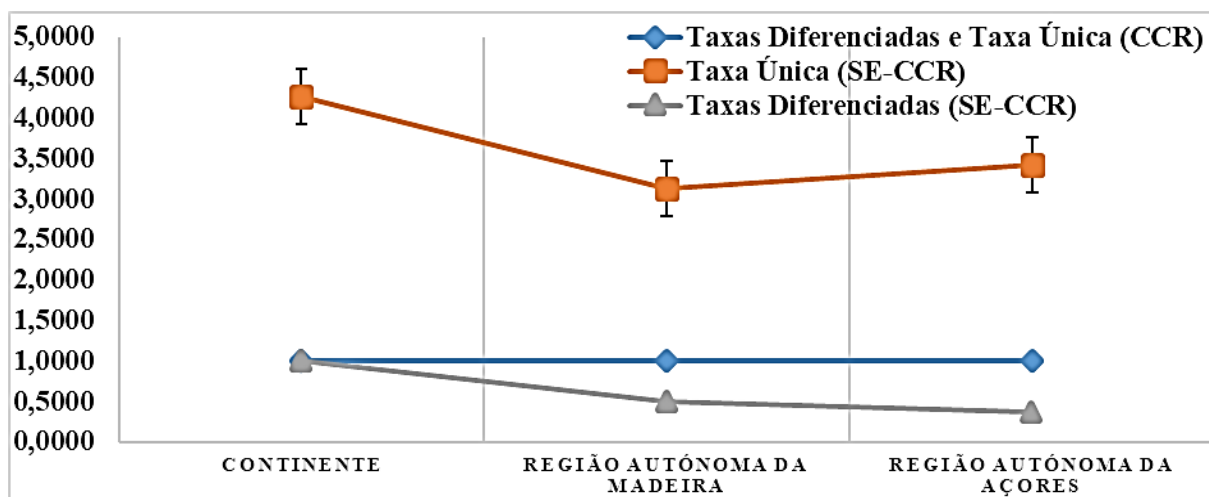


Figura 4.1 – Resultados da Eficiência (CCR e Supereficiência) das Unidades Territoriais do Continente e das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores

Fonte: Elaboração própria

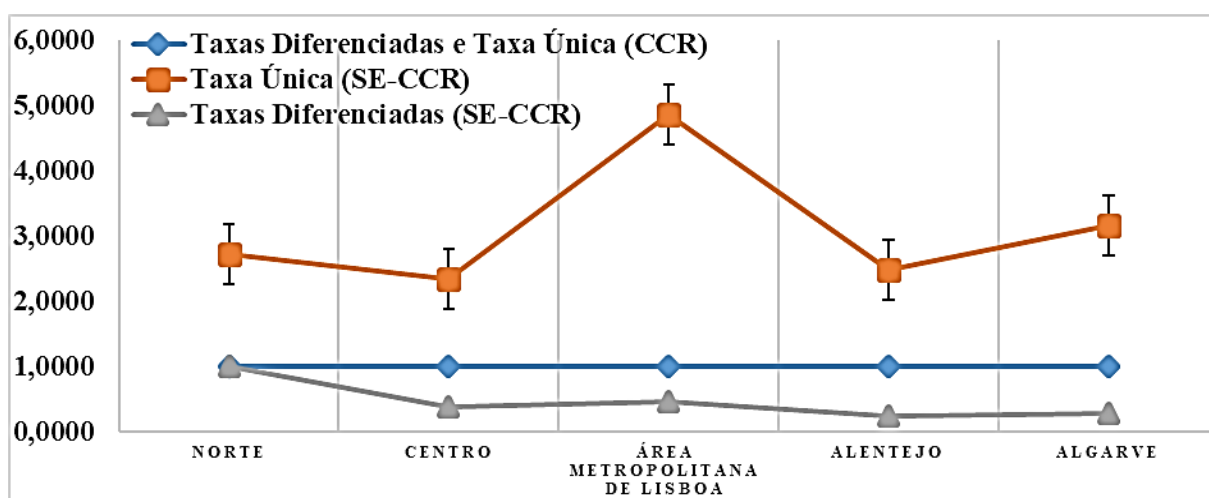


Figura 4.2 – Resultados da Eficiência (CCR e Supereficiência) das Unidades Territoriais Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve

Fonte: Elaboração própria

Ao nível das unidades territoriais do Centro (0,3757), Área Metropolitana de Lisboa (0,4546), Alentejo (0,2355) e Algarve (0,2775), é possível observar que os resultados, para o sistema de taxas diferenciadas, sugerem que o modelo é ineficiente na arrecadação de receita (score<1,0000). Por outro lado, os resultados obtidos para a unidade Norte (1,0000) sugerem que a aplicação do atual sistema de tributação do consumo é eficiente. No que se refere aos

resultados obtidos para o sistema de tributação do consumo de taxa única de IVA, o modelo sugere que todas as unidades de tomada de decisão são eficientes (Norte: 2,7251; Centro: 2,3460; Área Metropolitana de Lisboa: 4,8673; Alentejo: 2,4786 e Algarve: 3,1611).

Quadro 4.3 – Comparação entre os Modelos CCR e Supereficiência para as Unidades Territoriais do Continente e das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores

Unidades de Tomada de Decisão (DMU)	SE-CCR			
	Taxas Diferenciadas	Taxa Única de IVA	$\Delta$	$\Delta$ (%)
Continente	1,0000	4,2593	3,2593	325,93%
Região Autónoma da Madeira	0,4901a)	3,1235	2,6334	537,31%
Região Autónoma da Açores	0,3619a)	3,4198	3,0579	844,94%

Fonte: Elaboração Própria

Nota: a) corresponde a resultados impossíveis, porém, para efeitos de comparação entre os modelos de tributação (taxas diferenciadas e taxa única), optámos por apresentar os resultados obtidos.

Quadro 4.4 – Comparação entre os Modelos CCR e Supereficiência para as unidades territoriais Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve

Unidades de Tomada de Decisão (DMU)	SE-CCR			
	Taxas Diferenciadas	Taxa Única de IVA	$\Delta$	$\Delta$ (%)
Norte	1,0000	2,7251	1,7251	172,51%
Centro	0,3757a)	2,3460	1,9703	524,43%
Área Metropolitana de Lisboa	0,4546a)	4,8673	4,4127	970,68%
Alentejo	0,2355a)	2,4786	2,2431	952,50%
Algarve	0,2775a)	3,1611	2,8836	1.039,15%

Fonte: Elaboração Própria

Nota: a) corresponde a resultados impossíveis, porém, para efeitos de comparação entre os modelos de tributação (taxas diferenciadas e taxa única), optámos por apresentar os resultados obtidos.

As figuras 4.1 e 4.2 apresentam as diferenças no nível de eficiência para os sistemas de taxas diferenciadas e de taxa única de IVA. Ao mesmo tempo, é possível apurar que o sistema de taxa única de IVA é mais eficiente do que o sistema de taxas diferenciadas na arrecadação de receita. Para ambos os sistemas, os resultados corroboram as perspetivas defendidas pela maioria dos autores, tais como, a Comissão do IVA que, em 1984, defendeu que a adoção de uma única taxa de IVA conduziria a um incremento da eficiência na cobrança. No mesmo sentido, Isabel Correia refere que a mudança de um modelo de taxas diferenciadas para um sistema de taxa única de IVA origina um efeito positivo sobre a eficiência da arrecadação de receita. Ao nível internacional, William Gale defende que a adoção de um sistema de taxa única de IVA

possibilita a obtenção de ganhos efetivos de eficiência na cobrança. Marcos Cintra, por sua vez, menciona que o sistema proposto é capaz de fomentar o nível de eficiência da arrecadação.

Ao nível da eficiência, das DMU, em percentagem, o sistema de taxa única de IVA é mais eficiente que o sistema atual de taxas em mais 325,93% no Continente, 537,31% na Região Autónoma da Madeira e 844,94% na Região Autónoma dos Açores (quadro 4.4). Nas unidades Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve, o sistema de taxa única de IVA é mais eficiente em 172,51%, 524,43%, 970,68%, 952,5% e 1.039,15%, respetivamente.

A Hipótese de investigação 1 refere que *o modelo de taxa única é mais eficiente na arrecadação de receita pública do que o modelo de taxas diferenciadas*. Tendo em consideração os resultados obtidos, verificou-se que ambos os sistemas (taxas diferenciadas e de taxa única), segundo a metodologia DEA, são eficientes na arrecadação de receita. Nesse sentido, o modelo DEA-CCR é inconclusivo (todas as DMU analisadas são eficientes). Para ultrapassar esta dificuldade foi adotada a noção de supereficiência de Andersen e Peterson, que permite distinguir qual é a DMU mais eficiente entre as eficientes. De acordo com a noção de supereficiência, as unidades de produção do sistema de taxa única de IVA são todas mais eficientes na arrecadação de receita em comparação com o atual sistema de taxas diferenciadas de IVA.

A Hipótese de Investigação 1 é confirmada.

Vejamos agora os resultados referentes à Hipótese de Investigação 2, respeitante à observação e à análise da Simplicidade do sistema de Taxa Única de IVA.

#### **4.1.2. Variável Simplicidade**

**H2: O modelo de taxa única torna a arrecadação de imposto mais simples que o modelo de taxas diferenciadas.**

O objetivo desta hipótese prende-se com a observação do nível de simplicidade do sistema de taxa única de IVA, em termos do cálculo e do cumprimento das obrigações fiscais.



Na nossa perspetiva, tal como para João Amaral Tomaz, a adoção de um sistema de taxa única de IVA permite uma maior simplicidade, para além da obtenção de ganhos de eficiência. A simplicidade é um princípio essencial do sistema fiscal, independentemente do tipo e natureza do imposto.

Por outro lado, para a doutrina fiscal, a complexidade do imposto resulta da vontade do legislador de alcançar um maior grau de justiça fiscal. Porém, essa vontade, para Américo Brás Carlos bem como para João Ricardo Catarino (2009, p. 434), conduz ao surgimento de um número maior de elementos no sistema (incremento da complexidade), nos impostos (bases de tributação mais complexas) e, conseqüentemente, na procura de políticas públicas fiscais cada vez mais precisas de avaliação da capacidade contributiva. Por outro lado, o sistema fiscal é, na sua natureza, complexo e constituído por vários tipos de impostos, isenções e exceções, diferentes formas de tributação e diversos tipos de contribuintes e todos vertem uma realidade fiscal complexa.

Na nossa ótica, a simplicidade do imposto decorre, por um lado, de um maior cumprimento das funções de cobrança pelo fisco e, por outro, de uma maior execução das obrigações fiscais por parte dos sujeitos passivos de imposto. Neste sentido, a Comissão Europeia defende que é necessário tornar a cobrança do imposto mais simples, eficaz e incrementar o nível de receita fiscal.

No que toca à hipótese em apreço, a resposta não é obtida através da metodologia DEA, que apenas responde à eficiência. Esta é obtida através da análise da política pública fiscal enquanto instrumento. Deste modo, procedeu-se à avaliação do nível de simplicidade dos sistemas (proposto e atual) em dois sentidos: i) na observação do instrumento de cobrança (fórmula de cálculo do IVA); e ii) na análise do cumprimento das obrigações fiscais pelos sujeitos coletivos (através do índice de simplicidade fiscal).

Para avaliar a simplicidade do instrumento de cálculo do imposto (método subtrativo indireto) torna-se necessário, em primeiro lugar, analisar a fórmula de cálculo do imposto para ambos os modelos, de forma a compreender o instrumento e verificar o nível de simplicidade de cada um dos sistemas. Assim, em primeiro lugar, há que analisar e discutir a fórmula de cálculo do IVA segundo o modelo de taxas diferenciadas:

$$\begin{aligned}
& IVA_{\text{Taxas diferenciadas}} \\
& = \text{Outputs}(\text{Taxa}_{\text{reduzida}} + \text{Taxa}_{\text{intermédia}} + \text{Taxa}_{\text{normal}}) \\
& * \text{Inputs}(\text{Taxa}_{\text{reduzida}} + \text{Taxa}_{\text{intermédia}} + \text{Taxa}_{\text{normal}}) - \text{Isenções} \\
& - \text{Regularizações}_{\text{mensais, trimestrais e anuais}}
\end{aligned}$$

Como é possível verificar pela fórmula, o cálculo do imposto é realizado em três partes. A primeira parte diz respeito às transmissões de bens e prestações de serviços em que o imposto foi liquidado no território nacional, a título oneroso, à taxa reduzida, intermédia e normal. A segunda, corresponde às transmissões de bens e prestações de serviços em que o imposto pode ser deduzido à taxa reduzida, intermédia e normal (a dedução é somente aceite para operações relacionadas com a atividade do sujeito). A terceira parte representa as operações isentas e as regularizações do imposto quando existem erros, omissões ou enganos.

O modelo de apuramento da receita do imposto não suscita, à primeira vista, dúvidas quanto à sua simplicidade. Contudo, no nosso ponto de vista, a complexidade está na sua aplicação, isto é, decorre das dificuldades de enquadramento legal das operações económicas e de um conjunto de regras fiscais. Estas dificuldades resultam da possibilidade de enquadramento das transmissões de bens e prestações de serviços em diversas taxas, provocando problemas de interpretação e de aplicação das taxas de IVA. Por consequência, as dificuldades no enquadramento provocam dificuldades ao nível da fiscalização por parte dos serviços tributários (seja ao nível legal ou documental) e incita os contribuintes a recorrerem ao planeamento fiscal abusivo (incitando à evasão fiscal, fraude e fuga ao fisco).

Por outro lado, para além do enquadramento legal, as regularizações de IVA também são um elemento de elevada complexidade no apuramento do mesmo, uma vez que existem vários tipos de regularizações (com enquadramentos fiscais distintos), conceitos e prazos de regularização diferentes, suscetíveis de dúvidas, a erros materiais ou de cálculo.

No mesmo sentido, a aplicação de isenções em sede de IVA tem sido, também, um elemento de complexidade do sistema (devido ao enquadramento dos sujeitos passivos de imposto e das operações económicas isentas) o que, na nossa perspetiva, e na opinião da OCDE (2014, p. 38), tem provocado perdas significativas de receita.

Assim, da nossa análise, e em linha de conta com a doutrina vária supra referenciada, podemos referir que as principais fontes de complexidade do sistema de taxas diferenciadas de IVA são:

- i) Dificuldades de enquadramento dos bens e prestações de serviços às taxas vigentes (a complexidade do sistema pode proporcionar a aplicação de taxas diferenciadas para as transmissões de bens e prestações de serviços idênticas);
- ii) Dificuldades ao nível da fiscalização das operações económicas por parte do fisco;
- iii) Existência de diversos regimes, conceitos e prazos fiscais de regularização dos erros materiais e de cálculo, suscetíveis a dúvidas;
- iv) Dificuldades de enquadramento dos sujeitos passivos de IVA (regime especiais) e das operações económicas isentas (artigo 9º do CIVA).

A opção pelas taxas diferenciadas é, de acordo com a nossa análise, um modelo complexo, que não concorre para o objetivo da simplificação fiscal. Na nossa perspetiva, é necessária a adoção de um modelo mais simples de aplicar, de compreender, de fácil cobrança e eficiente. Desse modo, há que analisar e discutir, a fórmula de cálculo do IVA segundo o sistema de taxa única de IVA:

$$IVA_{Taxa\ única} = (Outputs - Inputs) * Taxa_{única}$$

– Regularizações<sub>mensais, trimestrais e anuais</sub>

Conforme é possível analisar, a receita é obtida através do denominado método subtrativo indireto ou método do crédito ou das faturas, em que o sujeito passivo de imposto líquida IVA em todas as operações económicas que realiza, sendo-lhe permitido, de igual modo, deduzir no valor total do IVA que deve entregar ao Estado, todo o imposto que suportou na aquisição de bens e serviços (Núcleo do IVA, 1984, p. 13; Ferreira, 1984, pp. 11-13; Egret, 1978, p. 32). A receita do imposto resulta, assim, da subtração do IVA liquidado nas transmissões de bens e prestações de serviços, pelo IVA contido nas operações em que haja sido suportado imposto e seja permitido o respetivo direito à dedução.

O sistema de taxa única foi inicialmente proposto por Hall-Rabushka, embora ao nível do imposto sobre o rendimento, e postulava a aplicação de uma única taxa à base tributável (Catarino, 2008, 592). O paradigma é passível de ser alargado ao IVA e, como é possível verificar através da fórmula supra, apresenta ganhos evidentes de simplicidade em comparação com o sistema de IVA vigente.

A simplicidade do modelo decorre, em primeiro lugar, da fórmula de mensuração do imposto em que todas as transmissões de bens e prestações de serviços, transacionados em território nacional a título oneroso, são tributadas de forma uniforme. Em segundo lugar, o modelo é simples de aplicar, de compreender e exibe vantagens de transparência (inexistência de dificuldades de enquadramento das operações económicas). Em terceiro lugar, o modelo pressupõe a abolição das isenções e dos benefícios fiscais, o que permite promover a simplicidade e transparência. Por último, a aplicação do modelo simplifica a fiscalização do imposto pelo fisco e dificulta os comportamentos de sonegação e elisão fiscal.

Após a observação da fórmula de cálculo do sistema de taxa única de IVA, iremos proceder à análise da simplicidade do cumprimento das obrigações fiscais pelos sujeitos passivos de imposto (índice de simplicidade fiscal).

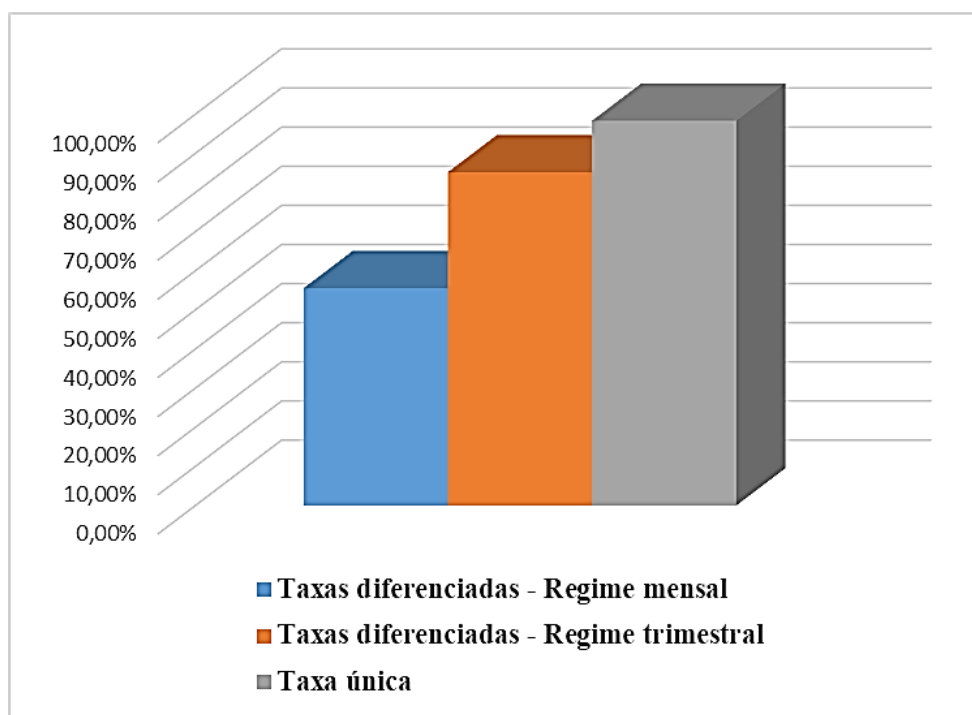


Figura 4.3 – Índice de Simplificação Fiscal

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 4.5 – Resultados do Índice de Simplificação Fiscal

Índice de Simplificação Fiscal						
Taxas Diferenciadas de IVA		Taxa Única de IVA			ΔTaxa única/Regime mensal	ΔTaxa única/Regime trimestral
Regime mensal	Regime trimestral	16,85%	17,20%	23,00%		
60,73%	86,91%	98,55%	98,55%	98,55%	+37,82	+11,64

Fonte: Elaboração própria. Baseado no índice da SGI 2020.

Nota: O regime mensal e trimestral são formas de enquadramento dos sujeitos passivo de imposto e traduzem um conjunto de prazos de entrega das declarações de IVA, com os valores do apuramento do imposto.

O quadro 4.5 representa os resultados obtidos para o índice de simplificação fiscal. De acordo com o índice, o modelo é tanto mais simples quanto mais próximo o resultado ficar de 100,0%. Neste sentido, os resultados sugerem que o modelo mais simples é o modelo de taxa única de IVA com 98,55%, seguido do modelo de taxas diferenciadas-regime trimestral com 86,91% e, por fim, do modelo de taxas diferenciadas-regime mensal de IVA, com um valor de 60,73%. Em relação aos possíveis ganhos de simplicidade, os resultados do índice apontam para que o sistema de taxa única de IVA seja mais simples que os sistemas de taxas diferenciadas-regime mensal e trimestral em 37,82 e 11,64 pontos percentuais, respetivamente.

A partir da nossa investigação, podemos concluir que os principais efeitos de simplificação do funcionamento do sistema de taxa única de IVA são: maior facilidade de compreensão e interpretação do sistema; mais fácil cobrança; maior transparência das regras fiscais de modo a eliminar as dificuldades de enquadramento das operações económicas, sobretudo, nas listas anexas ao código; redução dos regimes especiais de enquadramento de IVA; eventual redução de isenções e tributação das operações económicas sujeitas a IVA (transmissões de bens, prestações de serviços, importações de bens e operações intracomunitárias) uniformemente.

A Hipótese de investigação 2 refere que *o modelo de taxa única torna a arrecadação de imposto mais simples do que o modelo de taxas diferenciadas*. A resposta da hipótese não é obtida através do modelo DEA, mas por intermédio da análise da política fiscal enquanto instrumento. Neste sentido, procedemos à análise do nível da simplicidade dos sistemas em dois sentidos: um primeiro relacionado com o instrumento de arrecadação, isto é, a análise da fórmula de cálculo do imposto, e um segundo ligado à análise do cumprimento das obrigações fiscais pelos sujeitos coletivos (aplicação do índice de simplicidade fiscal).

A Hipótese de Investigação 2 é confirmada.

Seguidamente iremos expor os resultados referentes à Hipótese de Investigação 3, relativos à análise do nível de neutralidade do sistema de Taxa Única de IVA.

#### 4.1.3. Variável Neutralidade

**H3: O modelo de taxa única é mais neutro na arrecadação de receita pública que o modelo de taxas diferenciadas.**

A neutralidade representa a tentativa de reduzir a existência de diferenças de tratamento fiscal entre os agentes, as operações económicas e, do nosso ponto de vista, entre as taxas de imposto. A sua ausência conduz a distorções de mercado que, para Lang, Melz, Kristoffersson e Ecker (2009, p. 203), podem observadas, analisadas e interpretadas num dado território.

O objetivo desta hipótese prende-se com a observação do nível de neutralidade do sistema de taxa única de IVA, em relação ao sistema de taxas diferenciadas de IVA.

Na nossa perspetiva, o aprimoramento do sistema do IVA permite, para além de obter ganhos de eficiência e simplicidade, um aumento da neutralidade (nas operações económicas e decisões dos agentes). No mesmo sentido, Lavoura (2005, p. 421) refere que a adoção de um sistema de taxa única de IVA permite eliminar a generalidade das deduções, incrementar a simplicidade (ao nível da gestão, da mensuração e do cumprimento das obrigações) e, sobretudo, aumentar a neutralidade.

Segundo Kokott (2009, s/p.), a neutralidade é a trave-mestre do imposto sobre o consumo e não permite que operações idênticas sejam tratadas de forma diferente. Nesse seguimento, no nosso ponto de vista, a neutralidade implica que todas as atividades económicas sejam tratadas de forma idêntica, no sentido de aumentar a eficiência e arrecadação do imposto.

Para observar a hipótese procedeu-se à avaliação da neutralidade do modelo em investigação, ao nível da arrecadação, com recurso ao Indicador de Uniformização da Cobrança do Imposto (baseado no *C-Efficiency ratio*). Do ponto de vista técnico, quando o consumo é tributado de forma uniforme, o indicador obtém um valor de 100%. Um resultado baixo indica uma erosão da base tributável, a qual pode ser explicada pela presença de várias taxas, isenções e

ineficiências na cobrança da receita. Assim, o sistema de IVA é tanto mais neutro quanto mais próximo o resultado do indicador estiver de 100%.

Quadro 4.6 – Resultados para o Indicador de Uniformização da Cobrança do Imposto para as Unidades Territoriais do Continente e das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores

Unidades de Tomada de Decisão (DMU)	Indicador de Uniformização/C-Efficiency			ΔTaxa única/Taxas diferenciadas	
	Taxas Diferenciadas	Taxa Única de IVA			
		16,85%	17,20%		23,00%
Continente	59,16%	100,00%	100,00%	100,00%	+40,84 p.p.
Região Autónoma da Madeira	52,20%	100,00%	100,00%	100,00%	+47,80 p.p.
Região Autónoma da Açores	59,03%	100,00%	100,00%	100,00%	+40,97 p.p.

Fonte: Elaboração Própria

O quadro 4.6 retrata os resultados obtidos para as unidades territoriais do Continente, da Região Autónoma da Madeira e da Região Autónoma dos Açores. Os resultados sugerem, para o sistema de taxas diferenciadas, que o nível de neutralidade no Continente é de 59,16%, na Região Autónoma dos Açores é de 59,03% e na Madeira é de 52,20%. Isto é, os resultados sugerem que o sistema atual de IVA é mais neutro no Continente, em comparação com a Região Autónoma dos Açores e da Madeira em 0,13 e 6,96 pontos percentuais, respetivamente. Por outro lado, os resultados indicam, no que respeita ao sistema de taxa única de IVA, para todas as propostas de taxas de IVA, que o modelo é o mais neutro na arrecadação de receita (100,00%). Assim, o modelo proposto é mais neutro do que o atual modelo de taxas em 40,84 pontos percentuais para o Continente, em 47,80 pontos percentuais em relação à Região Autónoma da Madeira e de 40,97 pontos percentuais em comparação com a Região Autónoma dos Açores.

Quadro 4.7 – Resultados para o Indicador de Uniformização da Cobrança do Imposto para as Unidades Territoriais Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve

Unidades de Tomada de Decisão (DMU)	Indicador de Uniformização/C-Efficiency			ΔTaxa única/Taxas diferenciadas	
	Taxas Diferenciadas	Taxa Única de IVA			
		16,85%	17,20%		23,00%
Norte	61,81%	100,00%	100,00%	100,00%	+38,19 p.p.
Centro	59,63%	100,00%	100,00%	100,00%	+40,37 p.p.
Área Metropolitana de Lisboa	55,62%	100,00%	100,00%	100,00%	+44,38 p.p.
Alentejo	58,94%	100,00%	100,00%	100,00%	+41,06 p.p.
Algarve	60,17%	100,00%	100,00%	100,00%	+39,83 p.p.

Fonte: Elaboração Própria

O quadro 4.7 apresenta os resultados alcançados para as unidades territoriais Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve. De acordo com os resultados, o nível de neutralidade para cada uma das unidades territoriais é de 61,81%, para o Norte, 59,63%, para o Centro, 55,62%, para a Área Metropolitana de Lisboa, 58,94%, para o Alentejo e 60,17%, para o Algarve. A unidade territorial mais neutra, segundo os resultados, é o Norte (61,81%) e a menos neutra é a Área Metropolitana de Lisboa (55,62%). Sob outra perspetiva, a DMU Norte é mais neutra na cobrança de imposto do que a DMU Centro em 2,18 pontos percentuais e em 6,19 pontos percentuais face à Área Metropolitana de Lisboa. Por outro lado, é superior em 2,87 pontos percentuais à DMU Alentejo e em 1,64 pontos percentuais à DMU Algarve.

Em relação ao sistema de taxa única de IVA, os resultados sugerem que o modelo, em todas as DMU, é mais neutro. Nesta sequência, os resultados também sugerem, individualmente, que o sistema de taxa única de IVA aplicado às unidades Norte (38,19 pontos percentuais), Centro (40,37 pontos percentuais), Área Metropolitana de Lisboa (44,38 pontos percentuais), Alentejo (41,06 pontos percentuais) e Algarve (39,83 pontos percentuais), é mais neutro do que o sistema de taxas diferenciadas.

A Hipótese de investigação 7 assume que *o modelo de taxa única é mais neutro na arrecadação de receita pública do que o modelo de taxas diferenciadas*. Para analisar esta hipótese, procedemos à aplicação do indicador de uniformização da cobrança do imposto (o sistema do IVA é tanto mais neutro quanto mais próximo o resultado estiver de 100,00%). Os resultados apontam, para o sistema de taxas diferenciadas, que o nível de neutralidade no Continente é de 59,16%, enquanto nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira são de 59,03% e 52,20%, respetivamente. Assim, em comparação com a Região Autónoma dos Açores e da Madeira, o sistema de IVA é mais neutro no Continente em 0,13 (Açores) e 6,96 (Madeira) pontos percentuais.

A Hipótese de Investigação 3 é confirmada.

Em seguida, vamos apresentar os resultados obtidos, referentes à Hipótese de Investigação 4.



#### 4.1.4. Variável Quantidade da Receita de IVA

##### H4: O modelo de taxa única possibilita uma maior quantidade de receita.

O objetivo desta hipótese é, através de um conjunto de indicadores, observar o desempenho do modelo de taxa única de IVA na cobrança de receita.

O quadro 4.8 traduz o possível valor do IVA teórico, para as unidades territoriais do Continente, Região Autónoma da Madeira e Região Autónoma dos Açores. Como se pode observar, os resultados sugerem que as DMU do Continente, da Região Autónoma da Madeira e dos Açores arrecadaram, através do sistema de taxas diferenciadas, em média por agregado familiar um valor de 1.696,77€, 1.199,81 € e 1.024,99 €, respetivamente. Ao nível da eficiência, a unidade territorial do Continente é a mais eficiente na cobrança de imposto (1.696,77 €), enquanto a região Autónoma dos Açores é a DMU menos eficiente (1.024,99 €).

Quadro 4.8 – IVA Médio Total por Agregado para o Continente, Região Autónoma da Madeira e dos Açores

Unidades de Tomada de Decisão (DMU)	Receita Média Total por Agregado (€)			
	Taxas Diferenciadas	Taxa Única de IVA		
		16,85%	17,20%	23,00%
Continente	1.696,77	3.452,23	3.523,94	4.712,24
Região Autónoma da Madeira	1.199,81	2.979,08	3.040,96	4.066,40
Região Autónoma dos Açores	1.024,99	2.831,64	2.890,46	3.865,15

Fonte: Elaboração Própria

No que toca à proposta de taxa única de IVA de 16,85%, os resultados indicam que o modelo é capaz de arrecadar um valor médio de 3.452,32 € no Continente, 2.979,08 € na Região Autónoma da Madeira e de 2.831,64 € na a Região Autónoma dos Açores. Quanto à proposta de 17,85%, os resultados sugerem que o modelo pode arrecadar até um valor médio de IVA, por agregado, de 3.523,94 € no Continente, 3.040,96 € na Região Autónoma da Madeira e de 2.890,46 € na Região Autónoma dos Açores. No que concerne à taxa de 23,00%, os resultados apontam para valores de receita média de 4.712,24 €, no Continente, de 4.66,40 €, na Região Autónoma da Madeira, e de 3.865,15 € na Região Autónoma dos Açores. A metodologia DEA sugere, para as três taxas de IVA propostas, que a DMU mais eficiente na arrecadação de receita é o Continente e a menos eficiente é a Região Autónoma dos Açores.

O modelo de taxa única de IVA possibilita uma maior quantidade de receita, isto é, arrecada, para uma taxa de 16,85%, mais 1.755,46 € no Continente, 1.779,27 € na Região Autónoma da Madeira e 1.806,65 € na Região Autónoma dos Açores, em comparação com o atual modelo de tributação do consumo. Quanto à taxa única hipotética de IVA de 17,20%, os resultados sugerem que sistema arrecada mais 1.827,17 € para o Continente, 1.841,15 € para a Região Autónoma da Madeira e 1.865,47 € para a Região Autónoma dos Açores. Por fim, em relação à taxa de 23,00%, os resultados obtidos indicam que o sistema de taxa proposto arrecada mais 3.015,47 €, 2.866,59 € e 2.840,16 € no Continente, na Região Autónoma da Madeira e na Região Autónoma dos Açores, respetivamente.

O quadro 4.9 corresponde ao valor médio do IVA teórico, por agregado, para as DMU Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve. Os resultados sugerem, para as taxas diferenciadas, que o sistema é capaz de arrecadar no Norte um valor de 1.724,10 €, no Centro uma receita de 1.562,95 €, na Área Metropolitana de Lisboa um valor de 1.798,81 €, no Alentejo um total de 1.455,85 € e no Algarve um total de 1.718,74 €. O modelo DEA-CCR sugere que a DMU mais eficiente é a Área Metropolitana de Lisboa e a menos eficiente é a DMU Alentejo.

Quadro 4.9 – IVA Média Total por Agregado para o Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve

Unidades de Tomada de Decisão (DMU)	Receita Média Total por Agregado (€)			
	Taxas Diferenciadas	Taxa Única de IVA		
		16,85%	17,20%	23,00%
Norte	1.724,10	3.357,19	3.426,93	4.582,52
Centro	1.562,95	3.154,83	3.220,36	4.306,29
Área Metropolitana de Lisboa	1.798,81	3.892,69	3.973,54	5.313,46
Alentejo	1.455,85	2.972,85	3.034,60	4.057,89
Algarve	1.718,74	3.437,74	3.509,14	4.692,46

Fonte: Elaboração Própria

É possível observar, no quadro 4.9, que a adoção de uma taxa de 16,85% possibilita a cobrança de uma receita de 3.357,19 €, no Norte, de 3.154,83 €, no Centro, de 3.892,69 €, na Área Metropolitana de Lisboa, de 2.972,85 €, no Alentejo, e de 3.437,74 €, no Algarve. No que respeita à proposta de 17,20%, os dados sugerem que o modelo é capaz de cobrar 3.426,93 €, no Norte, 3.220,36 €, no Centro, 3.973,54 €, na Área Metropolitana de Lisboa, 3.034,60 €, no Alentejo e 3.509,14 €, no Algarve. Em relação à taxa de 23,00%, os resultados sugerem os seguintes totais cobrados: 4.582,52 € (Norte), 4.306,29 € (Centro), 5.313,46 € (Área

Metropolitana de Lisboa), 4.057,89 € (Alentejo) e 4.692,46 € (Algarve). No que respeita à eficiência, a DMU (unidade territorial) mais eficiente é a Área Metropolitana de Lisboa com um valor médio de receita de IVA, por agregado familiar, de 5.313,46 € e a menos eficiente é o Alentejo com uma receita fiscal média de 4.057,89 €.

Em relação ao objetivo das hipóteses, o sistema de taxa única de IVA, para as unidades Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve possibilita um incremento da receita cobrada, em sede de IVA, para as três taxas propostas. Neste sentido, os resultados adquiridos para uma taxa de 16,85%, sugerem um incremento na receita de 1.633,09 €, para o Norte, 1.591,88 €, para o Centro, 2.093,88 € para a Área Metropolitana de Lisboa, 1.517,00 €, para o Alentejo e de 1.719,00 €, para o Algarve. Em relação à segunda proposta, uma taxa de 17,20%, os resultados obtidos sugerem um aumento da receita em 1.702,83 €, no Norte, 1.657,41 €, no Centro, 2.174,73 €, na Área Metropolitana de Lisboa, 1.578,75 €, no Alentejo, e em 1.790,40 €, no Algarve. No que se refere à taxa de 23,00%, os dados indicam que a unidade territorial Norte arrecada mais 2.858,42 €, a do Centro arrecada mais 2.743,34 €, a da Área Metropolitana de Lisboa mais 3.514,65 €, na do Alentejo são arrecadados mais 2.602,04 €, enquanto que o Algarve, através do modelo proposto, arrecada mais 2.973,72 €, em média, por agregado.

Após a apresentação dos resultados da metodologia DEA, iremos passar à análise dos indicadores de eficiência do IVA.

Nos últimos anos, a doutrina tem vindo a divulgar um conjunto de indicadores com a finalidade de avaliar a eficiência na cobrança do IVA. Neste seguimento, são apresentados e quantificados alguns desses indicadores no sentido de mensurar a eficiência da cobrança do imposto e avaliar o desempenho da sua arrecadação.

O quadro 4.10 diz respeito aos resultados obtidos para o indicador *C-Efficiency*. Este é o indicador mais aplicado para avaliar a eficiência e desempenho do imposto ao nível internacional (Ueda, 2017, p. 8). Como é possível observar no quadro 4.10, os resultados do indicador sugerem que o modelo de taxas diferenciadas é menos eficiente na cobrança de IVA, em comparação com o modelo de taxa única, em todas as unidades territoriais. Os resultados para o Continente, Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores foram de 59,16%, 52,20% e de 59,03%, respetivamente, enquanto para o Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve foram apenas obtidos 61,81%, 59,63%, 55,62%, 58,94% e 60,17%,

respetivamente. Entre as regiões que compõem a unidade Continente, a DMU mais eficiente na cobrança do imposto é a unidade Norte, com 61,81%. Isto representa um valor superior ao centro de 2,18 pontos percentuais, de 6,19 pontos percentuais da unidade Centro, de 2,87 pontos percentuais da Área Metropolitana de Lisboa, de 2,87 pontos percentuais da unidade Alentejo e de 1,64 pontos percentuais do Algarve. O resultado, por sua vez, revela uma erosão da base tributável, a qual pode ser justificada pela existência de isenções, por insuficiências na arrecadação do imposto e pela aplicação de taxas reduzidas e intermédias.

Em relação ao modelo de taxa única de IVA, os resultados indicam que o sistema é 100,00% eficiente na cobrança do IVA, independentemente da taxa e em todas as unidades territoriais.

Quadro 4.10 – Resultados do *C-Efficiency*

Unidades de Tomada de Decisão (DMU)	C-Efficiency			
	Taxas Diferenciadas	Taxa Única de IVA		
		16,85%	17,20%	23,00%
Continente	59,16%	100,00%	100,00%	100,00%
Região Autónoma da Madeira	52,20%	100,00%	100,00%	100,00%
Região Autónoma da Açores	59,03%	100,00%	100,00%	100,00%
Norte	61,81%	100,00%	100,00%	100,00%
Centro	59,63%	100,00%	100,00%	100,00%
Área Metropolitana de Lisboa	55,62%	100,00%	100,00%	100,00%
Alentejo	58,94%	100,00%	100,00%	100,00%
Algarve	60,17%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Elaboração Própria

O segundo indicador aplicado à nossa análise foi o *VAT Productivity*. Este indicador relaciona a cobrança do imposto com o Produto Interno Bruto (PIB). Pela leitura do quadro 4.11, é possível apurar que a eficiência da cobrança do IVA, através do modelo de taxas diferenciadas, é menos eficiente do que o sistema de taxa única de IVA. Os resultados sugerem, para o modelo atual de IVA, que o nível de cobrança é de 25,38% para o Continente, de 0,46% para a Região Autónoma da Madeira, de 0,44% para a Região Autónoma dos Açores, de 8,91% no Norte, de 5,41% para o Centro, de 8,03% na A.M. de Lisboa, de 1,69% no Alentejo e 1,21% para o Algarve.

A leitura do indicador está compreendida entre um e zero, isto é, quanto mais próximo de um, maior é a eficiência do sistema na cobrança do imposto. Assim sendo, para o modelo de taxas diferenciadas, as unidades territoriais mais eficientes são o Continente, com 25,38% e o Norte,

com um nível de eficiência de 8,91%. Por outro lado, as unidades menos eficientes são ambas as Regiões Autónomas com 0,46% (Madeira) e 0,44% (Açores). No Continente, a DMU menos eficiente é o Algarve, com um nível de eficiência de 1,21%.

Quadro 4.11 – Resultados do *VAT Productivity*

Unidades de Tomada de Decisão (DMU)	VAT Productivity			
	Taxas Diferenciadas a)	Taxa Única de IVA		
		16,85%	17,20%	23,00%
Continente	25,38%	51,65%	52,72%	70,50%
Região Autónoma da Madeira	0,46%	1,14%	1,16%	1,55%
Região Autónoma da Açores	0,44%	1,20%	1,23%	1,64%
Norte	8,91%	17,35%	17,71%	23,69%
Centro	5,41%	10,93%	11,15%	14,92%
Área Metropolitana de Lisboa	8,03%	17,37%	17,73%	23,71%
Alentejo	1,69%	3,44%	3,51%	4,70%
Algarve	1,21%	2,43%	2,48%	3,31%

Fonte: Elaboração Própria

a) Nota: Os valores alcançados para o indicador, divergem daqueles conhecidos (na ordem dos 49,00%). Isto deve-se ao facto de apenas terem sido levados em conta os valores relativos ao imposto arrecadado através da estrutura de consumo das famílias e excluídos os valores oriundos dos demais agentes económicos.

Por outro lado, para o modelo proposto, os valores do *VAT Productivity* para cada uma das taxas propostas, é variável. Isto é, o nível de eficiência da cobrança de IVA varia de acordo com a taxa única de IVA selecionada. De acordo com os resultados alcançados, expressos no quadro 4.11, é possível observar que o nível de eficiência para uma taxa única de IVA de 16,85% é de 51,65% no Continente, de 1,14% na Região Autónoma da Madeira e de 1,20% na Região Autónoma dos Açores. Ao nível do Continente, para um modelo com a mesma taxa (16,85%), o Norte apresenta um nível de eficiência na cobrança do imposto de 17,35%, o Centro um valor de 10,93%, a Área Metropolitana de Lisboa uma eficiência total de 17,37%, o Alentejo um valor de 3,44% e o Algarve uma eficiência na cobrança de imposto de 2,43%. Como é possível verificar através dos resultados, as DMU mais eficientes na arrecadação do IVA, no Continente, são as regiões da Área Metropolitana de Lisboa (17,37%) e o Norte (17,35%). As menos eficientes são o Algarve (2,43%) e o Alentejo (3,44%).

Quanto à taxa de 17,00%, o indicador sugere que o Continente é eficiente na cobrança de IVA em 52,72%, enquanto as Regiões Autónomas em 1,16% (Madeira) e 1,23% (Açores). Em relação às unidades Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve, os dados indicam os níveis de eficiência na cobrança de IVA de 17,71%; 11,15%; 17,73%; 3,51% e

2,48%, respetivamente. Por último, para um sistema de taxa única de IVA de 23,00% os resultados sugerem que os níveis de eficiência do Continente e Regiões são de 70,50%, no Continente, de 1,55%, na Região Autónoma da Madeira, e de 1,64%, na Região Autónoma dos Açores. Ao nível das unidades que constituem a DMU Continente, os resultados sugerem um nível de eficiência de 23,69%, para o Norte, de 14,92%, no Centro, de 23,71%, na Área Metropolitana de Lisboa, de 4,70%, no Alentejo, e de 3,31%, para o Algarve. Neste caso, a DMU mais eficiente é a Área Metropolitana de Lisboa (23,71%) e a menos eficiente é o Algarve (3,31%).

No que diz respeito aos resultados de ambos os modelos, é possível observar que os valores obtidos estão distantes da plena eficiência (100,00%). Esta situação decorre da existência de várias taxas de IVA, da existência de um conjunto de transmissões de bens e prestações de serviços isentos de tributação, dos benefícios fiscais em sede de IVA e, também, da capacidade do fisco para administrar o nível de evasão e fraude fiscal dos sujeitos (nível de cumprimentos das obrigações fiscais).

Quadro 4.12 – Resultados do VAT Revenue Ratio

Unidades de Tomada de Decisão (DMU)	VAT Revenue Ratio			
	Taxas Diferenciadas	Taxa Única de IVA		
		16,85%	17,20%	23,00%
Continente	1,26%	2,84%	2,91%	4,18%
Região Autónoma da Madeira	0,95%	2,63%	2,70%	3,88%
Região Autónoma da Açores	0,67%	2,09%	2,15%	3,09%
Norte	1,33%	2,84%	2,91%	4,18%
Centro	1,28%	2,84%	2,91%	4,18%
Área Metropolitana de Lisboa	1,18%	2,84%	2,91%	4,18%
Alentejo	1,26%	2,84%	2,91%	4,18%
Algarve	1,29%	2,84%	2,91%	4,18%

Fonte: Elaboração Própria

Um outro indicador aplicado na nossa análise, foi o VAT Revenue Ratio. Apesar das críticas, este indicador distingue-se dos demais pelo facto de considerar o valor do consumo expurgado do imposto. O quadro 4.12 apresenta os resultados, para cada uma das DMU em análise.

De acordo com os resultados, para o modelo de taxas diferenciadas, o Continente é eficiente na cobrança de imposto em 1,26%. Relativamente à eficiência das Regiões Autónomas, os dados sugerem que a Madeira é eficiente em 0,95% e os Açores em 0,67%. No que toca às DMU

Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve, o indicador menciona que são eficientes em 1,33%, 1,28%, 1,18%, 1,26% e 1,29%, respetivamente.

Para uma taxa de 16,85%, as DMU apresentam os seguintes níveis de eficiência: na unidade Continente um valor de 2,84%, enquanto as Regiões Autónomas apresentam níveis de eficiência de 2,63% (Madeira) e 2,09% (Açores). Relativamente às DMU Norte, Centro, A.M. de Lisboa, Alentejo e Algarve os dados sugerem, em todas as unidades territoriais, um nível de eficiência de 2,84%. Em relação às taxas únicas de 17,20% e 23,00%, para o Continente e Regiões, o indicador indica uma eficiência de 2,91% e 4,18%; 2,70% e 3,88% e de 2,15% e 3,09%, respetivamente. No que toca às DMU Norte, Centro, A.M. de Lisboa, Alentejo e Algarve, os dados sugerem um nível de eficiência de 2,91%, para uma taxa de 17,20%, e de 4,18%, para uma taxa de 23,00%.

O último indicador desta investigação é o *VAT Gross Compliance Ratio*. Este corresponde ao rácio entre a cobrança efetiva de IVA num dado país e o IVA potencial, obtido através da aplicação da taxa normal do IVA sobre o consumo privado. Para o indicador, em princípio, a adoção de uma única taxa e a ausência de isenções resultam em índices de eficiência próximos de 100,00%.

Quadro 4.13 – Resultados do VAT Gross Compliance Ratio

Unidades de Tomada de Decisão (DMU)	VAT Gross Compliance Ratio			
	Taxas Diferenciadas	Taxa Única de IVA		
		16,85%	17,20%	23,00%
Continente	24,67%	50,19%	51,23%	68,51%
Região Autónoma da Madeira	17,44%	43,31%	44,21%	59,12%
Região Autónoma da Açores	14,90%	41,17%	42,02%	56,19%
Norte	25,07%	48,81%	49,82%	66,62%
Centro	22,72%	45,87%	46,82%	62,61%
Área Metropolitana de Lisboa	26,15%	56,59%	57,77%	77,25%
Alentejo	21,17%	43,22%	44,12%	58,99%
Algarve	24,99%	49,98%	51,02%	68,22%

Fonte: Elaboração Própria

Como é possível notar através do quadro 4.13, os resultados do indicador sugerem que o nível de eficiência do Continente e das Regiões Autónomas, para o sistema de taxas diferenciadas, é de 24,67%, 17,44% e de 14,90%, respetivamente. No que respeita às DMU Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve os resultados indicam, para o sistema atual, que o

nível de eficiência é, respetivamente, de 25,07%, 22,72%, 26,15%, 21,17% e 24,99%. A DMU mais eficiente é A.M. de Lisboa (26,15%), enquanto a menos eficiente é o Alentejo (21,17%).

No que tange ao sistema de taxa única de IVA, para uma taxa de 16,85%, os dados sugerem que o nível de eficiência da cobrança de imposto no Continente é de 50,19%, enquanto na Região Autónoma da Madeira corresponde a 43,31%, e na Região Autónoma dos Açores a 41,17%. Para uma taxa de 17,20%, o grau de eficiência do Continente e das Regiões Autónomas aumenta para 51,23% (Continente), 44,21% (Madeira) e 42,02% (Açores). No caso da adoção de uma taxa de 23,00%, a eficiência aumenta para os 68,51% no Continente, 59,12% na Região Autónoma da Madeira e para 56,19% na Região Autónoma dos Açores.

No que respeita às DMU Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve, através da aplicação de uma taxa de 16,85%, os resultados indicam que o nível de eficiência é de 48,81%, 45,87%, 56,59%, 43,22% e 49,98%, respetivamente. Neste caso, os dados sugerem que a DMU mais eficiente é a Área Metropolitana de Lisboa (56,59%), enquanto a menos eficiente é o Alentejo (43,22%). Ao nível da taxa única de IVA de 17,20%, os resultados sugerem que a eficiência das unidades em análise é de 49,82%, no Norte, 46,82%, no Centro, 57,77%, na A.M. de Lisboa, 44,12%, no Alentejo e de 51,02%, no Algarve. Tal como na taxa anterior, a DMU mais eficiente é a Área Metropolitana de Lisboa (57,77%) e a menos eficiente o Alentejo (44,12%). Para uma taxa de 23,00%, os resultados apontam para um nível de eficiência na arrecadação de imposto de 66,62% no Norte, 62,61% no Centro, 77,25% na Área Metropolitana de Lisboa, 58,99% no Alentejo e 68,22% no Algarve. Por fim, a unidade territorial mais eficiente é a A.M. de Lisboa (77,25%) e a menos eficiente é o Alentejo (58,99%).

A Hipótese de investigação 4 indica que *o modelo de taxa única possibilita uma maior quantidade de receita*. Os dados sugerem, para o IVA estimado (o IVA estimado corresponde ao valor global médio, por agregado, de imposto que o Estado é capaz de arrecadar, sem despesa fiscal), que o sistema de taxa única de IVA possibilita uma maior quantidade de receita de IVA, em comparação com o sistema de taxas diferenciadas.

As Hipóteses de investigação 4 é confirmada.



Medidos os índices de eficiência, para a cobrança da receita média de IVA, conforme proposto no capítulo anterior, é possível referir, que todos os resultados sugerem que o sistema proposto de IVA é mais eficiente do que o atual sistema de taxas diferenciadas, em todas as DMU.

#### 4.1.5. Variável Variação da Receita de IVA

##### H5: O modelo de taxa única possibilita uma maior variação de receita.

A finalidade desta hipótese é observar a variação da receita cobrada, em sede de IVA.

Os quadros 4.14 e 4.15 revelam as variações percentuais da receita, em sede de IVA, estimadas através da metodologia DEA, à taxa de 16,85%, 17,20% e 23,00%.

Quadro 4.14 – Variação da Receita Média – Continente e Regiões Autónomas

Unidades de Tomada de Decisão (DMU)	Taxa Única de IVA				
	16,85%	17,20%	23,00%	$\Delta 17,20/16,85$	$\Delta 23,00/17,20$
Continente	+103,46%	+107,69%	+177,72%	+4,23 p.p.	+70,03 p.p.
Região Autónoma da Madeira	+148,30%	+153,45%	+238,92%	+5,15 p.p.	+85,47 p.p.
Região Autónoma da Açores	+176,26%	+182,00%	+277,09%	+5,74 p.p.	+95,09 p.p.
Total de IVA Médio	+136,21%	+141,11%	+222,42%	+4,90 p.p.	+82,31 p.p.

Fonte: Elaboração Própria

Para uma taxa de 16,85%, em comparação com o atual modelo de taxas, os dados indicam que a variação das receitas das DMU Continente, Região Autónoma da Madeira e Região Autónoma dos Açores oscila entre os 103,46% e 176,26%. Consequentemente, a unidade Continente é capaz, segundo este modelo, de arrecadar mais 103,46% das receitas obtidas pelo sistema atual de taxas. No que toca à Região Autónoma da Madeira, os resultados obtidos sugerem que a região é capaz de arrecadar mais 148,30% face às atuais receitas. Por outro lado, a Região Autónoma dos Açores é capaz, segundo os dados, de arrecadar mais 176,26% do que as atuais receitas, em comparação com o sistema de taxas diferenciadas. Ao nível da receita total, os resultados sugerem, para uma taxa de 16,85%, que o nível de cobrança do modelo é superior ao modelo de taxas diferenciadas em 136,21%. Os resultados também traduzem, de certa forma, o nível de eficiência dos modelos de taxas diferenciadas e de taxa única. Quanto mais próximo o valor do rácio estiver de zero, mais eficiente é a arrecadação do imposto, o que significa que, quanto maior o resultado, maior é a margem para aumentar a eficiência da cobrança do imposto.

Na possível adoção de uma taxa de 17,20%, os resultados sugerem uma variação das receitas entre os 107,69% e os 182,00%. Isto é, para o Continente, o modelo prevê uma variação positiva da receita cobrada em 107,69%. Relativamente às Regiões Autónomas, o sistema de taxa única de IVA prevê um aumento das receitas em 153,45%, para a Madeira, e 182,00%, para os Açores.

Por outro lado, para uma taxa de 23,00%, os dados indicam que a variação da receita cobrada no Continente ultrapassa as receitas das taxas diferenciadas em 177,72%, enquanto na Região Autónoma da Madeira a receita teórica excede a receita arrecadada em 175,52%. Na Região Autónoma dos Açores, os resultados apontam para uma cobrança de receita de imposto superior às atuais em 277,42%. No global, o modelo de taxa única de IVA possibilita um aumento da receita em 222,42% do valor total médio, por agregado, de imposto cobrado, quando comparado com o sistema de taxas diferenciadas.

Em relação ao modelo de taxa única de IVA, os dados sugerem que, para o Continente e Regiões Autónomas, a adoção de uma taxa de 17,20% possibilita uma cobrança superior à efetuada com uma taxa de 16,85%, em 4,23 pontos percentuais no Continente, em 5,15 pontos percentuais na Madeira e em 5,74 pontos percentuais nos Açores. No global, uma taxa de 17,20% obtém mais 4,90 pontos percentuais, do que uma taxa de 16,85% obteria. Por outro lado, entre as taxas de 17,20% e 23,00%, os resultados sugerem que a melhor opção é a taxa de 23,00% visto que, em comparação com a taxa de 17,20%, consegue obter mais 70,03 pontos percentuais no Continente, 85,45 pontos percentuais na Região Autónoma da Madeira e 95,09 pontos percentuais na Região Autónoma dos Açores. No que toca à receita total, os resultados sugerem um valor superior em 81,31 pontos percentuais.

Quadro 4.15 – Variação da Receita Média – Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve

Unidades de Tomada de Decisão (DMU)	Taxa Única de IVA				
	16,85%	17,20%	23,00%	$\Delta 17,20/16,85$	$\Delta 23,00/17,20$
Norte	+94,72%	+98,77%	+165,79%	+4,05 p.p.	+67,02 p.p.
Centro	+101,85%	+106,04%	+175,52%	+4,19 p.p.	+69,48 p.p.
Área Metropolitana de Lisboa	+116,40%	+120,90%	+195,39%	+4,50 p.p.	+74,49 p.p.
Alentejo	+104,20%	+108,44%	+178,73%	+4,24 p.p.	+70,29 p.p.
Algarve	+100,02%	+104,17%	+173,02%	+4,15 p.p.	+68,85 p.p.
Total de IVA Médio	+103,56%	+107,79%	+177,86%	+4,23 p.p.	+70,07 p.p.

Fonte: Elaboração Própria

O quadro 4.15 diz respeito à variação percentual das receitas de IVA, por regiões do Continente, cobradas à taxa única de IVA de 16,85%, 17,20% e de 23,00%, em comparação com o sistema de taxas diferenciadas. Para uma taxa de 16,85%, ao nível das regiões Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve, os resultados variam entre os 94,72% e 116,40%. Neste sentido, as receitas da unidade Norte variam, em relação ao atual sistema de taxas, em mais de 94,72% face às receitas arrecadadas. No que toca ao Centro, a variação das receitas, em comparação com o atual modelo, é superior em 101,85%. Para a Área Metropolitana de Lisboa, segundo os resultados apurados, a variação da receita de IVA é de 116,40%, em comparação com as receitas cobradas pelo sistema de taxas diferenciadas. Relativamente à DMU Alentejo, os resultados sugerem um incremento da receita em 104,20%. No que se refere à unidade Algarve, os dados indicam que a adoção de um sistema de taxa única de IVA, levaria a um aumento da receita em 100,02%. No geral, a adoção de sistema de única taxa de IVA possibilita um aumento do IVA, na DMU Continente, de 103,56%.

Em relação à taxa de 17,20%, os resultados obtidos relativamente à variação da receita média em comparação com o sistema de taxas diferenciadas, foram os seguintes: na região Norte uma variação positiva de 98,77%; na unidade Centro um valor de 106,04%; na A.M. de Lisboa um total de 120,90%; no Alentejo e Algarve uma variação de 108,44% e 104,17%, respetivamente. A variação total do sistema, para uma taxa de 23,00%, é de 107,79%.

No que concerne à taxa de 23,00%, para as unidades territoriais Norte, Centro, A.M. de Lisboa, Alentejo e Algarve, os resultados sugerem as seguintes variações das receitas médias, em comparação com o sistema de taxas diferenciadas: 165,79%, no Norte, 175,52%, no Centro, 195,39%, na A.M. de Lisboa, 178,73%, no Alentejo, e 173,02%, no Algarve. Ao nível da variação total da receita, os dados indicam um total de 177,86%.

Relativamente às regiões Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve os resultados indicam, para uma opção pela taxa de 17,20%, ao invés de 16,85%, uma variação da receita de: 4,05; 4,19; 4,50; 4,24 e 4,15 pontos percentuais, respetivamente. Por fim, a adoção de uma taxa de 17,20% proporciona uma variação total de 4,23 pontos percentuais em comparação com a taxa de 16,85%. Em comparação com a taxa de 17,20%. a taxa de 23,00%, possibilita uma variação positiva da receita de 67,02 pontos percentuais, no Norte, 69,48 pontos percentuais, no Centro, 74,49 pontos percentuais, na Área Metropolitana de Lisboa, 70,29

pontos percentuais, no Alentejo, e 68,85 pontos percentuais, no Algarve. Na receita total, o modelo de taxa única de IVA apresenta um desempenho positivo de 70,07 pontos percentuais.

A Hipótese de investigação 5 refere que *o modelo de taxa única possibilita uma maior variação de receita*. Os resultados apontam, ao nível da variação da receita, para o sistema de taxa única de IVA como possibilitando uma maior quantidade de receita de IVA, em comparação com o sistema de taxa diferenciadas.

As Hipóteses de investigação 5 é confirmada.

Por fim, são apresentados, resumidamente (quadro 4.16), os resultados dos testes das variáveis de investigação para o sistema de taxa única de IVA.

Quadro 4.16 – Resumo dos Resultados das Hipóteses de Investigação

Hipótese de Investigação	Resultados das Variáveis de Investigação				
	Eficiência	Simplicidade	Neutralidade	Quantidade	Variação
Hipótese 1	Confirmada	N/A	N/A	N/A	N/A
Hipótese 2	N/A	Confirmada	N/A	N/A	N/A
Hipótese 3	N/A	N/A	Confirmada	N/A	N/A
Hipótese 4	N/A	N/A	N/A	Confirmada	N/A
Hipótese 5	N/A	N/A	N/A	N/A	Confirmada

Fonte: Elaboração própria.

Verificadas as hipóteses relativas à eficiência, simplicidade e neutralidade, e o seu efeito na quantidade e variação da receita, o sistema de taxa única hipotética de IVA de 23,00% é aquele que consegue arrecadar uma maior quantidade e variação na receita média de IVA. Em seguida, iremos observar os resultados dos testes às hipóteses.

## 4.2. Resultados dos Testes às Hipóteses

### 4.2.1. Análise de Distribuição e Homogeneidade

O objetivo principal da análise da distribuição, na presente investigação, é observar a aderência do modelo atual ao modelo teórico (taxa única de IVA), sobretudo, através da proposta de três taxas: 16,85%; 17,20% e 23,00%. O nosso estudo pretende analisar, ao nível da receita, com recurso ao teste de Kolmogorov-Smirnov e Levene, se existem diferenças estatisticamente

significativas nas médias da receita arrecadada nas regiões que formam as NUTS II (Continente, Regiões Autónomas de Madeira e dos Açores, Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve). Por outro lado, de forma a definir quais são as médias de receitas de IVA que diferem, foram realizados, posteriormente, testes *post hoc*.

O quadro 4.17 diz respeito aos resultados, para o Continente e Regiões Autónomas, do teste de Kolmogorov-Smirnov e Levene para as receitas cobradas pelo sistema de taxas diferenciadas e pela taxa única de IVA. Nesse sentido, os resultados do teste Kolmogorov-Smirnov, para as DMU, sugerem que não existem evidências suficientes para a ocorrência de pelo menos um grupo de médias estatisticamente diferentes. Para o sistema de taxas diferenciadas, através do teste Kolmogorov-Smirnov, foram alcançados os seguintes resultados: Continente ( $p = 0,2807 > 0,05$ ); Região Autónoma da Madeira ( $p = 0,2993 > 0,05$ ) e Açores ( $p = 0,2872 > 0,05$ ). Relativamente ao modelo de taxa única, em todas as taxas propostas, o teste sugere os seguintes resultados: Continente ( $p = 0,2730 > 0,05$ ); Região Autónoma da Madeira ( $p = 0,3055 > 0,05$ ) e Açores ( $p = 0,3057 > 0,05$ ).

Quadro 4.17 – Resultados *p-value* para o teste Kolmogorov-Smirnov e Levene (Continente e Regiões Autónomas)

Unidades de Tomada de Decisão (DMU)	Kolmogorov-Smirnov			Levene				
	Taxas Diferenciadas	Taxa Única de IVA			Taxas Diferenciadas	Taxa Única de IVA		
		16,85%	17,20%	23,00%		16,85%	17,20%	23,00%
Continente	0,2807	0,2730			0,1971	0,0336	0,0348	0,0476
R.A. da Madeira	0,2993	0,3055						
R.A. da Açores	0,2872	0,3057						
F Crítico	0,1102	0,1102			3,0720	2,4090		

Fonte: Elaboração própria

Nota: No teste de homocedasticidade de Levene, apenas o sistema de Taxas Diferenciadas é superior a 5,0%, o que denota, exclusivamente para este grupo, a inexistência de homogeneidade das variâncias.

A análise da homogeneidade permite analisar a possível existência de igualdades nas variâncias entre dois grupos. No presente estudo, corresponde à análise da possível homogeneidade entre as médias das receitas arrecadadas, através das taxas diferenciadas e da taxa única de IVA.

Após a execução do teste de Levene, para o Continente e Regiões Autónomas, os dados indicam (para o sistema de taxas diferenciadas) que a variância dos grupos é desigual, uma vez que o *p-value* é superior a 5,0% ( $p = 0,1971 > 0,05$ ), logo aceitamos a hipótese nula, segundo a qual a variância das médias é homogénea. Em relação ao sistema de taxa única de IVA, os resultados

apontam, por sua vez, que a variância dos grupos não é idêntica ( $p=0,0336 < 0,05$  (taxa de 16,85%);  $p = 0,0348 < 0,05$  (taxa de 17,20%);  $p = 0,0476 < 0,05$  (taxa de 23,00%)).

O quadro 4.18 reflete os resultados do teste de Kolmogorov-Smirnov e Levene para as DMU Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve. Os dados obtidos, através do teste de Kolmogorov-Smirnov, sugerem que a receita de IVA não apresenta uma distribuição normal, isto é, não existem evidências para a ocorrência de pelo menos um grupo de médias que seja estatisticamente diferente em ambos os sistemas de tributação. Os resultados obtidos foram os seguintes:  $p = 0,2788$ , para o Norte;  $p = 0,2856$ , no Centro;  $p = 0,2823$ , para a Área Metropolitana de Lisboa;  $p = 0,2950$  no Alentejo e  $p = 0,2990$  para o Algarve. Em relação ao sistema de taxa única de IVA, os dados indicam que a receita não apresenta uma distribuição normal:  $p = 0,2642$  para o Norte;  $p = 0,2857$  para o Centro;  $p = 0,2737$  para a Área Metropolitana de Lisboa;  $p = 0,2918$  para o Alentejo e  $p = 0,2831$  para o Algarve. Todos os resultados são superiores a 0,05.

Quadro 4.18 – Resultados *p-value* do teste Kolmogorov-Smirnov e Levene (Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve)

Unidades de Tomada de Decisão (DMU)	Kolmogorov-Smirnov			Levene				
	Taxas Diferenciadas	Taxa Única de IVA			Taxas Diferenciadas	Taxa Única de IVA		
		16,85%	17,20%	23,00%		16,85%	17,20%	23,00%
Norte	0,2788	0,2642			0,0399	0,0817	0,0930	0,1348
Centro	0,2856	0,2857						
A.M. de Lisboa	0,2823	0,2737						
Alentejo	0,2950	0,2918						
Algarve	0,2990	0,2831						
F Crítico	0,1102	0,1102			3,0720	2,4090		

Fonte: Elaboração própria

Nota: No teste de homocedasticidade de Levene apenas o sistema de Taxa Única de 23% é superior a 5,0%, o que denota, exclusivamente para este grupo, a inexistência de homogeneidade das variâncias.

No quadro 4.18 são apresentados os valores do teste de Levene. Neste caso, é possível observar que, para ambos os sistemas, a variância da receita média não é homogênea para o modelo de taxas diferenciadas ( $p = 0,0336 < 0,05$ ) e em duas das hipóteses de taxa única ( $p = 0,0817 < 0,05$  (taxa de 16,85%);  $p = 0,0930 < 0,05$  (taxa de 17,20%)). Por outro lado, é desigual em uma das hipóteses de taxa única ( $p = 0,1348 > 0,05$  (taxa de 23,00%)). Os resultados sugerem igualmente que não existem diferenças significativas entre as médias do modelo de taxas diferenciadas e duas das propostas de taxa única de IVA. Assim, deparamo-nos com duas

situações distintas: uma primeira, onde os dados não apontam diferenças significativas para um intervalo de 95% de confiança; e uma segunda, em que existem diferenças significativas.

#### 4.2.2. Significância Estatística

O propósito da análise de variância, na presente investigação, é avaliar a eficácia da arrecadação da receita. Por outro lado, também visa determinar se as receitas médias do IVA de três ou mais grupos são diferentes. Nesse sentido, foram aplicados os testes ANOVA e Scheffé para avaliar a distância da receita média, de cada um dos grupos (DMU), em confronto com a média da receita global. Isto é, através do teste de variância, pretendemos observar se os grupos possuem, ou não, a mesma média.

Quadro 4.19 – Resultados do teste ANOVA (Continente, Região Autónomas da Madeira e Açores)

DMU	Sistema	Grupos	Soma dos quadrados	Graus de liberdade	Quadrados médios	Estatística F	P-Value	F Crítico
Continente, Região Autónomas da Madeira e Açores	Taxas Diferenciadas	Inter	3680,91	2	1840,45	1,4097	0,2467	3,0422
		Intra	254590,05	195	1305,59	---	---	---
		Total	258270,96	197	---	---	---	---
	Taxa Única de IVA (16,85%)	Inter	3185,52	2	1592,76	0,2122	0,8090	3,0422
		Intra	1463405,58	195	7504,64	---	---	---
		Total	1466591,10	197	---	---	---	---
	Taxa Única de IVA (17,20%)	Inter	3319,23	2	1659,62	0,2122	0,8090	3,0422
		Intra	1524831,27	195	7819,65	---	---	---
		Total	1528150,50	197	---	---	---	---
	Taxa Única de IVA (23,00%)	Inter	5935,21	2	2967,61	0,2122	0,8090	3,0422
		Intra	2726594,58	195	13982,54	---	---	---
		Total	2732529,80	197	---	---	---	---

Fonte: Elaboração própria

Nota: A hipótese nula ( $H_0$ ), no teste ANOVA, é rejeitada sempre que existam diferenças estatisticamente significativas entre as médias dos grupos.

No quadro 4.19 é possível apurar os resultados, quer para o sistema de taxas diferenciadas, quer para o sistema de taxa única de IVA, obtidos através do teste ANOVA para o Continente, Região Autónoma da Madeira e Região Autónoma dos Açores. O produto do teste está associado a uma probabilidade de erro inferior a 5,0% e os dados sugerem que, em ambos os modelos, não existem diferenças significativas no desempenho de arrecadação de receita dos sistemas do IVA. Relativamente ao sistema de taxas diferenciadas, o resultado do teste é de  $p\text{-value}=0,2467$ , enquanto que para o sistema de taxa única de IVA (16,85%; 17,20% e 23,00%) é de  $p\text{-value}=0,8090$  (superior a 5,00%). No que diz respeito às hipóteses, aceitamos a hipótese

nula, segundo a qual os valores das receitas médias, para todos os cenários (taxas diferenciadas e taxa única), são todos iguais.

Quadro 4.20 – Resultados do teste ANOVA (Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve)

DMU	Sistema	Grupos	Soma dos quadrados	Graus de liberdade	Quadrados médios	Estatística F	P-Value	F Crítico
Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve	Taxas Diferenciadas	Inter	1175,92	4	293,98	0,1458	0,9648	2,3994
		Intra	655525,65	325	2017,00	---	---	---
		Total	656701,57	329	---	---	---	---
	Taxa Única de IVA (16,85%)	Inter	7299,16	4	1824,79	0,2386	0,9164	2,3994
		Intra	2486089,65	325	7649,51	---	---	---
		Total	2493388,81	329	---	---	---	---
	Taxa Única de IVA (17,20%)	Inter	7605,54	4	1901,39	0,2386	0,9164	2,3994
		Intra	2590441,98	325	7970,59	---	---	---
		Total	2598047,52	329	---	---	---	---
	Taxa Única de IVA (23,00%)	Inter	13599,69	4	3399,92	0,2386	0,9164	2,3994
		Intra	4632043,69	325	14252,44	---	---	---
		Total	4645643,38	329	---	---	---	---

Fonte: Elaboração própria

Nota: A hipótese nula ( $H_0$ ), no teste ANOVA, é rejeitada sempre que existem diferenças estatisticamente significativas entre as médias dos grupos

O quadro 4.20 corresponde aos resultados obtidos, através do teste ANOVA, para os sistemas de IVA em análise para o Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve. Os dados sugerem que, para ambos os sistemas de cobrança, não existem diferenças significativas no desempenho da arrecadação de receita do imposto (aceitação da hipótese nula). Em relação aos resultados, o modelo de taxas diferenciadas obteve um  $p\text{-value}=0,9648$  e o sistema de taxa única de IVA (todas as taxas propostas) um  $p\text{-value}=0,9164$ . Segundo o teste, aceitamos a hipótese nula, para uma significância de 5,0% ( $p\text{-value}>0,05$ ). Concluimos assim que não existem diferenças significativas entre os modelos e, como tal, não rejeitamos a hipótese nula.

De forma a observar, efetivamente, quais são as médias estatisticamente diferentes, foi aplicado o teste de Scheffé aos resultados do teste ANOVA. O teste de Scheffé possibilita ainda a identificação, entre as médias, dos contrastes em que realmente existem diferenças.

Os resultados do teste de Scheffé permitem apurar, conforme o quadro 4.21, quais são as médias que variam entre médias idênticas ( $p\text{-value}<0,05$ ) e diferentes ( $p\text{-value}>0,05$ ). Nesta sequência, o contraste Continente/Região Autónoma da Madeira, segundo o teste de Scheffé, para o sistema de taxas diferenciadas, é de 0,8661. Relativamente à Região Autónoma da



Madeira/Região Autónoma dos Açores o resultado é de 0,2373, enquanto para a Região Autónoma dos Açores/Continente, o contraste obtido foi de 0,3557. Assim, tendo em conta os resultados, é aceite a hipótese nula, com 5,0% de probabilidade pelo teste de Scheffé. O contraste das unidades (DMU) não difere significativamente, o que significa que a média da receita do IVA, entre as unidades territoriais, é semelhante.

Quadro 4.21 – Resultados do teste Scheffé (Continente, Região Autónomas da Madeira e Açores)

Modelo	DMU	Dimensão amostral	R.A. Madeira	R.A. Açores
Taxas Diferenciadas	Continente	66	0,8661	0,3557
	Região Autónoma da Madeira	66	---	0,2373
Taxa única de IVA	Continente	66	0,4520	0,0439
	Região Autónoma da Madeira	66	---	0,7776
Scheffé-Ponto Crítico		---	6,0845	6,0845

Fonte: Elaboração própria

Quanto ao sistema de taxa única de IVA, os resultados indicam, segundo o quadro 4.21, que o contraste entre o Continente/R.A. da Madeira é de 0,4520 entre a R.A. da Madeira e a dos Açores de 0,7776, enquanto que entre o Continente e a R.A. dos Açores é de 0,0439. Em vista disso, aceitamos a hipótese nula, com 5,0% de probabilidade pelo teste de Scheffé, nos dois primeiros contrastes ( $p\text{-value}>0,05$ ) e rejeitamos a hipótese nula no último contraste ( $p\text{-value}<0,05$ ). Isto é, as médias das receitas em dois contrastes não diferem significativamente.

Quadro 4.22 – Resultados do teste Scheffé (Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve)

Modelo	DMU	Dimensão amostral	Subgrupos para Alpha ( $\alpha$ )=0,05			
			Centro	A. M. de Lisboa	Alentejo	Algarve
Taxas Diferenciadas	Norte	66	0,1951	0,0420	0,5405	0,0002
	Centro	66	---	0,4179	0,0862	0,1823
	Área Metropolitana de Lisboa	66	---	---	0,8836	0,0482
	Alentejo	66	---	---	---	0,5192
Taxa Única de IVA	Norte	66	0,0811	0,5680	0,2926	0,0128
	Centro	66	---	0,0784	0,0656	0,1585
	Área Metropolitana de Lisboa	66	---	---	0,6759	0,4100
	Alentejo	66	---	---	---	0,4281
Scheffé-Ponto Crítico		---	9,5977	9,5977	9,5977	9,5977

Fonte: Elaboração própria

Em relação à DMU Norte, Centro, A.M. de Lisboa, Alentejo e Algarve, tendo em consideração o sistema de taxas diferenciadas, o teste sugere os seguintes contrastes: 0,1951 (Norte/Centro);, 0,0420 (Norte/A.M. de Lisboa), 0,5405 (Norte/Alentejo) e 0,0002 (Norte/Algarve). Quanto ao Centro/A.M. de Lisboa foi obtido um contraste de 0,4179, no Centro/Alentejo um valor de 0,0862 e 0,1823 para o Centro/Algarve. No que toca à Área Metropolitana de Lisboa/Alentejo foi alcançado um contraste de 0,8836 e para a A.M. de Lisboa/Algarve um resultado de 0,0482. Por outro lado, para o Alentejo/Algarve foi obtido um contraste de 0,5192. Por fim, tendo em consideração os resultados obtidos aceitamos a hipótese nula em sete grupos de comparação e rejeitamos a mesma nos restantes três.

No que diz respeito ao modelo de taxa única de IVA, o teste de Scheffé produziu os seguintes resultados: 0,0811 (Norte/Centro); 0,5680 (Norte/A.M. de Lisboa); 0,2926 (Norte/Alentejo) e 0,0128 (Norte/Algarve); 0,0784 (Centro/A.M. de Lisboa); 0,0656 (Centro/Alentejo) e 0,1585 (Centro/Algarve); 0,6759 (A.M. de Lisboa/Alentejo); 0,4100 (A.M. de Lisboa/Algarve) e 0,4281 (Alentejo/Algarve). Com base nos dados alcançados, aceitamos a hipótese nula em nove dos grupos de contrastes, devido ao facto de não existirem variações significativas da receita do imposto ( $p\text{-value}>0,05$ ) e rejeitamos a hipótese, unicamente, num dos contrastes ( $p\text{-value}<0,05$ ). Todavia, entendemos ser necessário, na presente investigação, a observação do nível de significância dos contrastes para efeitos da análise dos resultados dos modelos de IVA.

Quadro 4.23 – Significância Estatística, conforme o *P-value* Ajustado

Significância Estatística			
P-value Ajustado	Significado		
	Estatístico	Alternativo a)	Presente investigação
>0,05	Não significativo	Extremamente provável que os resultados obtidos não sejam significativamente diferentes	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
0,01 a 0,05	Significativo	Pouco provável que os resultados obtidos sejam significativamente diferentes	Não existem diferenças na cobrança de receita
0,001 a 0,01	Muito significativo	Muito provável que os resultados obtidos sejam significativamente diferentes	Existem diferenças na cobrança de receita
<0,001	Extremamente significativo	Extremamente provável que os resultados obtidos sejam significativamente diferentes	Existem diferenças significativas na cobrança de receita

Fonte: Elaboração própria

Nota: a) Ordenação segundo Walker (2011, p. 399). Quanto maior o *p-value*, menor a probabilidade de que a hipótese alternativa seja verdadeira e de que os resultados obtidos sejam significativamente semelhantes.

O quadro 4.23 traduz a distribuição da significância estatística, segundo o *p-value*, para a análise dos resultados. Neste sentido, o quadro retrata quatro níveis de significância (menor de 0,001 a maior de 0,05), em que os resultados dos testes alternam entre o extremamente

significativo até ao não significativo. Por outro lado, iremos aplicar, à investigação, a escala definida por Walker (2011, p. 399). Segundo o autor, a escala varia desde o extremamente provável que os resultados obtidos sejam significativamente diferentes ( $p\text{-value}>0,05$ ), até ao extremamente provável que os resultados obtidos não sejam significativamente diferentes ( $p\text{-value}<0,001$ ). Para a presente investigação, a escala definida por Walker é traduzida nos seguintes resultados: se  $p\text{-value}>0,05$ , significa que não existem diferenças significativas na cobrança de receita, se  $p\text{-value}>0,01<0,05$ , então não existem diferenças na cobrança de receita, quando  $p\text{-value}>0,001<0,01$ , existem diferenças na cobrança de receita, e, por último, se  $p\text{-value}<0,001$ , podemos concluir que existem diferenças significativas na cobrança de receita.

Um outro ponto relevante para a leitura dos resultados da significância estatística dos modelos em análise, é a distribuição da carga tributária pelas DMU. Assim, quanto mais próximos os valores de  $p\text{-value}$  estiverem de zero, menores as diferenças na arrecadação do imposto e maior a distribuição e uniformização da carga fiscal pelas unidades territoriais.

Quadro 4.24 – Resultados da Significância Estatística (Continente e Regiões Autónomas)

<b>Taxas Diferenciadas</b>				
<b>Grupos</b>	<b>Subgrupos</b>	<b>Scheffé (FSD)</b>	<b>Nível de Significância</b>	<b>Resultado</b>
Continente	R.A. da Madeira	0,8661	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
Continente	R.A. dos Açores	0,2373	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
R.A. da Madeira	R.A. dos Açores	0,3547	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
<b>Taxa Única de IVA (16,85%; 17,20% e 23,00%)</b>				
Continente	R.A. da Madeira	0,4520	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
Continente	R.A. dos Açores	0,7776	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
R.A. da Madeira	R.A. dos Açores	0,0439	Significativo	Não existem diferenças na cobrança de receita
<b>Δ Modelos (Scheffé<sub>Taxas Diferenciadas</sub> – Scheffé<sub>Taxa Única de IVA</sub>)</b>				
Continente	R.A. da Madeira	-0,4141	N/A	Maior distribuição na cobrança de receita
Continente	R.A. dos Açores	0,5403	N/A	Menor distribuição na cobrança de receita
R.A. da Madeira	R.A. dos Açores	-0,3108	N/A	Maior distribuição na cobrança de receita

Fonte: Elaboração própria

A leitura dos resultados do teste de Scheffé, para todos os contrastes, permite a verificação do nível de significância estatística de cada um dos grupos de comparações (quadro 4.24). Assim, para o Continente, Região Autónoma da Madeira e Região Autónoma dos Açores, os resultados apontam para os seguintes níveis de significância: em relação às taxas diferenciadas, para todos

os contrastes, foram alcançados resultados não significativos ( $p\text{-value}>0,05$ ); para a taxa única de IVA, dois dos contrastes são não significativos (Continente/R.A. da Madeira e Continente/R.A. dos Açores com  $p\text{-value}>0,05$ ) e um é significativo (R.A. da Madeira/R.A. dos Açores com  $p\text{-value}<0,05$ ). Assim, para o sistema de taxas diferenciadas, os dados não sugerem a existência de diferenças significativas na cobrança de receita entre as DMU. Por outro lado, no sistema proposto de taxa, os dados apontam para a existência de diferenças não significativas na cobrança do IVA entre o Continente e as Regiões Autónomas, ao passo que entre as Regiões Autónomas os dados obtidos sugerem a existência de diferenças na cobrança de imposto.

Ao nível da uniformidade e distribuição da carga fiscal, os dados sugerem que o paradigma da taxa única de IVA, em comparação com o atual modelo das taxas diferenciadas, provoca uma maior distribuição da cobrança do imposto. Essa sugestão é aferida através do  $p\text{-value}$  dos contrastes das receitas médias do Continente e das Regiões Autónomas, em que o resultado é inferior ao  $p\text{-value}$  dos contrastes das taxas diferenciadas em -0,4141 (Continente/R.A. da Madeira) e -0,3108 (R.A. da Madeira/R.A. dos Açores). Por outro lado, os resultados também sugerem uma menor distribuição da receita no contraste Continente/R.A. dos Açores (+0,5403).

Quadro 4.25 – Resultados da Significância Estatística (Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve)

Taxas Diferenciadas				
Grupos	Subgrupos	Scheffé (FSD)	Nível de Significância	Resultado
Norte	Centro	0,1951	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
Norte	A.M. de Lisboa	0,0419	Significativo	Não existem diferenças na cobrança de receita
Norte	Alentejo	0,5405	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
Norte	Algarve	0,0002	Extremamente significativo	Existem diferenças significativas na cobrança de receita
Centro	A.M. de Lisboa	0,4179	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
Centro	Alentejo	0,0862	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
Centro	Algarve	0,1823	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
A.M. de Lisboa	Alentejo	0,8836	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
A.M. de Lisboa	Algarve	0,0482	Significativo	Não existem diferenças na cobrança de receita
Alentejo	Algarve	0,5192	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
Taxa Única de IVA (16,85%; 17,20% e 23,00%)				
Norte	Centro	0,0811	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita

Norte	A.M. de Lisboa	0,5680	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
Norte	Alentejo	0,2926	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
Norte	Algarve	0,0128	Significativo	Não existem diferenças na cobrança de receita
Centro	A.M. de Lisboa	0,0784	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
Centro	Alentejo	0,0656	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
Centro	Algarve	0,1585	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
A.M. de Lisboa	Alentejo	0,6759	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
A.M. de Lisboa	Algarve	0,4100	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
Alentejo	Algarve	0,4281	Não significativo	Não existem diferenças significativas na cobrança de receita
<b>Δ Modelos (Scheffé<sub>Taxas Diferenciadas</sub> – Scheffé<sub>Taxa Única de IVA</sub>)</b>				
Norte	Centro	-0,1140	N/A	Maior distribuição na cobrança de receita
Norte	A.M. de Lisboa	0,5261	N/A	Menor distribuição na cobrança de receita
Norte	Alentejo	-0,2479	N/A	Maior distribuição na cobrança de receita
Norte	Algarve	0,0126	N/A	Menor distribuição na cobrança de receita
Centro	A.M. de Lisboa	-0,3395	N/A	Menor distribuição na cobrança de receita
Centro	Alentejo	-0,0206	N/A	Maior distribuição na cobrança de receita
Centro	Algarve	-0,0238	N/A	Maior distribuição na cobrança de receita
A.M. de Lisboa	Alentejo	-0,2077	N/A	Menor distribuição na cobrança de receita
A.M. de Lisboa	Algarve	0,3618	N/A	Menor distribuição na cobrança de receita
Alentejo	Algarve	-0,0911	N/A	Maior distribuição na cobrança de receita

Fonte: Elaboração própria

Em relação ao Norte, Centro, A.M. de Lisboa, Alentejo e Algarve, o produto do teste de Scheffé produz, para o modelo de taxas diferenciadas, os seguintes resultados (quadro 4.25): os grupos Norte/Centro, Norte/Alentejo, Centro/A.M. de Lisboa, Centro/Alentejo, Centro/Algarve, A.M. de Lisboa/Alentejo e Alentejo/Algarve, apresentam um nível de significância não significativo ( $p\text{-value}>0,05$ ); o Norte/A.M. de Lisboa e A.M. de Lisboa/Algarve, por sua vez, têm um nível de significância estatisticamente significativo ( $p\text{-value}>0,01<0,05$ ); enquanto o Norte/Algarve exibe um nível de significância extremamente significativo ( $p\text{-value}<0,001$ ). Os resultados indicam que existem, ao nível da cobrança do imposto, diferenças significativas em sete grupos, diferenças na arrecadação em dois contrastes e um grupo em que não existem diferenças significativas na cobrança de receita.

Quanto ao teste de Scheffé, relativamente ao modelo de taxa única de IVA, os resultados para o Norte, Centro, A.M. de Lisboa, Alentejo e Algarve sugerem os seguintes produtos: nove grupos não significativos (Norte/Centro; Norte/A.M. de Lisboa; Norte/Alentejo; Centro/A.M.

de Lisboa; Centro/Alentejo; Centro/Algarve; A.M. de Lisboa/Alentejo; A.M. de Lisboa/Algarve e Alentejo/Algarve) e um grupo significativo (Norte/Algarve). Os resultados apontam para a existência de diferenças significativas na cobrança do imposto em nove grupos de contrastes e um grupo em que existem diferenças na arrecadação da receita.

No que tange à distribuição da carga do imposto pelas diversas regiões, os resultados sugerem que o sistema de taxa única de IVA possibilita uma melhor distribuição da arrecadação do imposto, quando comparado com o sistema atual de taxas diferenciadas. Todavia, os dados também apontam para uma redução da tributação sobre o consumo em cinco grupos de contrastes: Norte/A.M de Lisboa (+0,5261); Norte/Algarve (+0,0126) e A.M. de Lisboa/Algarve (+0,3618). Por outro lado, os grupos de contrastes que apontam para uma maior distribuição na cobrança do imposto são: Norte/Centro (-0,1140); Norte/Alentejo (-0,2479); Centro/A.M. de Lisboa (-0,3395); A.M. de Lisboa/Alentejo (-0,2077); Centro/Alentejo (-0,0206); Centro/Algarve (-0,0238) e Alentejo/Algarve (-0,0911).

Embora as diferenças estatísticas, entre as médias das receitas de IVA, não sejam significativas ( $p\text{-value} > 0,05$  para ambos os modelos), julgamos necessária a realização de testes adicionais no sentido de verificar os possíveis erros provenientes dos métodos de comparações múltiplas (erro tipo I (falso positivo) e do tipo II (falso negativo)).

#### **4.2.3. Erros nas Comparações Múltiplas (Tipo I e Tipo II)**

Após a execução do teste ANOVA foi realizada a correção de Bonferroni-Holm, de forma a observar a probabilidade de existência de um ou mais erros do Tipo I (falsos negativos) ou Tipo II (falsos positivos).

A aplicação do método de Bonferroni-Holm nas receitas médias do imposto arrecadado através das taxas diferenciadas, apenas originou diferenças estatísticas (com 5% de significância) para o contraste Continente/Região Autónoma dos Açores. Neste sentido, os resultados sugerem a existência de um erro do tipo II (falso positivo), em que é aceite a hipótese nula quando, na realidade, esta deve ser rejeitada, e aceite a hipótese alternativa (quadro 4.26). No caso do sistema de taxa única de IVA para o Continente e Regiões, os resultados apontam um falso positivo (erro tipo II) no grupo Continente/Região Autónoma dos Açores. Isto significa, ao nível da investigação, que não existem diferenças na cobrança de receita entre as DMU.

Quadro 4.26 – Resultados do Teste Bonferroni-Holm

Modelo	DMU		Teste t	Bonferroni	Bonferroni-Holm	Erro
	Grupos	Subgrupos				
Taxas Diferenciadas	Continente	R.A. da Madeira	0,2779	0,0167	0,0250	---
	Continente	R.A. dos Açores	0,1156		0,0167	Tipo II
	R.A. da Madeira	R.A. dos Açores	0,6275		0,0500	---
Taxa Única de IVA	Continente	R.A. da Madeira	0,6394		0,0250	---
	Continente	R.A. dos Açores	0,5289		0,0167	Tipo II
	R.A. da Madeira	R.A. dos Açores	0,8825		0,0500	---
Taxas Diferenciadas	Norte	Centro	0,7460	0,0063	0,0083	---
	Norte	A.M. Lisboa	0,8877		0,0250	---
	Norte	Alentejo	0,5862		0,0056	---
	Norte	Algarve	0,9921		0,0500	---
	Centro	A.M. Lisboa	0,6464		0,0071	---
	Centro	Alentejo	0,8221		0,0125	---
	Centro	Algarve	0,7674		0,0100	---
	A.M. Lisboa	Alentejo	0,5010		0,0050	---
	A.M. Lisboa	Algarve	0,8856		0,0167	---
	Alentejo	Algarve	0,6147		0,0063	Tipo II
Taxa Única de IVA	Norte	Centro	0,8315		0,0167	---
	Norte	A.M. Lisboa	0,6045		0,0063	---
	Norte	Alentejo	0,6819		0,0100	---
	Norte	Algarve	0,9351		0,0500	---
	Centro	A.M. Lisboa	0,4840		0,0056	---
	Centro	Alentejo	0,8495		0,0250	---
	Centro	Algarve	0,7793		0,0125	---
	A.M. Lisboa	Alentejo	0,3776		0,0050	---
	A.M. Lisboa	Algarve	0,6758		0,0083	Tipo II
	Alentejo	Algarve	0,6411	0,0071	---	

Fonte: Elaboração própria

O quadro 4.26 revela, para além dos dados do Continente e Regiões Autónomas, os resultados da correção Bonferroni-Holm para as receitas médias do IVA para os contrastes Norte, Centro, A.M. de Lisboa, Alentejo e Algarve. Os resultados para o atual sistema de taxas diferenciadas apontam para a existência de um erro tipo II, no grupo Alentejo/Algarve. Por outro lado, ao nível do sistema de taxa única de IVA, os resultados indicam a presença de um falso positivo (erro tipo II) no grupo A.M. de Lisboa/Algarve. Nesse sentido, os testes sugerem que não existem, em ambos os casos, diferenças na cobrança de imposto.

Observados os erros relacionados com as análises das comparações múltiplas (teste ANOVA e Scheffé), iremos seguidamente realizar a análise e discussão dos resultados obtidos.

### 4.3. Síntese e Discussão Geral dos Resultados

Apresentados os resultados, tendo em conta a metodologia definida, são analisados e discutidos neste ponto os resultados obtidos com recurso ao Estado da Arte e aos modelos teóricos da avaliação de políticas públicas, de acordo com os critérios de avaliação das políticas públicas selecionados.

A avaliação das políticas públicas, na perspetiva de Anderson (1979, p. 711), é um método de observação intencional sobre a validade das propostas públicas, bem como sobre o (in)sucesso das ações. Nesse sentido, para Costa e Castanhar (2003, p. 973), é um instrumento de medição e quantificação do desempenho dos programas, onde são definidas as medidas de aferição dos resultados obtidos. Os critérios de avaliação, de acordo com os autores, encerram um consenso quanto às noções e metodologias na área da avaliação da política e dos programas públicos, dando lugar a um entrelaçado concetual, que representa uma barreira à aplicação mais reiterada do instrumento (avaliação) à gestão no setor público (Costa & Castanhar, 2003, p. 975).

Segundo os resultados apresentados, é possível considerar, de forma inequívoca, embora condicionada à informação usada e à metodologia seguida, que o sistema de taxa única de IVA é mais eficiente, mais simples e mais neutro do que o sistema de taxas diferenciadas.

Em relação à eficiência, os nossos resultados corroboram aqueles apresentados por Isabel Correia. A autora conclui, quanto ao sistema de tributação geral do consumo, que a alteração de um sistema de taxas diferenciadas para um sistema de taxa única de IVA produz um efeito positivo sobre a eficiência (Correia, 2007, p. 100). Atendendo à perspetiva da eficiência, os resultados da presente investigação atestam a conclusão da autora, isto é, o sistema de taxa única de IVA é mais eficiente que o atual sistema de taxas diferenciadas. Para o efeito, a eficiência dos modelos foi mensurada através da metodologia DEA e verificamos que ambos os sistemas são eficientes ( $score=1,0000$ ). Todavia, aplicada a noção da supereficiência de Andersen e Petersen observamos que o sistema de taxa única de IVA é, inequivocamente, o sistema mais eficiente ( $score>1,0000$ ).

Aplicada a metodologia DEA-SE ao nível da arrecadação do imposto, para o sistema de taxas diferenciadas, os resultados sugerem que, entre as unidades de produção Continente e Regiões Autónomas, a unidade Continente é a DMU mais eficiente ( $score=1,0000$ ), em comparação



com a Região Autónoma da Madeira (*score*=0,4901) e com a Região Autónoma dos Açores (*score*=0,3619). Ao nível das unidades de produção do Continente, (Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve) os dados indicam que, para o sistema das taxas diferenciadas, a unidade territorial mais eficiente na cobrança do imposto geral sobre o consumo é a DMU Norte (*score*=1,0000), seguida das A.M. de Lisboa (*score*=0,4546), Centro (*score*=0,3757), Algarve (*score*=0,2775) e Alentejo (*score*=0,2355).

Por outro lado, relativamente ao sistema de taxa única de IVA, para as unidades territoriais do Continente e Regiões Autónomas, os dados obtidos revelam que é a DMU Continente a região mais eficiente na cobrança de imposto (*score*=4,2593), seguida da DMU Região Autónoma dos Açores (*score*=3,4198) e da Região Autónoma da Madeira (*score*=3,1235). No que respeita às unidades territoriais do Continente, para o sistema de taxa única de IVA, os resultados sugerem que a A.M. de Lisboa é a DMU mais eficiente na arrecadação de receita de IVA (*score*=4,8673), acompanhada pela unidade territorial Algarve (*score*=3,1611), Norte (*score*=2,7251), Alentejo (*score*=2,4786) e Centro (*score*=2,3460).

Em relação à eficiência das unidades territoriais em estudo, os nossos resultados corroboram as conclusões apresentadas por Cláudia Braz e Jorge Correia da Cunha. Os autores concluem que o sistema de taxas diferenciadas provoca custos elevados com a gestão do imposto e, sobretudo, limita bastante os possíveis ganhos de eficiência do IVA (Braz & Cunha, 2009, p. 93). Por sua vez, a OCDE (2011, p. 15) refere que uma das vantagens do sistema, para além do aumento das receitas é a diminuição dos custos de gestão do imposto pela administração fiscal. Em relação aos custos de gestão do imposto, é do nosso entendimento e de acordo com a nossa metodologia, que os resultados corroboram as posições defendidas pela maioria dos autores.

A OCDE (2011, p. 20) defende, em relação à gestão do IVA, que a prioridade é tornar o sistema menos complexo. Isto é, quando os sistemas tributários são mais simples e eficientes, oferecem uma maior segurança fiscal aos contribuintes (OCDE, 2011, p. 20). Por outro lado, em relação ao sistema de taxa única de IVA, a OCDE (2011, p. 20) refere ainda que é uma forma de reduzir a complexidade dos atuais impostos sobre o consumo.

Os nossos resultados sugerem, no que respeita à gestão do imposto, que a adoção de uma taxa única de IVA possibilita uma mais fácil cobrança e transparência das regras fiscais, diminuindo as dificuldades de enquadramento das operações económicas, e, conseqüentemente, uma maior

facilidade de entendimento e interpretação das regras do IVA pela parte dos atores (públicos e privados).

Para além da análise da eficiência técnica, também foram aplicados um conjunto de indicadores de eficiência da receita do imposto (*C-Efficiency*, *VAT Productivity*, *VAT Revenue Ratio* e *VAT Gross Compliance*).

Os resultados obtidos, ao nível do sistema de taxas diferenciadas, para o *C-Efficiency*, sugerem que o Continente é a unidade territorial mais eficiente, com um nível de eficiência de 59,16%, logo seguido das Regiões Autónomas da Madeira (52,20%) e dos Açores (59,03%). Nesse sentido, é possível concluir que a unidade territorial Continente é a mais eficiente a arrecadar imposto. Em relação à eficiência das unidades territoriais do Continente, a DMU Norte é a mais eficiente (61,81%) enquanto a DMU A.M. de Lisboa (55,62%) é a menos eficiente na cobrança de receita de IVA. Por outro lado, os dados apontam, para o indicador, que o nível de eficiência para as DMU Centro, Alentejo e Algarve são 59,63%, 58,94% e 60,17%, respetivamente.

Em relação ao sistema da taxa única de IVA, os resultados do indicador apontam que o sistema é 100,00% eficiente na cobrança do IVA, independentemente da taxa.

No que se refere aos resultados, o indicador aponta para a existência de uma considerável erosão da base tributável. Isto é, os baixos resultados do atual sistema de taxas diferenciadas, decorrem da existência de taxas diferenciadas, isenções e deduções fiscais que provocam a erosão da base tributável do imposto (Neto, 2018, p. 150). Nesse sentido, os resultados, para o sistema de taxas diferenciadas de IVA, traduzem os efeitos da presença de um conjunto de isenções do imposto (artigo 9.º do CIVA), da aplicação de uma estrutura de taxas de IVA diferenciadas (artigo 18.º do CIVA) e de um conjunto de operações que, devido à sua natureza económica, tem o direito à dedução do imposto (artigo 19.º e 20.º do CIVA).

Na nossa ótica, o princípio da neutralidade fiscal é contrário à legislação fiscal, isto é, é adverso ao tratamento fiscal desigual entre atividades económicas idênticas. Por outro lado, a existência de distinções fiscais, a nosso ver, injustificadas, entre os sujeitos passivos de imposto com o mesmo perfil e que exerçam a mesma atividade económica, é prejudicial à gestão do imposto e à quantidade de receita arrecadada.

O segundo indicador aplicado às receitas estimadas foi o *VAT Productivity*. Os resultados deste, para o sistema de taxas diferenciadas, indica que a unidade Continente é generosamente mais eficiente na cobrança de receita de IVA (25,38%), em comparação com as Regiões Autónomas da Madeira (0,46%) e Açores (0,44%). No que toca às DMU do Continente, a DMU Norte é a mais eficiente na cobrança de receita de IVA (8,91%) e o Algarve a menos eficiente (1,21%). O nível da eficiência das DMU Centro, A.M. de Lisboa e Alentejo é de 5,42%, 8,03% e de 1,69%, respetivamente.

Para uma proposta hipotética de taxa única de IVA de 16,85%, os dados apontam que a unidade territorial Continente é a mais eficiente (51,66%), em comparação com a Região Autónoma da Madeira (1,14%) e com a Região Autónoma dos Açores (1,20%). Por outro lado, em relação às DMU do Continente, os resultados sugerem que a unidade territorial A.M. de Lisboa é a mais eficiente (17,35%), seguida do Norte (17,35%), do Centro (10,93%), do Alentejo (3,44%) e do Algarve (2,43%).

Em relação à proposta de uma taxa única de IVA de 17,20% os resultados indicam que a DMU Continente é, tal como na proposta de taxa única anterior, a unidade territorial mais eficiente na cobrança de imposto (52,72%) em comparação com a Região Autónoma da Madeira (1,16%) e dos Açores (1,23%). No que diz respeito às unidades territoriais do Continente, a DMU A.M. de Lisboa é a mais eficiente na arrecadação de imposto (17,73%), tendo em conta o indicador. Pelo contrário, a unidade territorial Algarve é a menos eficiente (2,48%). As restantes unidades obtiveram os seguintes níveis de eficiência na cobrança do imposto: Norte (17,71%), Centro (11,15%) e Alentejo (3,51%).

Por fim, para uma taxa única hipotética, mas agora de 23,00%, os dados sugerem, em harmonia com as propostas anteriores, que a unidade territorial Continente é a mais eficiente na cobrança de IVA (70,50%), em confronto com as Regiões Autónomas da Madeira (1,55%) e dos Açores (1,64%), que apresentam níveis de eficiência francamente inferiores. Relativamente ao Continente, a DMU A.M. de Lisboa é aquela que apresenta um maior nível de eficiência na cobrança do imposto (23,71%) e a menos eficiente é a unidade territorial Algarve (3,31%). Em relação às unidades territoriais do Norte, Centro e Alentejo, estas obtiveram os seguintes níveis de eficiência na cobrança do IVA: 23,69%, 14,92% e 4,70%, respetivamente.

Segundo os dados obtidos pelo indicador *VAT Productivity*, é possível concluir que o sistema de taxas diferenciadas é menos eficiente na arrecadação de receita média de IVA face ao sistema de taxa única de IVA. Segundo os mesmos dados, verifica-se que a DMU Continente é a unidade territorial mais eficiente na arrecadação de receita de IVA (seja em sistema de taxas diferenciadas, seja em sistema de taxa única de IVA), porém, entre os sistemas em investigação o sistema de taxa única de IVA é o mais eficiente na arrecadação de receita.

O terceiro indicador de eficiência aplicado à análise foi o *VAT Revenue Ratio*. De acordo com os resultados, o sistema de taxas diferenciadas, aponta para uma maior eficiência, na cobrança do IVA, na unidade territorial Continente (1,26%) em comparação com as Regiões Autónomas da Madeira (0,95%) e dos Açores (0,67%). Por outro lado, ao nível das unidades do Continente, os resultados sugerem os seguintes níveis de eficiência: Norte (1,33%), Centro (1,28%), A.M. de Lisboa (1,18%), Alentejo (1,26%) e Algarve (1,29%).

No que toca ao sistema de taxa única de IVA de 16,20%, os resultados do indicador, ao nível de eficiência, sugerem que o Continente é a unidade territorial mais eficiente na cobrança de receita (2,84%), em comparação com as Regiões Autónomas da Madeira (2,63%) e dos Açores (2,09%). Neste sentido, a DMU Continente é a unidade territorial mais eficiente, quando comparada com as DMU das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores. Em relação ao Continente, todas as DMU exibem o mesmo nível de eficiência (2,84%) e o resultado decorre do facto de a taxa única ser igual em todas as regiões.

Para um sistema de taxa única hipotética de IVA de 17,20%, os resultados do indicador sugerem que a unidade territorial Continente é a DMU mais eficiente na arrecadação de receita média de IVA (2,91%). Em contraste, as unidades territoriais das Regiões Autónomas da Madeira apresentam um valor de 2,70% e a dos Açores de 2,15%. Ao nível do Continente, os resultados apontam para um nível de eficiência de 2,91% em todas as DMU.

Por último, para uma proposta de taxa única de IVA de 23,00%, os resultados obtidos sugerem que o Continente é a unidade territorial mais eficiente (4,18%), em comparação com as Regiões Autónomas da Madeira (3,88%) e dos Açores (3,09%). Em relação às unidades Norte, Centro, A.M. de Lisboa, Alentejo e Algarve os resultados sugerem, para todas as DMU, um nível de eficiência de 4,18%.

O último indicador aplicado ao estudo, foi o *VAT Gross Compliance*. Os resultados, para um sistema de taxas diferenciadas de IVA, sugerem que a DMU mais eficiente, na arrecadação de IVA, é o Continente (24,67%), comparativamente com as Regiões Autónomas da Madeira (17,44%) e dos Açores (14,90%). Ao nível do Continente, a DMU A.M. de Lisboa é a unidade territorial mais eficiente na cobrança de receita de IVA (26,15%), em comparação com as demais DMU Norte (25,07%), Centro (22,72%), Alentejo (21,17%) e Algarve (24,99%).

Em relação ao sistema de taxa única de IVA, para uma proposta hipotética de taxa única de 16,85%, os resultados sugerem que a DMU Continente é a unidade territorial mais eficiente na cobrança de receita de imposto (50,19%), seguida das unidades territoriais da Região Autónoma da Madeira (43,31%) e dos Açores (41,17%). Por outro lado, no que toca ao Continente, a DMU A.M. de Lisboa é a unidade mais eficiente na cobrança de receita, com um nível de eficiência na cobrança de imposto de 56,59%, em comparação com as restantes unidades (Norte (48,81%), Centro (45,87%), Alentejo (43,22%) e Algarve (49,98%)).

No que toca à proposta de taxa única de IVA de 17,20% (proposta pela Comissão Europeia), os resultados sugerem uma eficiência na cobrança de receita média de IVA de 51,23% para o Continente, de 44,21% na Região Autónoma da Madeira e de 42,02% na Região Autónoma dos Açores. Os dados apresentados revelam que a unidade territorial mais eficiente, na função de arrecadação de imposto, é o Continente, em comparação com as Regiões Autónomas. Por outro lado, ao nível do Continente, os resultados apontam para a DMU A.M. de Lisboa como a unidade mais eficiente (57,77%) e a menos eficiente como sendo a unidade territorial Alentejo (44,12%). As restantes DMU, apontam para um nível de eficiência de 49,82%, no Norte, 46,82%, no Centro e 51,02%, no Algarve.

Finalmente, para uma proposta de taxa única de 23,00% (sugerida pelo autor Rui Bastos), os resultados apontam para um nível de eficiência na arrecadação de receita média de IVA de 68,51%, sendo de 59,12%, para o Continente, de 56,19% para a R.A. da Madeira e de 56,19% para a R.A. dos Açores. Assim sendo, é possível concluir que a DMU Continente é a região que apresenta um maior nível de eficiência na cobrança de receita média de imposto (tal como é possível aferir pelos indicadores anteriormente apresentados), seguido das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores. Em relação ao Continente, os resultados obtidos apontam para os seguintes níveis de eficiência: 66,62%, no Norte, 62,61%, no Centro, 77,25%, na A.M. de

Lisboa, 58,99%, no Alentejo e 68,22%, no Algarve. Segundo estes, a DMU mais eficiente, na arrecadação de receita média de IVA é a A.M. de Lisboa e a menos eficiente é o Alentejo.

Depois da síntese dos resultados relativos à variável eficiência, iremos seguidamente discutir os dados referentes à variável simplicidade.

Os resultados, referentes ao índice de simplificação fiscal segundo o qual quanto mais próximo de 100,00%, mais simples é o sistema, apontam para uma maior simplificação do sistema de taxa única de IVA, em comparação com o atual sistema de taxas diferenciadas. Isto é, os resultados indicam que o sistema de IVA proposto é o mais simples (98,55%), seguido do sistema de taxas diferenciadas em regime trimestral (86,91%) e, posteriormente, do sistema de taxas diferenciadas em regime mensal (60,73%). No que se refere aos ganhos de simplicidade, os dados sugerem que o sistema de taxa única de IVA seja mais simples, em comparação com o atual sistema de taxas diferenciadas, em 37,82 pontos percentuais para o regime mensal, e em 11,64 pontos percentuais para o regime trimestral.

Ao nível da simplicidade, os dados apresentados corroboram as conclusões dos autores Jason Clemens, Joel Emes, Rodger Scott (2003, pp. 61-62) e Marcos Cintra (2009, p. 25). Ou seja, o sistema proposto de taxa única de IVA é aquele que alcança maiores níveis de simplicidade (para além da eficiência e neutralidade). A nossa investigação, a partir dos resultados obtidos e de acordo com a metodologia definida, aponta no sentido de que o sistema proposto é mais simples, de mais fácil perceção, menos pesado e fiscalmente menos distorcivo (a taxa de IVA é aplicada de forma uniforme a todo o consumo).

Para João Amaral Tomaz (2012, p. 22), a taxa única de IVA é tecnicamente mais simples e economicamente mais vantajosa para as receitas públicas. De acordo com os resultados agora obtidos, podemos atestar que o nível de receitas médias, por agregado familiar, é largamente superior à receita média arrecadada pelo atual sistema de taxas diferenciadas. Nesse sentido, os resultados deste estudo corroboram, do mesmo modo, a conclusão deste autor, no sentido de que a não adoção de uma taxa única de IVA não se fica a dever a razões de racionalidade técnica, mas a razões de ordem política (Tomaz, 2012, p. 26).

No estudo de Fernando Albino admite-se que o sistema de taxa única de IVA apresenta ganhos de simplicidade. Todavia, apesar de concordar que a adoção do sistema vai simplificar a

aplicação do imposto, o autor refere que os contribuintes vão continuar a pagar outros tipos de impostos, tal como os impostos especiais sobre o consumo (Albino, 1999, p. 32). Neste sentido, o autor defende que o sistema de taxa única de IVA não é capaz de afastar, na totalidade, a complexidade tributária do sistema geral de tributação do consumo, uma vez que neste se compreendem outros impostos específicos sobre o consumo (IABA, ISP, IT e outros), cuja complexidade se mantém inalterada. Em relação à liquidação de outros tipos de taxas sobre o consumo, a presente investigação apenas versa sobre o imposto sobre o valor acrescentado (ignorando as demais realidades tributárias). Com efeito, no que toca à simplicidade de aplicação do imposto, os nossos resultados atestam as conclusões do autor, isto é, segundo a nossa análise ao instrumento de cobrança, é possível referir que o sistema de taxa única de IVA, do ponto de vista técnico, é mais simples de aplicar do que o sistema de taxas diferenciadas.

Roy Bahl, Sally Wallace, Schiau Laura-Liana e Moga Carmen concluem que a maior vantagem do sistema de taxa única de IVA é a simplificação (Bahl & Wallace, 2007, p. 399). Os mesmos autores defendem ainda que a complexidade é suscetível de configurar, na prática, um verdadeiro imposto oculto (Laura-Liana & Carmen, 2009, p. 344), na medida em que os custos de gestão e determinação do imposto são mais altos, enquanto no sistema de taxa única de IVA a mensuração é mais simples e límpida (os custos para a determinação dos valores são menores). Em relação à simplicidade, os resultados atestam as conclusões dos autores, isto é, a simplicidade decorre, antes de mais, da equação de apuramento do imposto em que as trocas económicas são tributadas à mesma taxa. Por outro lado, a adoção de uma taxa única de IVA, possibilita a redução das dificuldades de enquadramento fiscal e simplifica ainda a fiscalização do imposto.

A complexidade do atual modelo de IVA resulta, sobretudo, das dificuldades de enquadramento legal das operações económicas e de um grupo de regras fiscais que, na prática, permitem o enquadramento de várias operações económicas em várias taxas de IVA, provocando diversos problemas de interpretação e de aplicação das taxas. Assim, as dificuldades no enquadramento provocam dificuldades na fiscalização e incitam os contribuintes a recorrerem a estratégias de planeamento fiscal abusivo, como sejam evasão fiscal, fraude e elisão fiscal. No nosso entendimento, tendo em conta os resultados obtidos, a adoção de um sistema de taxa única permite a redução dos possíveis comportamentos abusivos pela parte dos sujeitos passivos de imposto, uma vez que a taxa é aplicada uniformemente a todas as transmissões de bens e prestações de serviços.

Em alternativa, a simplicidade do sistema de taxa única de IVA advém, sobretudo, da fórmula de cálculo do imposto em que todas as operações económicas são tributadas uniformemente. Por outro lado, devido à sua simplicidade de aplicação, o modelo é mais fácil de aplicar, de compreender e apresenta vantagens quanto ao enquadramento das operações económicas. Adicionalmente, o sistema simplifica a fiscalização do imposto pelos serviços e dificulta os possíveis comportamentos de fraude, evasão e elisão fiscal.

Após a exibição da síntese dos dados relativos à simplicidade do sistema de taxa única de IVA, iremos, em seguida, proceder à discussão dos resultados obtidos para a variável neutralidade, em confronto com o Estado da arte.

Em relação à neutralidade, os resultados para o sistema de taxa única de IVA, para todas as taxas propostas (16,85%; 17,20% e 23,00%), ao nível do Continente e das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, sugerem que o sistema é 100,00% neutro na cobrança de receita de IVA, em todas as unidades territoriais. Desta forma, o sistema proposto é mais neutro do que o atual modelo de taxas diferenciadas em 40,84 pontos percentuais para o Continente, em 47,80 pontos percentuais em relação à R.A. da Madeira e em 40,97 pontos percentuais em comparação com a R.A. dos Açores.

Quanto às unidades Norte, Centro, A.M. de Lisboa, Alentejo e Algarve os resultados alcançados sugerem um nível de neutralidade de 61,81%, no Norte, 59,63%, no Centro, 55,62%, na A.M. de Lisboa, 58,94%, no Alentejo e de 60,17%, no Algarve. A unidade territorial mais neutra é o Norte (61,81%) e a menos neutra, na cobrança de imposto, é a A.M. de Lisboa (55,62%). De acordo com os resultados obtidos, a DMU Norte é mais neutra, na cobrança do imposto, do que a DMU Centro em 2,18 pontos percentuais e em 6,19 pontos percentuais face à A.M. de Lisboa. Por outro lado, é superior em 2,87 pontos percentuais à DMU Alentejo e em 1,64 pontos percentuais à DMU Algarve.

Os resultados sugerem que o sistema de taxa única de IVA é mais neutro que o atual sistema de taxas diferenciadas em 38,19 pontos percentuais no Norte, em 40,37 pontos percentuais no Centro, em 44,38 pontos percentuais na A.M. de Lisboa, em 41,06 pontos percentuais no Alentejo e em 39,83 pontos percentuais no Algarve.



Na perspetiva de James Bickley, o sistema de taxa única de IVA torna a arrecadação do imposto mais neutra (Bickley, 2003, p. 91). Ao nível da neutralidade, os resultados obtidos sugerem que o sistema de taxa única de IVA, aplicado a todas as unidades territoriais, é mais neutro do que o sistema de taxas diferenciadas. De facto, aplicado o indicador de uniformização da cobrança do IVA, os dados obtidos demonstram que o sistema proposto é 100,00% neutro, isto é, quando aplicado às relações económicas o imposto não afeta as preferências estratégicas dos agentes económicos. O objetivo da adoção do sistema de taxa única de IVA é, apenas, de tributar a capacidade económica demonstrada nos atos de consumo e não a atividade económica realizada pelos sujeitos passivos de imposto. James Bickley conclui que as taxas diferenciadas distorcem as escolhas dos consumidores (Bickley, 2003, p. 91) e que o sistema de taxa única de IVA é o mais simples (Bickley, 2003, p. 91). Segundo a nossa investigação, a aplicação de uma taxa única de IVA sobre o consumo elimina a eventualidade de os agentes distorcerem as opções dos consumidores, visto que a taxa de IVA é aplicada de forma uniforme sobre todo o tipo de consumo.

Em relação à variável quantidade (hipótese de investigação 4), os resultados do IVA teórico, de acordo com o sistema de taxas diferenciadas, sugerem que a unidade territorial Continente arrecada, em média, por agregado, um valor de receita média de imposto de 1.696,77€, ao passo que a Região Autónoma da Madeira arrecada um valor médio de 1.199,81€ e a Região Autónoma dos Açores uma receita média de IVA de 1.024,99€. Importa aqui clarificar que o IVA teórico corresponde ao valor global médio, por agregado, de imposto que o Estado é capaz de arrecadar, sem despesa fiscal. Estes valores correspondem, no valor médio total da receita, por agregado, a 43,27%, no Continente, 30,60%, na R.A. da Madeira e 26,14%, na R.A. dos Açores. No que toca à quantidade de receita, o Continente é a unidade territorial que mais arrecada imposto, enquanto a R.A. dos Açores é a unidade que menos consegue arrecadar. A respeito das unidades territoriais do Continente, para o sistema atual de taxas diferenciadas, a DMU A.M. de Lisboa é aquela que arrecada, em média, um valor total de receita de IVA, por agregado, de 1.798,81€. Quanto às DMU Norte, Centro, Alentejo e Algarve, estas arrecadam, em média, por agregado familiar, os valores de 1.724,10€, 1.562,95€, 1.455,85€ e 1.718,74€, respetivamente.

No que toca à taxa única de IVA, para uma proposta hipotética de 16,85%, a DMU Continente arrecada uma receita média de IVA, por agregado familiar, de 3.452,32€. Para as DMU da R.A. da Madeira e da R.A. dos Açores, os resultados apontam para uma receita média de IVA, de

2.979,08€ e de 2.831,64€, respetivamente. Relativamente ao imposto médio, obtido através da taxa única de IVA, verificamos que, para uma taxa hipotética de 16,85%, a DMU Norte arrecada um valor médio de receita de 3.357,19€, a Centro uma receita média, por agregado, de 3.154,83€, a A.M.de Lisboa um valor de 3.892,69€, o Alentejo uma receita média de IVA de 2.972,85€ e a DMU Algarve, um valor médio de imposto de 3.437,74€.

Quanto à taxa única de IVA, agora para uma taxa hipotética de 17,20% os dados indicam um imposto médio, por agregado, de 3.523,94€ no Continente, de 3.040,96€ para a R.A. da Madeira e de 2.890,46€ na R.A. dos Açores. Aplicando uma taxa única de IVA de 17,20% obtemos os seguintes totais de receita média: um valor de 3.426,93€, no Norte, um montante de 3.220,36€, no Centro, uma receita média de 3.973,54€, na A.M. de Lisboa, 3.034,60 €, no Alentejo, e 3.509,14 €, no Algarve.

Considerando a proposta de 23,00%, os resultados apontam para uma receita média de IVA, por agregado, arrecadada no Continente de 4.712,24€ e nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores de 4.66,40€ e 3.865,15€, respetivamente. Entre as unidades territoriais, a DMU que mais arrecada receita de IVA, por agregado, em média, é o Continente. Em relação ao IVA teórico, arrecadado no Continente, para uma taxa única hipotética de IVA de 23,00%, os resultados obtidos apontam para os seguintes valores de receita: de 4.582,52€, no Norte, de 4.306,29€, no Centro, de 5.313,46€, na A.M. de Lisboa, de 4.057,89€, no Alentejo e de 4.692,46€, no Algarve.

Ao nível da arrecadação da receita os nossos resultados atestam as conclusões de Marcos Cintra, Shrivastava e Gupta e Andrei Grecu. Os autores concluem que o sistema de taxa única de IVA é capaz de garantir a cobrança da receita (Cintra, 2003, p. 80), aumentar a sua quantidade (Grecu, 2004, p. 18) e, ao mesmo tempo, aumentar a eficiência na arrecadação (Cintra, 2003, p. 90), bem como de financiar as necessidades públicas e de evitar o surgimento de injustiças na distribuição da carga fiscal (Shrivastava & Gupta, 2004, p. 36). Os resultados agora obtidos apontam para um aumento da receita média cobrada, em todas as taxas únicas de IVA propostas, em comparação com o sistema de taxas diferenciadas. Neste sentido, o sistema é capaz de garantir o nível de receita para financiar as necessidades públicas e, ainda, evitar as possíveis distorções na distribuição da carga fiscal sobre o consumo, através do alargamento da base tributável e da homogeneização da aplicação da taxa de imposto. Ainda de acordo com Andrei Grecu, o sistema em análise alcança ganhos de simplicidade, eficiência e neutralidade. Segundo

a nossa investigação, existem fortes evidências de que o sistema é uma alternativa viável e credível ao sistema de taxas diferenciadas. Adicionalmente, julgamos que a existência de um sistema mais simples e eficiente é um elemento de captação de investimento internacional para o território nacional.

Conforme vimos anteriormente, William Gale conclui que o sistema de taxa única de IVA proporciona a obtenção de ganhos de eficiência e simplicidade (Gale, 1999, p. 155). As conclusões do autor vão na direção dos nossos resultados, em que a aplicação de um sistema de taxa única de IVA proporciona a aquisição, em termos monetários, de maiores níveis de receita e, por outro lado, ganhos de simplicidade na aplicação e gestão do imposto. Este aspeto é, aliás, defendido por Sijbren Cnossen (2010, p. 2), em que todas as operações económicas devem ser tributadas de forma a potenciar as vantagens de simplicidade e neutralidade do imposto. Porém, apesar de este autor reconhecer os benefícios do sistema de taxa única de IVA, acaba por admitir que o modelo pode provocar um sistema menos justo (Gale, 1999, p. 155).

Ainda em relação ao sistema de taxa única de IVA, a National Tax Association-Tax Institute of America conclui que o sistema necessita de taxas de imposto demasiado elevadas para conseguir obter as receitas necessárias, é impopular, tanto entre políticos como eleitores, e atrai uma elevada visibilidade para os consumidores (National Tax Association-Tax Institute of America, 1974, p. 95). Acerca da impopularidade e visibilidade, a nossa investigação não procurou fornecer uma resposta clara e objetiva. Contudo, em relação à necessidade de o sistema aplicar taxas elevadas de IVA de forma a arrecadar a receita necessária, os nossos resultados indicam, para o contexto português, que a adoção de uma taxa única de IVA de 16,85% é capaz de obter a receita necessária e ainda de superar a receita cobrada pelo atual sistema de IVA.

Relativamente à variação da receita média de IVA, por agregado, para uma taxa hipotética de IVA de 16,85% (proposta para o modelo de IVA francês), comparativamente às receitas médias arrecadadas através do sistema de taxas diferenciadas, obtivemos uma variação das receitas médias de IVA de +103,46%, no Continente, +148,30%, na R.A. da Madeira, +176,26%, na R.A. dos Açores, +94,72%, no Norte, +101,85%, no Centro, +116,40%, na A.M. de Lisboa, +104,20%, no Alentejo e de +100,02%, no Algarve. Importa esclarecer que esta é uma diferença percentual entre as receitas médias, por agregado, da taxa única de IVA com as receitas médias de IVA das taxas diferenciadas.

Os resultados traduzem, em valores absolutos, para o sistema de taxa única de IVA de 16,85%, um aumento da receita média, por agregado, de: 1.755,46 €, no Continente, 1.282,31€, na R.A. da Madeira, 1.134,87€, na R.A. dos Açores, 1.633,09 €, no Norte, 1.591,88 €, no Centro, 2.093,88€, na A.M. de Lisboa, 1.517,00€, no Alentejo e de 1.719,00 €, no Algarve, em comparação com o atual sistema de taxas diferenciadas.

Com a adoção de uma taxa única de IVA de 17,20%, foram obtidas as seguintes variações, na receita média do IVA, por agregado familiar: +107,69%, no Continente, +153,45%, na R.A. da Madeira, +182,00%, na R.A. dos Açores, +98,77%, no Norte, +106,04%, no Centro, +120,90%, na A.M. de Lisboa, +108,44%, no Alentejo e +104,17%, no Algarve.

Os resultados alcançados, em termos absolutos, correspondem a um incremento de: 1.827,17€, no Continente, 1.344,19€, na R.A. da Madeira, 1.193,69€, na R.A. dos Açores, 1.702,83€, no Norte, 1.657,41€, no Centro, 2.174,73€, na A.M. de Lisboa, 1.578,75€, no Alentejo e 1.790,40€, no Algarve.

Para uma proposta de taxa única de IVA de 23,00%, os dados indicam uma variação da receita de: +177,72%, no Continente, +175,52%, na R.A. da Madeira, +277,42%, na R.A. dos Açores, +165,79%, no Norte, +175,52%, no Centro, +195,39%, na A.M. de Lisboa, +178,73%, no Alentejo e +173,02%, no Algarve.

Quanto à taxa única de IVA de 23,00%, os resultados sugerem um incremento de receita média, por agregado familiar de 3.015,47€, no Continente, 2.369,63€, na R.A. da Madeira, 2.168,38€, na R.A. dos Açores, 2.858,42€, no Norte, 2.743,34€, no Centro, 3.514,65€, na A.M. de Lisboa, 2.602,04€, no Alentejo e de 2.973,72€, no Algarve.

Os resultados do quadro 4.27 estão em linha com o estudo da Comissão do IVA que conclui que a adoção de um sistema de taxa única de IVA propicia um aumento das receitas do imposto superior ao atual sistema de taxas diferenciadas (Comissão do IVA, 1984, p. 63). Nesse estudo, a Comissão do IVA refere que a aplicação de um sistema de taxa única de IVA possibilitaria um aumento das receitas em 8,8% em comparação, em termos nominais, com o antigo sistema de tributação indireta (imposto de transações). Por outro lado, segundo esta Comissão, em termos reais, os aumentos da receita em sede de IVA seriam de 5,1%, no caso da adoção do sistema de taxa única. Em conformidade, os resultados alcançados atestam as conclusões da

Comissão, isto é, os resultados obtidos, em termos de pontos percentuais, sugerem um aumento da variação da receita média de IVA, em comparação com o atual sistema de taxas diferenciadas (quadro 4.28).

Quadro 4.27 – Resumo da Variação da Receita Média de IVA, por Agregados, em Termos Monetários

Unidades de Tomada de Decisão (DMU)	Receita Média Total por Agregado				Variação da Receita		
	Taxas Diferenciadas	Taxa Única de IVA			$\Delta 16,85\%$ - Taxas diferenciadas	$\Delta 17,20\%$ - Taxas diferenciadas	$\Delta 23,00\%$ - Taxas diferenciadas
		16,85%	17,20%	23,00%			
Continente	1 696,77	3 452,23	3 523,94	4 712,24	1 755,46	1 827,17	3 015,47
R.A. da Madeira	1 199,81	2 979,08	3 040,96	4 066,40	1 779,27	1 841,15	2 866,59
R.A. da Açores	1 024,99	2 831,64	2 890,46	3 865,15	1 806,65	1 865,47	2 840,16
Norte	1 724,10	3 357,19	3 426,93	4 582,52	1 633,09	1 702,83	2 858,42
Centro	1 562,95	3 154,83	3 220,36	4 306,29	1 591,88	1 657,41	2 743,34
A.M. de Lisboa	1 798,81	3 892,69	3 973,54	5 313,46	2 093,88	2 174,73	3 514,65
Alentejo	1 455,85	2 972,85	3 034,60	4 057,89	1 517,00	1 578,75	2 602,04
Algarve	1 718,74	3 437,74	3 509,14	4 692,46	1 719,00	1 790,40	2 973,72

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 4.28 – Variação da Receita em Pontos Percentuais

Unidades de Tomada de Decisão (DMU)	Variação da Receita (em %)			Variação em Pontos Percentuais			
	Taxas Diferenciadas	$\Delta 16,85\%$ - Taxas dif.	$\Delta 17,20\%$ - Taxas dif.	$\Delta 23,00\%$ - Taxas dif.	$\Delta 16,85\%$ - Taxas dif.	$\Delta 17,20\%$ - Taxas dif.	$\Delta 23,00\%$ - Taxas dif.
Continente	100,00%	203,46%	207,69%	277,72%	103,46 p.p.	107,69 p.p.	177,72 p.p.
R.A. da Madeira	100,00%	248,30%	253,45%	338,92%	148,30 p.p.	153,45 p.p.	238,92 p.p.
R.A. da Açores	100,00%	276,26%	282,00%	377,09%	176,26 p.p.	182,00 p.p.	277,09 p.p.
Norte	100,00%	194,72%	198,77%	265,79%	94,72 p.p.	98,77 p.p.	165,79 p.p.
Centro	100,00%	201,85%	206,04%	275,52%	101,85 p.p.	106,04 p.p.	175,52 p.p.
A.M. de Lisboa	100,00%	216,40%	220,90%	295,39%	116,40 p.p.	120,90 p.p.	195,39 p.p.
Alentejo	100,00%	204,20%	208,44%	278,73%	104,20 p.p.	108,44 p.p.	178,73 p.p.
Algarve	100,00%	200,02%	204,17%	273,02%	100,02 p.p.	104,17 p.p.	173,02 p.p.

Fonte: Elaboração própria.

No que respeita à arrecadação da receita, a Comissão refere que o sistema de taxa única é capaz de manter os níveis de receita (Comissão do IVA, 1984, p. 63). Segundo os nossos resultados, o sistema de taxa única, para além de ser capaz de preservar os atuais níveis de receita cobrada, possibilita igualmente um aumento dos níveis da receita.

Assim, é possível concluir que a receita média de IVA cobrada, por agregado familiar, através do sistema de taxa única, é superior ao atual sistema de taxas.

Para uma melhor análise dos resultados da investigação, apresentamos na figura 5.1 a resolução do nosso modelo de análise.

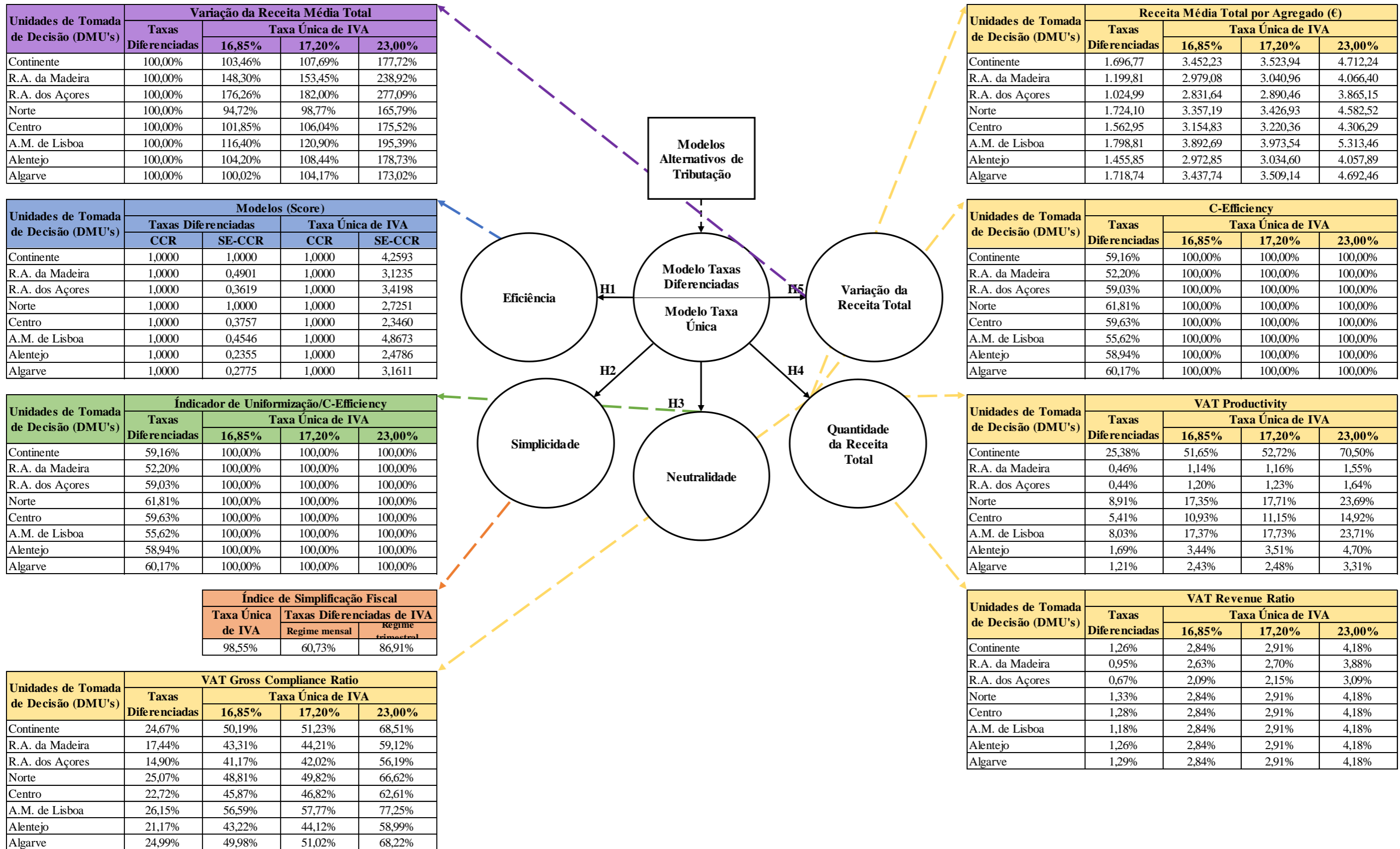


Figura 5.1 – Resolução do Modelo de Análise

Fonte: Elaboração própria.

Quanto à distribuição do imposto, concluímos que a distribuição da receita média de IVA, por unidades territoriais (DMU), não é idêntica para ambos os sistemas (taxas diferenciadas e taxa única de IVA). Em relação às taxas diferenciadas, os resultados apontam para a seguinte distribuição: 41% da receita é cobrada no Continente, 31% na Região Autónoma da Madeira e 26% na Região Autónoma dos Açores. Quanto ao Continente, os dados apontam para a seguinte distribuição da arrecadação da receita de IVA: 21% da receita arrecada é obtida na DMU Norte, 19% na unidade de produção Centro, 22% na DMU A.M. de Lisboa, 17% no Alentejo e 21% na unidade territorial Algarve (figura 5.2).

Quanto à distribuição da receita do IVA, segundo o sistema de taxa única de IVA, os resultados indicam para a seguinte distribuição da cobrança da receita: Continente (37%), R.A. da Madeira (32%), R.A. dos Açores (31%), Norte (20%), Centro (19%), A.M de Lisboa (23%), Alentejo (18%) e Algarve (20%).

Segundo os resultados, podemos concluir, de acordo com a metodologia DEA, que possível diminuir a carga fiscal na DMU Continente de 43% para 37%, no Norte de 21% para 20% e no Algarve de 21% para 20%, e aumentar a cobrança nas Regiões Autónomas da Madeira de 31% para 32%, nos Açores de 26% para 31%, na A.M. de Lisboa de 22% para 23% e no Alentejo de 17% para 18%. Por outro lado, de acordo com a metodologia definida, apenas a DMU Centro mantém o nível de arrecadação de receita cobrada de IVA.



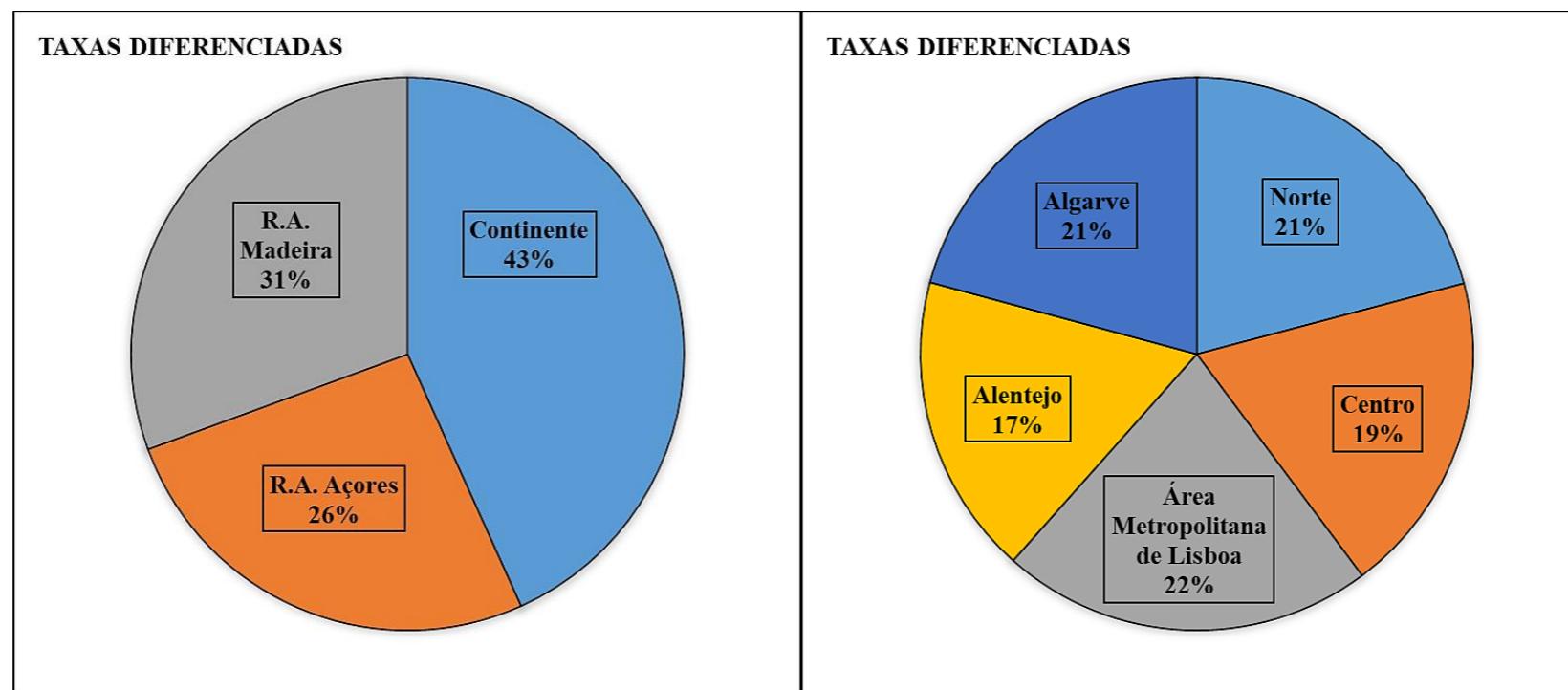


Figura 5.2 – Distribuição do Nível de IVA Arrecadado (Sistema de Taxas Diferenciadas de IVA)

Fonte: Elaboração própria.

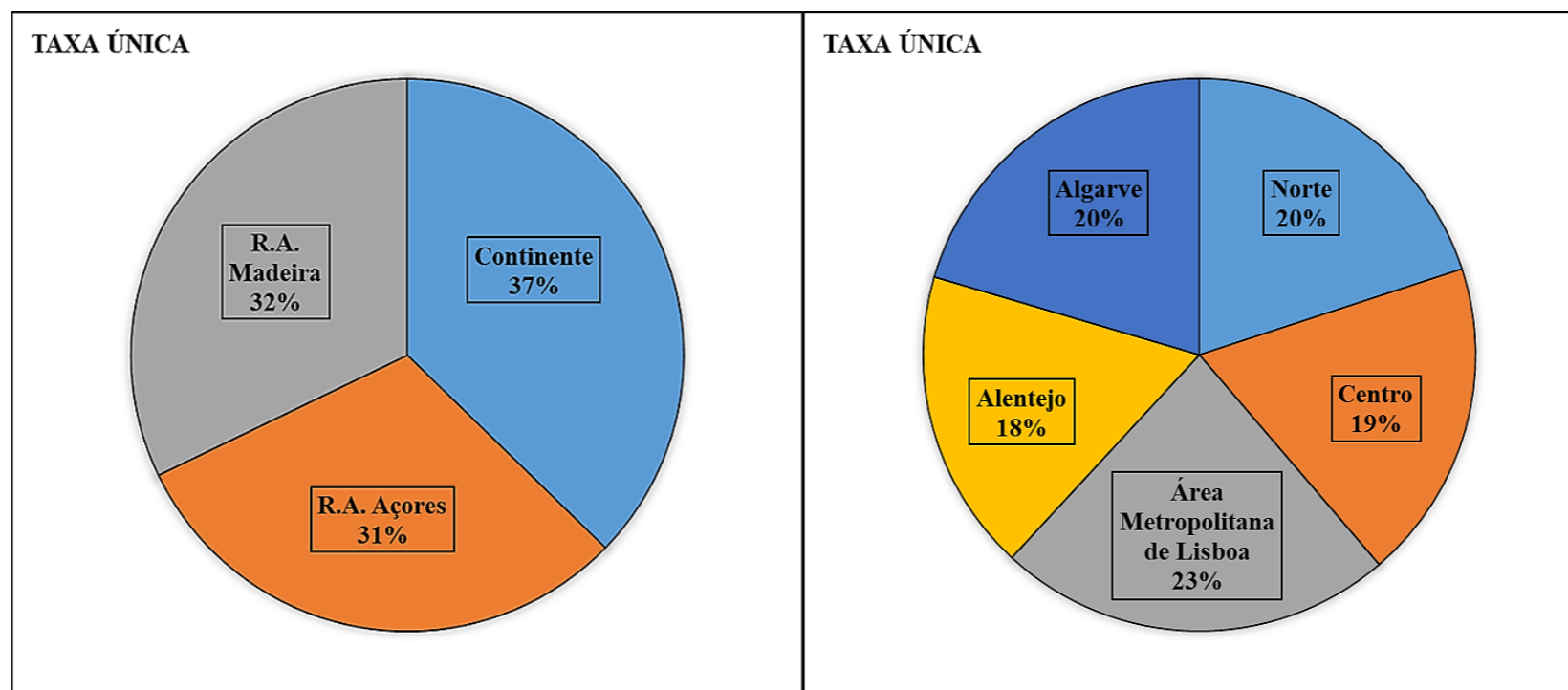


Figura 5.3 – Distribuição do Nível de IVA Arrecadado (Sistema de Taxa Única de IVA)

Fonte: Elaboração própria.

Para a avaliação dos resultados socorremo-nos de vários critérios de avaliação. Estes são, de facto, dimensões específicas dos objetivos da política pública que podem ser aplicadas no sentido de avaliar as opções políticas e/ou os méritos das políticas ou programas (Kraft & Furlong, 2018, p. 282). Por outro lado, também podem ser considerados como fundamentações para uma determinada política ou ação. Estes, de facto, estabelecem um conjunto de padrões objetivos e claros de forma a que a análise seja objetiva, clara e focada nas questões relevantes (Kraft & Furlong, 2018, p. 282). Os padrões, por sua vez, possibilitam a categorização das alternativas de acordo com as preferências dos intervenientes das políticas, nomeadamente dos decisores públicos. Nesse sentido, Hogwood e Gunn (1984, p. 219) referem que os critérios de avaliação devem ser escolhidos de acordo com a área política, o contexto, os recursos e o tempo disponível.

Na avaliação das políticas públicas são diversas as dimensões que são alvo de investigação e em que estas podem incluir diferentes elementos específicos. A lista é ampla e os intervenientes no processo de avaliação das políticas públicas raramente procuram abordar todas as dimensões e elementos. De igual modo, os critérios que podem ser aplicados são diversos, e a preferência de um ou vários depende, maioritariamente, dos aspetos que se pretende avaliar (Costa & Castanhar, 2003, p. 975).

Para a análise da política pública proposta e seus resultados, iremos utilizar um conjunto de sete critérios que julgamos serem os mais relevantes, atendendo ao objeto de investigação.

O critério da Aplicação diz respeito à necessidade de analisar a lógica dos princípios (elementos constitutivos) da política pública com a sua respetiva. Para o presente estudo, esta corresponde à análise da capacidade da administração fiscal para relacionar os princípios fiscais (eficiência, neutralidade e simplificada) com a função de cobrança de receita, sendo que a administração fiscal deve também cuidar de aplicar os princípios e normas relativas à imposição e à arrecadação do imposto. Por outro lado, são estudados os elementos constitutivos do sistema alternativo de tributação geral sobre o consumo (taxa única de IVA) no sentido de investigar se permitem, ou não, a eliminação dos efeitos distorcivos da atual política fiscal de taxas de IVA (taxas diferenciadas), tal como ela se acha desenhada.

Os elementos constitutivos selecionados, quanto à política pública de tributação geral sobre o consumo, em Portugal, são: a eficiência (respeita à concretização dos objetivos fiscais dos impostos (Carlos, 2005, p. 176-177)); a simplicidade (inclui a redução dos custos tanto para os sujeitos passivos de imposto como para a administrativa fiscal para apuramento da taxa efetiva (Teixeira, 2019, p. 55)) e a neutralidade (o princípio opõe-se a que bens e prestações de serviços semelhantes, concorrentes entre si, sejam tratadas de forma diferente (Gomes, 2006, p. 30)). Os resultados apurados, para todos os elementos, sugerem que o sistema de tributação geral sobre o consumo, de taxa única de IVA, é uma alternativa ao atual sistema de taxas diferenciadas, capaz de produzir mais receita pública, de acordo com os montantes de receita média apurados.

O critério da Economia permite a avaliação dos procedimentos de implementação das políticas públicas. Em relação às políticas fiscais, o critério está centrado, tão-somente, nos *outputs*. Este critério permite avaliar, na presente investigação, a eficiência, simplicidade e neutralidade dos sistemas de IVA em investigação, além da quantidade receita arrecadada. No que se refere a esta investigação, o critério diz respeito à execução da receita do imposto. O critério recorre aos seguintes elementos de avaliação: a economicidade (nível de *inputs*), a produtividade (nível de *outputs*) e a eficiência económica (relação entre os *inputs* e os *outputs*). Reis (1976, p. 51) refere que os *outputs* são o elemento mais suscetível de avaliação da ação pública. Os dados obtidos, relativos ao sistema de taxa única de IVA, alcançados através da metodologia DEA, sugerem que a receita média de imposto cobrada pelo sistema proposto, é superior, em quantidade, às receitas de IVA arrecadadas através do sistema de taxas diferenciadas de IVA (*outputs*), tendo em conta o rendimento disponível (*inputs*). O sistema de taxa única de IVA apresenta, de facto, uma eficiência económica superior ao sistema de taxas diferenciadas.

O critério da Eficiência permite analisar o desempenho da uma dada política em dois aspetos: em primeiro lugar, auxilia a avaliação da conformidade da execução dos métodos e, em segundo lugar, relaciona os *inputs* (recursos) e os *outputs* (produtividade). Schiefer, Bal-Döbel, Batista, Döbel, Nogueira e Teixeira (2006, p. 214) apresentam a relação entre os resultados da ação e recursos alocados. No que toca aos resultados, é possível observar, segundo o critério da eficiência, que o nível de eficiência do atual sistema de taxas de IVA é inferior ao sistema de taxa única de IVA. Em relação ao presente estudo, o critério da eficiência visa observar a melhor forma de arrecadação de IVA, em termos económicos, com o mínimo de distorções provocadas pelo fator fiscal. Nesse sentido, os resultados traduzem, assim, em termos de receita, os efeitos

e impactos da adoção do sistema de taxa única de IVA, (ao nível da cobrança do imposto. Por outro lado, os resultados estão enquadrados com a maioria das conclusões dos diversos estudos de natureza fiscal e económica.

O critério dos Processos corresponde à necessidade de atestar se um determinado processo ou procedimento de uma política pública pode ser simplificado ou realizado de forma mais eficiente. A análise, de ambos os modelos, demonstrou que o sistema de taxa única de IVA é mais simples de aplicar do que o atual sistema. Por outro lado, ao nível da eficiência do processo, a revogação das várias taxas e a redução das isenções, deduções e regimes especiais, permite a adoção de um processo de cobrança de receita mais simples e eficiente.

O critério do Impacto compara os resultados dos programas de ação pública com as ações formais de execução das políticas públicas. Este critério corresponde, neste trabalho, à aplicação de um conjunto de indicadores de forma a observar, medir e avaliar os impactos das políticas - eficiência técnica; eficiência-C; receita, produtividade e cumprimento do IVA; simplicidade e uniformidade da cobrança. Os resultados obtidos através dos indicadores sugerem, em termos comparativos, que o sistema de taxa única de IVA obtém melhores níveis de desempenho ao nível da arrecadação de receita que o sistema de taxas diferenciadas. Adicionalmente, o impacto do sistema proposto, na cobrança de receita, é superior ao atual sistema, uma vez que gera a obtenção de maiores quantidades de receita, de melhores níveis de neutralidade (visto que as operações económicas são tributadas de forma uniforme), de um melhor nível de cumprimento das obrigações públicas de arrecadação de receita por parte do Fisco e, ainda, ganhos de simplicidade na aplicação do imposto e no cumprimento das obrigações declarativas.

O critério dos Resultados representa a observação dos resultados obtidos através da comparação dos efeitos das políticas. Posto isto, este critério diz respeito à comparação dos resultados obtidos pelos indicadores, com o intuito de avaliar os efeitos do modelo proposto – o modelo de taxa única. Este critério, está diretamente relacionado com o critério do Impacto e recorre a dados quantitativos para avaliar e testar se a política está diretamente associada às alterações nos resultados (HM Treasury, 2011, p. 69). As alterações ao nível da receita do imposto, para a investigação, estão diretamente relacionadas com a alteração do sistema de taxas.

O critério da Viabilidade retrata a probabilidade de sucesso, ou insucesso, de uma dada política alternativa. Na presente investigação, este corresponde à capacidade de a administração fiscal conseguir executar corretamente uma dada política fiscal alternativa (viabilidade administrativa) e a capacidade, disponibilidade e confiabilidade técnica para implementar a dita política fiscal (viabilidade técnica). Segundo os resultados, o sistema de taxa única de IVA é técnica e administrativamente mais viável, em comparação com o atual sistema. Isto verifica-se uma vez que o sistema de taxa única de IVA não pode provocar perdas de receita, devendo, pelo menos, conseguir manter os atuais níveis de receita, sob pena de não ser viável, à luz dos princípios da sustentabilidade financeira e da prudência. Tendo em consideração os dados obtidos, segundo a metodologia previamente definida, o sistema de taxa única de IVA consegue não só manter os atuais níveis de receita como, ainda, produzir excedente de receita.

Para além dos critérios de avaliação supra identificados julgamos também relevante observar os resultados segundo a perspetiva dos modelos teóricos de avaliação.

Assim, segundo o modelo Funcional (relacionado com o critério dos Processos), os resultados sugerem uma melhoria efetiva da arrecadação da receita do imposto. Para este modelo, o principal objetivo da política pública fiscal proposta, nomeadamente a adoção do sistema de taxa única de IVA, é de aperfeiçoar o sistema de tributação geral sobre o consumo, no que diz respeito à arrecadação de receita. De acordo com a nossa análise, o sistema de taxa única de IVA, para além de ser o mais eficiente na arrecadação do imposto acarreta, também, uma melhoria significativa através do incremento da simplificação e neutralidade do modelo.

Um outro modelo é do Sistema (relacionado com o critério da Economia). Este critério está, fortemente, associado ao conceito de caixa negra que, por sua vez, se refere a um sistema em que o interior e os elementos internos são desconhecidos sendo que apenas podem ser desvendados através de observação e/ou manipulação externa (Chiavenato, 2004, p. 419). Segundo Martinelli, Ventura, Liboni e Martins (2012, p. 42), o investigador, de acordo com este critério, tem a possibilidade de explorar a transformação das entradas e saídas do sistema para, a partir dessa exploração, conseguir retirar deduções. No que respeita à nossa análise, esta é fundada nas necessidades crescentes de obtenção de receita (*inputs*) e nas respostas do sistema (*outputs*). Na presente investigação, a resposta do sistema é a adoção de um sistema alternativo

que seja mais simples, mais perceptível e capaz de arrecadar maiores níveis de receita ou que, pelo menos, consiga preservar os atuais níveis de receita (*output*).

O modelo da Racionalidade Absoluta está relacionado com a análise dos resultados e discorre da premissa de que as decisões do Estado, sobretudo em matéria fiscal, são racionais e as opções de tributação refletem a seleção de um modelo considerado mais eficiente, em detrimento de outras alternativas menos eficientes. Os resultados da investigação apontam para o sistema de taxa única de IVA como uma alternativa racional (Estado como *homo economicus*), em que a Administração Fiscal age de forma estritamente racional (racionalidade absoluta), visando maximizar a receita. Um dos objetivos da metodologia DEA é a máxima eficiência dos *outputs* e, neste sentido, os resultados obtidos traduzem a maximização da cobrança da receita de IVA.

Para além da Racionalidade Absoluta, os resultados podem ser observados segundo o modelo da Racionalidade Limitada, segundo o qual a informação é limitada, o contexto é de incerteza e a solução que satisfaz é suficiente. De acordo com Lorino (1992, p. 109), a escolha de uma dada alternativa é baseada em informação incompleta e na incerteza. Neste sentido, os resultados, para o sistema de taxa única de IVA, são observados com base em informações incompletas (as variáveis conhecidas são, apenas, o rendimento disponível, consumo e o imposto) e com um nível de incerteza elevado (margem de erro é constante e elevada). Por outro lado, a seleção da proposta alternativa (taxa única) é baseada, segundo o modelo, na preferência por uma política pública fiscal que contribua para a cessação de uma necessidade pública e na introdução de um modelo suficientemente capaz de manter os níveis de arrecadação de receita fiscal.

O sistema de taxa única de IVA configura uma política pública fiscal alternativa e, em simultâneo, um apuramento do sistema de tributação do consumo na perspetiva da eficiência e da simplicidade<sup>9</sup>. Posto isto, consideramos importante observar os resultados de acordo com o modelo Incremental. Para Franklin (2020, p. 141), não é possível aos decisores públicos tomarem uma decisão que altere significativamente o *status quo* do atual sistema de taxas visto que as decisões presentes estão condicionadas pelas decisões tomadas no passado. Veja-se, por exemplo, o caso de Portugal, em que o sistema de taxas diferenciadas foi adotado no ano de

---

<sup>9</sup> Lembra-se que a presente investigação não considera tratar os aspetos dessa política referidos no artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa.

1986, com a adesão à CEE, e constitui o paradigma adotado nas sucessivas diretivas IVA, sendo igualmente adotado pela quase totalidade dos Estados Membros. A taxa única de IVA possibilita, no espírito do modelo incremental, a adoção de uma alteração do processo de cobrança de receita e não do sistema, ao invés da transformação do sistema de tributação geral do consumo. A adoção de um sistema de taxa única de IVA, de forma incremental, possibilita que sejam notados um número restrito de efeitos da proposta (que dizem respeito aos efeitos das taxas de 16,85%, 17,20% e 23,00%).

O desenvolvimento posterior dos modelos da Racionalidade e Incremental resultou no modelo da Sondagem Mista. Para Fraklin (2020, pp. 141-142), os resultados do sistema de taxa única de IVA podem ser observados através de dois prismas: os fundamentais, associados à racionalidade, que devem ser observadas numa perspetiva macro e que são estruturantes e estratégicos (quantidade e variação da receita; nível de eficiência, simplicidade e neutralidade da cobrança do imposto e princípios estruturantes); e os incrementais, que derivam das decisões detalhadas e fundamentais (incidência; base tributável; tipo e quantidade de isenções e deduções; taxas; regimes especiais e tipos de sistemas de cobrança). O modelo é alicerçado na flexibilidade, isto é, na capacidade de acolher diversas perspetivas de tributação geral indireta, especialmente no que toca aos instrumentos. Os decisores devem ser, também, capazes de observar, no desenho da política, os pontos realmente importantes para o conteúdo da política pública fiscal. Por outro lado, é importante que o sistema tenha em atenção as necessidades de receita fiscal do Estado.

Após a apresentação da síntese e da discussão dos resultados, iremos, no próximo e último capítulo, exhibir as principais conclusões e limitações da presente investigação, os respetivos contributos e, ainda, as sugestões para possíveis investigações futuras.

## CAPÍTULO 5 – CONCLUSÃO E PISTAS PARA TRABALHOS FUTUROS

---

*“Ciência consiste em agrupar factos para que leis gerais ou conclusões possam ser tiradas deles.”*

Charles Darwin, [1888], 1958

A presente investigação propôs-se a cumprir o objetivo de analisar dois sistemas de tributação, em sede de IVA, completamente distintos, em termos de eficiência, simplicidade e neutralidade, por unidades territoriais (NUTS II). Neste sentido, tendo percorrido, ao longo dos capítulos, os objetivos específicos da investigação iremos, no presente capítulo, expor algumas das considerações retiradas, referir alguns dos limites da investigação, bem como identificar possíveis contributos e sugestões para futuros trabalhos. Adicionalmente, no presente capítulo, será descrita uma síntese geral da investigação com as respetivas respostas ao modelo de análise e pergunta de partida.

### 5.1. Conclusão Geral da Investigação

O estudo da política pública fiscal, sob a ótica da análise das políticas públicas, tem vindo a alcançar um lugar de destaque. A sua crescente importância advém da necessidade de observar como é realizada a repartição dos encargos pelos contribuintes, a estrutura e foco dos gastos públicos e como são definidos os mecanismos de arrecadação de receita - base tributária, isenções e benefícios fiscais e estruturas administrativas de gestão do imposto.

A presente investigação procura compreender os possíveis resultados da adoção do sistema de taxa única de IVA na arrecadação da receita, tendo em consideração os princípios da eficiência, da simplicidade e da neutralidade. Nesse sentido, foi definida a seguinte pergunta de partida:

*Em que medida a adoção de um modelo de taxa única de IVA contribui para a simplicidade, para a neutralidade e para a eficiência na arrecadação de receita e, ao mesmo tempo, para uma melhor distribuição do IVA por regiões?*

A necessidade de direcionar a administração fiscal para uma gestão mais eficiente e para a obtenção de melhores resultados leva à necessidade de serem adotadas novas metodologias de controlo, planeamento e avaliação da atividade dos serviços públicos fiscais. Com esta



necessidade em mente, a metodologia DEA é um instrumento importante para a verificação da eficiência da cobrança da receita pública. Na presente investigação, para a observação da eficiência da cobrança, foi levado em conta o rendimento médio dos agregados, por regiões e por tipos de bens e serviços.

A medição da eficiência foi desenhada por Farrel, em 1957, que desenvolveu uma abordagem baseada em limites de eficiência, não paramétrica, para avaliar e medir a eficiência das unidades produtivas, através da fronteira de eficiência. Esta medida, por sua vez, ficou conhecida como eficiência técnica. A metodologia DEA foi introduzida por Charnes, Cooper e Rhodes, em 1978, ficando conhecida como modelo CCR. Para o modelo DEA, os centros de produção de políticas públicas são vistas como unidades de tomada de decisão (DMU) e é nestas que são tomadas as decisões, cujo desempenho é observado através de um conjunto de entradas (*inputs*) e saídas (*outputs*) bem como através da sua relação (interdependência). Por outro lado, de acordo com o índice, a eficiência é medida através de uma escala entre 0 e 1, em que as unidades são eficientes quando alcançam um índice igual a 1.

Recorrendo à metodologia DEA, para cada um dos sistemas de IVA – taxas diferenciadas e taxa única –, propusemo-nos observar os seguintes aspetos:

- (i) Analisar a eficiência da arrecadação de receita de IVA, considerando que as DMU (unidades de produção) podem incrementar as receitas (*outputs*) mantendo o mesmo nível de rendimento disponível (*inputs*);
- (ii) Analisar a produtividade da Administração Fiscal por unidades territoriais, tendo em consideração que o nível de receita do imposto geral sobre o consumo pode aumentar ou diminuir, de acordo com o consumo médio dos agregados (por tipos de bens e serviços) e com o rendimento disponível;
- (iii) Analisar a eficiência de cada uma das unidades territoriais (DMU), tendo em conta um conjunto de 66 tipos de bens e serviços consumidos pelos agregados familiares;
- (iv) Comparar os níveis de eficiência técnica de cada DMU (unidade territorial) no sentido de observar qual a unidade de produção mais eficiente (através de um sistema de *ranking*),

e qual exibe as melhores práticas de arrecadação de receita (usando indicadores de *benchmarking*);

(v) Adotar o conceito de supereficiência à função de cobrança de receita, possibilitando assim uma maior discriminação dos serviços fiscais inseridos numa determinada unidade territorial, que apresentam um nível de eficiência máximo (*score=1*).

A aplicação da metodologia DEA permitiu aferir a eficiência técnica da arrecadação de receita, por regiões e classificar as mesmas de acordo com os índices de eficiência. Os resultados dos índices sugerem que as DMU são eficientes (*score=1*), independentemente do sistema de tributação geral sobre o consumo e da região. Devido a um problema estrutural do modelo DEA, para os modelos radiais (CCR e BCC), por vezes é impossível referir de forma concreta e objetiva qual é a unidade territorial mais eficiente na cobrança de receita de IVA. Devido a esta limitação, foi necessário aplicar a noção de supereficiência de Andersen e Petersen, definida em 1993.

Na segunda fase da análise à eficiência das unidades territoriais (DMU) que tinha como meta analisar quais as DMU mais eficientes, os resultados do índice evidenciam que existem diferenças no nível de eficiência entre as DMU mais eficientes. Por outro lado, a noção de supereficiência também contribuiu para verificar que o nível de eficiência do sistema de taxa única de IVA é superior (*score>1*) à do atual sistema de taxas (*score<1*).

Em síntese, podemos concluir que o sistema de taxa única de IVA apresenta as seguintes vantagens em relação ao atual sistema de taxas diferenciadas (ao nível administrativo, da gestão da política fiscal, das obrigações fiscais e da repartição dos benefícios e custos):

(i) A aplicação de uma taxa única de IVA simplifica a relação fiscal entre o contribuinte e a Administração Fiscal. Esta simplificação elimina a necessidade de os sujeitos passivos de imposto realizarem o apuramento do IVA de forma separada (mensuração do valor do imposto por taxa). Por outro lado, a aplicação de uma taxa única, sobre todas as transações económicas, facilita a estimativa da receita do imposto e torna as regras e as obrigações fiscais mais simples e de fácil compreensão;

(ii) Possibilita a eliminação do tratamento diferencial, em sede de taxas de IVA, entre os bens e serviços semelhantes. A doutrina fiscal defende que o próprio princípio da igualdade e simplicidade fiscal reclamam que os bens e serviços semelhantes devem ser tributados à mesma taxa de imposto (Ebrill, Keen & Perry, 2001, p. 79; Cnossen, 1987, p. 559). A existência de taxas diferenciadas de IVA incentiva, nos agentes económicos, ao enquadramento incorreto das operações económicas em IVA em listas de taxas mais baixas, com evidente prejuízo para a receita fiscal, pondo em causa uma justa administração do imposto;

(iii) Proporciona um aumento da receita de IVA. De acordo com a presente investigação, e em linha com o estudo de Agha e Haughton (1996, p. 303), a evidência sugere que os sistemas de taxas diferenciadas de IVA prejudicam a arrecadação da receita. Isto é, a diferença entre as receitas reais de IVA e as receitas estimadas é significativamente menor quanto menor for o número de taxas de IVA em vigor;

(iv) Uma das vantagens práticas do sistema de taxa única de IVA é que esta ajuda a limitar o número de pedidos de reembolso, tanto pelas empresas exportadoras como pelos demais sujeitos passivos que estejam em situação de crédito de imposto. Assim, é possível concluir que a adoção de uma taxa única de IVA possibilita não só a limitação dos pedidos de reembolso, como também a redução da carga burocrática (seja para as empresas, seja para os serviços fiscais) e, conseqüentemente, um aumento da eficiência;

(v) A introdução de um sistema de taxa única rompe com o *status quo* do atual sistema de taxas diferenciadas. Um dos argumentos dos defensores do atual sistema de IVA é alicerçado na perspectiva da necessidade de existência de medidas sociais de diferenciação ou isenção de taxas de IVA (presença do denominado IVA social) e de estatuto. Esta realidade resulta dos atores políticos que defendem o atual modelo de imposto (Albuquerque, 2003, p. 28) e que se posicionam contra a procura de modelos alternativos que caminhem no sentido de aprimorar o sistema de IVA. De facto, em linha com os estudos suprarreferidos, existe uma preferência política de manter o modelo existente, desde logo pelo receio de perder receita. Por outro lado, ao permitirem algum nível de diferenciação, os atores políticos indicam que estão dispostos a conviver com as dificuldades do sistema de taxas diferenciadas, ainda que isso signifique o aumento da

vulnerabilidade do sistema e uma maior erosão da base tributável. Todavia, o sistema de taxa única não leva em conta os problemas sociais e de regressividade, já referidos;

(vi) A adoção do sistema de taxa única de IVA diminui a fraude e a evasão fiscal por parte dos contribuintes. Nesta matéria, podemos concluir que uma fiscalização por parte dos serviços da administração fiscal à contabilidade tornariam mais fácil o controlo deste fenómeno. Porém, os adeptos do sistema de taxas diferenciadas indagam quanto à certeza de que todas as transações serão efetuadas por intermediários financeiros, defendendo que nem todas as trocas comerciais passam obrigatoriamente pelo sistema bancário (Albuquerque, 2007, p. 45);

(vii) A adoção de um sistema de taxa única de IVA proporciona uma melhor fiscalização e controlo das obrigações fiscais pela parte da Administração Fiscal. O sistema proposto permite a verificação cruzada entre o imposto liquidado e deduzido entregue mensalmente pelos agentes económicos na plataforma e-fatura. A entrega dos documentos, relativos às trocas comerciais, por via eletrónica, possibilita uma melhor fiscalização da informação entregue pelos sujeitos passivos de imposto e do método indireto subtrativo (pagamento fracionado do tributo devido pelos vários intervenientes do circuito económico). No caso do atual sistema de taxas diferenciadas, a fiscalização é complexa uma vez que necessita do controlo permanente do IVA apurado (diferença entre o IVA dedutível e liquidado) e a conferência dos registos contabilísticos dos sujeitos passivos de imposto. Por outro lado, uma das supostas desvantagens do sistema de taxas diferenciadas, em comparação com o sistema proposto, são o tempo e recursos necessários para o apuramento realizado pelas empresas e, posteriormente, para a sua fiscalização pela administração fiscal. Pelo contrário, no sistema de taxa única de IVA, o tempo e recursos alocados ao apuramento do imposto e à subsequente fiscalização dos registos é menor dado que o trabalho fica apenas concentrado nas operações efetuadas a montante e a jusante;

(viii) O sistema de taxa única de IVA oferece à economia uma nova robustez, aumentando o poder de compra dos consumidores e, ainda, uma maior transparência ao nível fiscal. Siqueira (2001, p. 17) defende, em relação à transparência fiscal, que o sistema de taxa única de IVA é, sem sombra de dúvidas, uma hipótese a ter em consideração pela administração fiscal.

No início da investigação definimos a pergunta de partida, o modelo de análise e as hipóteses de investigação, com base nos objetivos delineados. Após a realização da análise, apresentação e discussão, com recurso ao Estado da arte, dos resultados alcançados, estamos em condições de responder à pergunta de partida.

*Ao nível da simplicidade.*

A resposta à pergunta de partida, em relação à simplicidade, não é alcançada através do modelo DEA, mas sim por intermédio da análise do instrumento de cobrança do imposto. Com este objetivo, procedemos à análise do nível da simplicidade dos sistemas (taxas diferenciadas e taxa única de IVA) em dois aspetos: o primeiro, relacionado com o instrumento de arrecadação, isto é, a análise da fórmula de cálculo do imposto, e o segundo relacionado com a análise do cumprimento das obrigações fiscais pelos sujeitos passivos de imposto (aplicação do índice de simplicidade fiscal).

Os resultados obtidos demonstram que o sistema de IVA proposto é o mais simples (obtendo um resultado de 98,55%) do que o atual sistema de taxas diferenciadas (regime trimestral (86,91%) e mensal (60,73%)). É pertinente relembrar que quanto mais próximo de 100,00% mais simples é o sistema. No que se refere aos ganhos de simplicidade, os dados apontam para que o sistema de taxa única de IVA seja mais simples, em comparação com o atual sistema de taxas diferenciadas, em 37,82 pontos percentuais para o regime mensal e em 11,64 pontos percentuais, para o regime trimestral.

A simplicidade do sistema de IVA proposto deriva, principalmente, da fórmula de cálculo do imposto em que todas as operações económicas são tributadas uniformemente. Por outro lado, devido à sua simplicidade de aplicação, o modelo é mais fácil de aplicar, de compreender e apresenta vantagens quanto ao enquadramento das operações económicas. Por último, o sistema simplifica a fiscalização do imposto pelos serviços e dificulta os possíveis comportamentos de fraude, evasão e elisão fiscal.

*Ao nível da neutralidade.*

Em relação à neutralidade da arrecadação do IVA, os resultados foram mensurados através do Indicador de Uniformização da Cobrança (baseado no *C-Efficiency ratio*). Segundo o indicador, quando o consumo é tributado de forma uniforme, é obtido um valor de 100%.

De acordo com os resultados obtidos, relativamente ao sistema de taxa única de IVA, para todas as taxas únicas propostas (16,85%; 17,20% e 23,00%), concluímos que as DMU Continente e Regiões Autónomas da Madeira e Açores são 100,00% neutras na arrecadação de receita de IVA, em comparação com o atual sistema de taxas diferenciadas. Os resultados mostram que o sistema de taxa de IVA proposto é mais neutro do que o atual modelo de taxas diferenciadas em todas as unidades – Continente (40,84 pontos percentuais), R.A. da Madeira (47,80 pontos percentuais) e Açores (40,97 pontos percentuais).

Em relação às unidades territoriais Norte, Centro, A.M. de Lisboa, Alentejo e Algarve, para o sistema de taxa única de IVA, os resultados apontam para um nível de neutralidade superior ao atual sistema de taxas diferenciadas, para todas as DMU analisadas (Norte (61,81%), Centro (59,63%), A.M. de Lisboa (55,62%), Alentejo (58,94%) e Algarve (60,17%)). Assim, segundo os dados obtidos, a unidade territorial Norte é a mais neutra na cobrança de imposto, enquanto a A.M. de Lisboa é aquela que, segundo a metodologia definida no capítulo 4, é a menos neutra na arrecadação de IVA.

*Ao nível da eficiência.*

Tendo em conta os resultados alcançados, de acordo com a metodologia DEA, podemos concluir que o sistema de taxa única de IVA é mais eficiente do que o sistema de taxas diferenciadas na cobrança de receita. A este facto atestam as perspetivas defendidas pela maioria dos autores, que defendem que a adoção de uma única taxa de IVA conduz a um incremento da eficiência na arrecadação do IVA.

Os resultados da eficiência técnica, no que respeita à cobrança do IVA, para o sistema de taxas diferenciadas, indicam que a DMU mais eficiente é o Continente, em detrimento das Regiões Autónomas da Madeira e Açores. Em relação ao sistema de taxa única de IVA, os resultados

revelam que a unidade territorial mais eficiente, na cobrança do IVA, é o Continente, seguido das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.

Ao nível das DMU Norte, Centro, Área Metropolitana de Lisboa, Alentejo e Algarve os dados indicam, para o sistema das taxas diferenciadas de IVA, que a unidade territorial mais eficiente é a DMU Norte, em comparação com as restantes. Em relação ao sistema de taxa única de IVA, os resultados sugerem que a DMU mais eficiente, na cobrança de imposto, é a unidade Área Metropolitana de Lisboa, acompanhada pelo Algarve, Norte e Alentejo, e a menos eficiente é o Centro.

*Ao nível da distribuição do IVA por regiões.*

No que toca à distribuição do IVA, por regiões, mediante adoção de um sistema de taxa única de IVA, os resultados sugerem, de acordo com os critérios metodológicos definidos no capítulo 3, que a distribuição da carga fiscal é mais homogénea pelas regiões (NUTS II) do que os atuais critérios de arrecadação do imposto (sistema de taxas diferenciadas).

## **5.2. Contributos Teórico-Práticos da Investigação**

No diz respeito às contribuições da investigação para a temática, esta é traduzida essencialmente em vários pontos diferenciadores e inovadores.

A primeira contribuição do estudo diz respeito à discussão, na área das políticas públicas fiscais, dos conceitos relacionados com a eficiência na cobrança da receita de IVA. De entre as noções discutidas estão a eficiência técnica e a supereficiência. A eficiência da cobrança da receita pública pode ser classificada como eficiência técnica, e trata da eficiência da arrecadação da receita (IVA teórico ou potencial). Posto isto, ao nível da presente investigação, a eficiência técnica é um indicador que observa a capacidade da administração fiscal (unidades de produção) de maximizar a quantidade de receita média de IVA arrecadada, tendo em conta o rendimento disponível dos agregados familiares. O conceito adotado na investigação, é baseado na perspetiva de que na mesma fronteira de eficiência existem diversas DMU que são eficientes, sendo que umas são mais eficientes do que outras. Os resultados obtidos sugerem que todas as unidades são eficientes ( $score=1$ ), segundo o modelo CCR. Todavia, aplicada a noção de

supereficiência, foi observado que o sistema de taxa única de IVA é o mais eficiente, em comparação com o atual sistema de taxas diferenciadas, independentemente dos aumentos ou reduções dos *inputs/outputs*. Consequentemente, foi possível realizar ordenações (através do sistema de *ranking*) das unidades mais eficientes.

Uma outra contribuição advém da aplicação da metodologia DEA (modelo CCR e SE) à análise da arrecadação de receita. A aplicação do DEA à investigação, respeitou à análise da eficiência e foi aplicada à função de arrecadação do Estado. Presentemente, a eficiência da cobrança é um dos fatores decisivos para uma melhor arrecadação de tributos. Para medir a eficiência através da metodologia DEA, foram utilizadas as seguintes variáveis: o rendimento disponível (*inputs*), que retrata todas as fontes de rendimento dos agregados (trabalho por conta de outrem; trabalho por conta própria; propriedade e capital; pensões; transferências sociais e outras transferências, de agregados e outras n.e.), e a despesa total média por agregado (*inputs*), acrescido de imposto, para ambos os sistemas de tributação (taxas diferenciadas e taxa única). Como resultado, obtivemos e analisámos 66 tipos de transmissões de bens e prestações de serviços.

O terceiro contributo da investigação decorre da análise do nível de eficiência da cobrança do IVA (pela administração fiscal), por Regiões (NUTS II). Os resultados da análise da eficiência técnica, de sete unidades territoriais, apontam para a existência de desempenhos, notavelmente, diferenciados. A ordenação das unidades (DMU), pelo nível de eficiência, demonstrou que a unidade Continente é a mais eficiente na arrecadação de receita média de IVA, por agregado, face às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores (seja de acordo com o atual sistema de taxas diferenciadas, ou de acordo com o sistema de taxa única de IVA (para todas as taxas propostas)). Por outro lado, no que respeita às unidades Norte, Centro, A.M. de Lisboa, Alentejo e Algarve, a DMU mais eficiente, na cobrança de receita de IVA, para o sistema de taxas diferenciadas, é a unidade Norte, enquanto no sistema de taxa única de IVA é a DMU Área Metropolitana de Lisboa.

O quarto contributo da investigação resulta da medição e comparação da variação da receita média de IVA, ao nível de eficiência da administração fiscal, por unidades territoriais. Os dados obtidos traduziram, para o sistema de taxa única de IVA, uma variação da receita média superior em relação ao sistema atual de taxas diferenciadas, em todas as DMU analisadas.



O quinto contributo é resultado da aplicação do *Benchmarking* à função de cobrança e é baseado na aprendizagem das melhores práticas de gestão de entidades similares. Na presente investigação, traduziu-se na comparação do desempenho na cobrança de receita média de IVA, de cada uma das unidades de produção (DMU), com o desempenho da unidade mais eficiente.

O sexto e sétimo contributo da investigação é a medição e análise do nível de simplicidade do sistema de taxa única de IVA e das taxas diferenciadas, através do cumprimento das obrigações fiscais e da fórmula de cálculo do imposto. De acordo com o presente estudo, as regras tributárias devem ser, sobretudo, claras e simples de entender para que os sujeitos passivos de imposto consigam antecipar as consequências fiscais das suas relações económicas (especialmente, saber quando, onde e como o imposto deve ser apurado). Por outro lado, Maurice Lauré, o suposto fundador do imposto, admitiu que uma das desvantagens do sistema do IVA é a sua elevada complexidade. Decorrente deste facto, a nossa investigação defende que a simplicidade é, identicamente, uma forma de atingir a neutralidade económica. Porém, apesar do contributo desta investigação, o objetivo de simplificação do sistema de IVA ainda está longe de ser atingido, uma vez que, no nosso entendimento, o objetivo da simplicidade extravasa o mero objetivo da simplificação da fórmula de apuramento do imposto.

A doutrina fiscal não é consensual quanto à necessidade de simplificação, devido ao imperativo de preservação de algum grau de complexidade do imposto, no sentido de diferenciar os bens considerados de primeira necessidade. Assim, não é de admirar que a realização de uma possível revisão da tributação geral sobre o consumo (IVA), possa tornar a tributação ainda mais complexa.

Em relação ao nível de simplicidade, este pode ser obtido através do número de reclamações dos contribuintes e do custo de gestão do imposto, tanto para a administração fiscal como para as empresas. Para efeitos do presente estudo, a simplicidade é também medida através da fórmula de cálculo do IVA. No que respeita aos resultados, estes apontam para um aumento do nível de simplicidade do sistema de taxa única de IVA, em relação ao atual sistema de taxas diferenciadas. Com base na literatura, é possível defender que o sistema de taxa única de IVA é uma forma de poupança, de tempo e recursos, o que está de acordo com o objetivo e compromisso de simplificação do sistema de tributação geral sobre o consumo. De facto, o

sistema garante a substancialização dos objetivos fiscais de Adam Smith de eficiência, neutralidade e simplicidade na arrecadação de impostos.

A simplificação do cálculo do imposto estimula a redução dos custos de cumprimento, que são medidos através do tempo (período necessário para os técnicos apurarem os valores do imposto) e dinheiro (valores gastos em recursos humanos necessários para a realização do apuramento do imposto) despendidos pelas empresas para cumprirem com as suas obrigações fiscais e pela administração fiscal, no sentido de cobrarem a receita e de controlarem os agentes. Por outro lado, a doutrina fiscal defende que, quando as regras tributárias são claras e simples, os contribuintes compreendem antecipadamente os resultados fiscais das suas atividades, e conseqüentemente, os custos de cumprimento são reduzidos. Assim, na medida em que a simplicidade afeta a previsibilidade dos efeitos fiscais, esta está intrinsecamente relacionada com a segurança jurídica. Por fim, a adoção de um sistema de taxa única de IVA, na realidade, representa uma alternativa para reduzir os custos de cumprimento e para incrementar a receita cobrada.

A oitava e nona contribuição da presente investigação para o estudo resulta da medição e análise do nível de neutralidade do sistema fiscal. Para a nossa investigação, o IVA deve ser neutro e as decisões devem ser estimuladas por questões económicas e não fiscais. Nessa lógica, para bens e serviços semelhantes, a tributação deve ser, igualmente, semelhante.

O princípio da neutralidade é, sem dúvida, um dos princípios fundamentais do IVA. De facto, o princípio inspirou, em várias questões, a construção do sistema de IVA da União Europeia, bem como as decisões tomadas sobre o tratamento dos sujeitos passivos, a noção de transações tributáveis, a determinação da matéria tributável, o âmbito das isenções fiscais e a extensão do direito à dedução. Segundo a doutrina, a neutralidade apresenta duas dimensões e, com base nessa perspectiva, a noção pode ser dividida em neutralidade externa<sup>10</sup> e interna. No que respeita a este estudo, apenas foi abordada a perspectiva interna, relacionada com os aspetos internos da cobrança do IVA.

---

<sup>10</sup> Está relacionada com o aspeto internacional da cobrança do IVA. Respeita ao funcionamento do princípio da neutralidade nas fronteiras fiscais, prescrevendo, por um lado, que o IVA sobre as importações não deve exceder o imposto cobrado internamente sobre os produtos nacionais e exigindo, por outro lado, o reembolso do valor do imposto cobrado dos produtos exportados.

Ao nível interno, a aplicação do sistema de taxa única de IVA não deve afetar o valor do imposto pago pelo consumidor nem afetar as decisões dos agentes económicos ao longo da cadeia de produção e distribuição. Por outro lado, para a adoção do sistema de IVA proposto, é necessário que este seja o mais neutro possível. Com base nesta premissa, a neutralidade pretende garantir uma perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os seus fins ou resultados. O objetivo deste princípio é de não provocar distorções na concorrência.

Apresentadas as considerações finais e referidos os principais contributos da investigação iremos apresentar, de seguida, algumas das limitações encontradas durante a produção do estudo.

### **5.3. Dificuldades e Limitações da Investigação**

Na fase final do trabalho pretendemos apresentar algumas das limitações encontradas ao longo da investigação e, no ponto seguinte, indicar algumas sugestões para o desenvolvimento de investigações futuras.

Uma das principais limitações da presente investigação foi em termos bibliográficos, uma vez que são escassas as investigações, nacionais e internacionais, sobre a possibilidade de adoção de um sistema de taxa única de IVA. Ao longo da análise da literatura especializada, observámos que esta é reduzida e que, na maioria das situações, é baseada em opiniões publicadas em artigos de opinião. Porém, apesar destes reveses, consideramos importante ressaltar a importância da literatura e das publicações especializadas consultadas ao longo da elaboração da investigação que, apesar de serem reduzidas, permitiram refletir e compreender o que foi e que está a ser produzido acerca da nossa temática – o sistema de taxa única de IVA.

Uma outra limitação encontrada no decurso da investigação, foi a impossibilidade de incluir na análise a perspetiva dos agentes económicos, especialmente do consumidor final. De facto, o imposto sobre o valor acrescentado é um imposto indireto, que não depende do rendimento, em que a alteração da taxa tem, naturalmente, impactos sobre o índice de preços no consumidor (através da inflação) e cujo o valor é suportado pelo consumidor final, uma vez que está incluído no preço de venda ao público. Por outro lado, embora seja o consumidor a suportar

efetivamente o imposto, são vários os responsáveis pela cobrança e entrega do imposto nos cofres do Estado. Esta impossibilidade resulta, sobretudo, dos objetivos definidos, a saber, a análise do imposto na perspetiva do Estado.

A terceira limitação decorre da inexequibilidade de abranger os efeitos da adoção de um sistema de taxa única de IVA nos preços dos bens e serviços. Para o Estado arrecadar receitas necessita de tributos e estes podem ser diretos (incidem sobre o rendimento e riqueza dos indivíduos) ou indiretos (incidem sobre o consumo dos agregados). É na aplicação dos impostos indiretos, no mercado, que observamos esta limitação, isto é, a análise está centrada na avaliação dos efeitos do sistema de taxa única de IVA na cobrança e na quantidade de receita média e não sobre a atividade económica, onde o IVA produz a maioria dos seus efeitos.

Uma outra limitação com impacto na presente investigação, está relacionada com a ausência de dados desagregados sobre a despesa média dos agregados familiares, por Municípios (NUTS III). Este fator não permite avaliar o efeito da política pública proposta ao nível municipal, embora seja a nossa convicção que a análise dos mesmos não alteraria o sentido das conclusões alcançadas. Desta forma, recorreremos a dados agregados por regiões (NUTS II).

Uma outra limitação decorre do facto de o processo de investigação ter uma natureza indutiva-dedutiva, em que a recolha de informações, numa fase inicial, foi obtida através da análise dos dados surgindo, posteriormente, a necessidade de explicar as relações de causalidade entre as variáveis através da teoria (Estado da arte). De facto, a explicação do modelo de investigação decorreu da reflexão em torno do quadro teórico, tendo havido necessidade de o adequar aos dados.

Finalmente, deparamo-nos com uma limitação que decorreu do facto de o modelo DEA-CCR ter dado resultados inconclusivos na medida em que todas as unidades de produção (DMU) eram eficientes (score=1,00). Assim, sentimos a necessidade de aplicar à investigação um outro modelo, relacionado com a metodologia DEA, resultante dos trabalhos de Anderson e Petersen, a noção de supereficiência (score>1,00). A noção de supereficiência permitiu distinguir qual é a unidade territorial mais eficiente entre as unidades eficientes.

Depois da apresentação das principais limitações e impossibilidades da presente investigação, iremos seguidamente assinalar algumas recomendações para as investigações futuras.

#### **5.4. Sugestões para Investigações Futuras**

Por fim, após a apresentação das limitações, ainda existe um conjunto de temas que não foram desenvolvidos na nossa investigação.

Não desconhecemos que teria sido interessante que a presente investigação aprofundasse a questão social da adoção do sistema proposto. Para a doutrina fiscal e económica, a questão social é a principal desvantagem do sistema de taxa única de IVA. Neste sentido, alguns autores defendem que a alteração do sistema de taxas diferenciadas, que é um modelo mais social e político, para o sistema de taxa única de IVA, um modelo mais racional e económico, incita, forçosamente, nas classes de menores rendimentos (que já despendem a maior parte do seu rendimento disponível em bens considerados de primeira necessidade) a necessidade de gastarem maiores níveis de rendimento para a satisfação das necessidades. De facto, não existe uma vasta literatura sobre a relação entre o sistema de taxa única de IVA e as desigualdades sociais. Efetivamente, as generalidades das investigações estão centradas na relação entre o crescimento económico e as desigualdades sociais, e a literatura apenas refere que existe uma relação inversa entre as variáveis. Por outro lado, a literatura também não observa os efeitos das políticas públicas fiscais nas desigualdades sociais. Na realidade, a taxa única de IVA não tem em consideração os problemas sociais e os vários tipos de rendimentos. Todavia, a situação pode ser complementada com medidas sociais de correção. É esta causa-efeito (revogação da taxa reduzida e intermédia, incremento da taxa de imposto e incremento dos gastos) que não foi possível aprofundar na investigação.

Uma outra temática que também julgamos interessante de investigar, é relativa à regressividade do imposto. Um dos problemas do sistema, independentemente do formato, é a regressividade e esta constitui uma das suas maiores desvantagens. Para a teoria fiscal, os impostos são regressivos quando a taxa nominal decresce à medida que aumenta a matéria tributável, de tal forma que quanto maior o valor desta menor é a taxa. Isto é, a taxa de IVA, em função do rendimento disponível, é mais significativa junto dos agregados com menores rendimentos. Assim, a regressividade do IVA é explicada, em parte, pelo facto de recair sobre o rendimento alocado ao consumo. Por outro lado, o rendimento dos consumidores, na generalidade da

literatura económica, é subdividido em consumo e poupança, e a proporção da poupança varia de acordo com a classe social dos agregados. Assim, em teoria, os níveis de poupança dos agregados com maiores níveis de rendimento são superiores aos dos agregados com menores rendimentos, dado que as necessidades tendem a diminuir na medida em que aumenta o rendimento disponível. É neste sentido que consideramos a relevância do estudo da regressividade, se possível, em simultâneo com a justiça fiscal, no sentido de aprofundar os efeitos regressivos do IVA, para um sistema de taxa única de IVA. Por fim, sob outra perspetiva, meramente técnica, o IVA é um imposto real que não reflete as características pessoais dos sujeitos passivos de imposto.

Um outro tema interessante para investigações futuras, é a possibilidade de observar os efeitos do sistema de taxa única de IVA na perspetiva de outros princípios estruturantes do sistema fiscal (justiça; equidade; economia; capacidade contributiva; igualdade e outros), à exceção dos princípios da eficiência, simplicidade e neutralidade ou, ainda, de acordo com os princípios constitucionais previstos no n.º 4 do artigo 104.º da CRP (justiça social; taxas desagravadas e oneração dos consumos de luxo). Neste sentido, estudar os princípios fiscais significa observar o Estado Fiscal e o imposto, a sua origem ideológica e económica e as opções que justificam a escolhas constitucionais expressas no artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa (escolhas políticas e económicas). Por outro lado, o tema não se esgota, apenas, na investigação dos princípios e opções constitucionais, e as funções do Estado não se limitam apenas à cobrança do imposto, visto que este é também um ator que intervêm no mercado e na forma como é realizada a distribuição do rendimento. Assim, o debate do tema, na nossa perspetiva, também envolve a discussão sobre o nível de intervenção pública e a justiça fiscal.

Uma outra temática que consideramos interessante para estudos futuros é o desenvolvimento do princípio da proibição do confisco sob a perspetiva da tributação geral sobre o consumo. Este princípio resulta da necessidade de evitar a existência de taxas de imposto que coloquem em causa o direito de propriedade e da proteção da pessoa humana. Isto pretende aferir, no âmbito de uma possível investigação futura, até que ponto um sistema de taxa única de IVA pode (mesmo quando a taxa não atinja os 100,00%) assumir uma natureza confiscatória, o que se verifica quando esta coloca em causa os direitos de propriedade e da pessoa humana. Por outro lado, a doutrina fiscal refere que, a partir de um dado momento, os tributos possam assumir um carácter confiscatório mesmo quando não impeçam a realização de trocas

económicas e/ou não absorvam toda a riqueza dos sujeitos passivos de imposto. Num cenário meramente académico, apesar das taxas de IVA elevadas poderem ser incorporadas nos preços dos bens e prestações de serviços e de os consumidores adquirirem os bens e serviços porque não podem deles prescindir, o sacrifício imposto não é razoável e a intensidade da restrição fiscal não é proporcional face aos interesses da arrecadação de receita fiscal do Estado. Isto coloca em causa o princípio da dignidade da pessoa humana e todos os outros direitos subjacentes, tais como os direitos, liberdades e garantias pessoais bem como os direitos económico-sociais). Neste sentido, é importante observar qual é a possível taxa única de IVA que pode assumir uma natureza confiscatória.

No seguimento da última sugestão, propomos um estudo futuro versado no princípio da proibição do estrangulamento tributário. O princípio decorre da necessidade de vedar as limitações, imposições e encargos que obstruam/difícultem uma atividade legítima ou que a tornem demasiadamente dispendiosa por aumentar o nível de receita fiscal arrecadada. Nessa aceção, a tributação não deve discriminar qualquer tipo de atividade nem prejudicar a prática de atos legítimos de natureza pessoal ou coletiva. Deste modo, a tributação não deve obstruir ou dificultar os projetos dos agentes económicos, impedindo-os através de matérias tributáveis excessivas. Num possível estudo futuro, sugerimos uma análise sobre as necessidades financeiras do Estado e até que ponto estas podem, ou não, justificar o desrespeito pelos direitos dos sujeitos passivos de imposto (veja-se o caso dos Estados Unidos da América que durante a Segunda Guerra Mundial adotou taxas de imposto de 94% ou, ainda, o caso do Reino Unido que, durante o mesmo período, assumiu uma taxa de 98%).

Na nossa perspetiva, um outro ponto também relevante para a realização de estudos futuros, é a análise dos possíveis efeitos da adoção de um sistema de taxa única de IVA ao nível dos impostos especiais sobre o consumo (IEC). Atualmente, os IEC têm adquirido uma importância crescente na realidade fiscal e económica e constituem uma forte componente da receita fiscal. Porém, apesar da sua crescente importância, este tipo de impostos surge, aparentemente, em segundo plano.

Por fim, consideramos as sugestões propostas, sobre a temática, uma mais-valia e uma possível base de investigação sobre a adoção de um sistema alternativo de tributação geral sobre o consumo.

## BIBLIOGRAFIA

---

- Abramovsky, L., Attanasio, O., & Phillips, D. (2015). Value added tax policy and the case for uniformity: Empirical evidence from Mexico. *Institute for Fiscal Studies*, IFS Working Paper W15/08, 1-28.
- Abrunhosa, A. (2016). *Direito Financeiro-Tributário*. Vida Económica Editorial.
- Adamczyk, A. (2015). Fiscal Efficiency of VAT in EU Member States. *Eurasian Journal of Economics and Finance*, 3(2), 23-29.
- Adams, T. (1921). Fundamental Problems of Federal Income Taxation. *The Quarterly Journal of Economics*, 35(4), 527-556.
- Agencia Estatal de Evaluación de Políticas Públicas y Calidad de los Servicios (2010). *Informe General de Actividad 2010*. Ministerio de Política Territorial y Administración Pública.
- Agha, A., & Haughton, J. (1996). Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations. *The Review of Economics and Statistics*, 78(2), 303-308.
- AICPA (2001). *Guiding principles of good tax policy: A framework for evaluating tax proposals*. American Institute of Certified Public Accountants. <https://www.aicpa.org/advocacy/tax/downloadabledocuments/tax-policy-concept-statement-no-1-global.pdf>. Acesso em: 29 de maio de 2020.
- Aires, L. (2019). Direito à dedução do IVA de documentos retificativos: o acórdão Biosafe. *Revista Eletrónica de Fiscalidade da AFP*, 1(2), 1-19.
- Albaladejo, G. (2014). Introducción al estudio teórico y práctico de las políticas públicas. Albaladejo, G. (Ed.). *Teoría y Práctica de las Políticas Públicas*. Editora Tirant lo Blanch.
- Albergoni, L. (2008). *Economia*. Curitiba, Brasil: IESDE Brasil.
- Albino, F. (1991). Imposto Único. Cintra, M. (Org.). *Imposto Único sobre Transações. Imposto Único sobre Transações (Prós e Contras)*. Câmara Brasileira do Livro.
- Albuquerque, A. (2007). *Viabilidade de implantação do imposto único no Brasil*. Rio de Janeiro, Brasil: Faculdades Integradas de Jacarepaguá, curso de Pós-Graduação “Lato-Sensu” em Direito Tributário.
- Albuquerque, M. (2003). *Imposto Único sobre Transações (Prós e Contras)*. Autor.
- Alcázar, M. (2000). *Curso de Ciencia de la Administración*. Tecnos.
- Alejo, F. (1983). La política Fiscal en el Desarrollo Económico de México. *En Crecimiento o Desarrollo Económico*. SEP-Setentas.



- Almeida, L. & Freire, T. (2000). *Metodologia da investigação em psicologia e educação*. Psiquilíbrios Edições.
- Alvim, A. & Castro, L. (2010). *Avaliação de políticas urbanas: contexto e perspectivas*. São SciELO – Editora Mackenzie.
- Andersen, P. & Petersen, N. (1993). A Procedure for Ranking Efficient Units in Data Envelopment Analysis. *Management Science*, 39(10), 1261-1264.
- Anderson, C. (1979). The place of principles in policy analysis. *American Political Science Review*, 73(3), 711-723.
- Anderson, J. (1994). *Public Policy Making: An Introduction*. Houghton Mifflin Company.
- Anderson, S. & Ball, S. (1978). *The Profession and Practice of Program Evaluation*. Jossey-Bass Publishers.
- Araújo, L. & Rodrigues, M. (2017). Modelos de análise das políticas públicas. *Sociologia*, 87, 11-35.
- Arenas, A. (2016). Theoretical and Procedural Aspects of the Evaluation of Public Policies. In Martín, A. & Romero, M. *Towards a Rational Legislative Evaluation in Criminal Law*. Springer.
- Arienti, W. (1987). A Teoria Tributária de Adam Smith: Uma Revisão. *Revista Textos de Economia*, 2(1), 43-58.
- Arruda, A. (1983). *A Escola Superior de Guerra: história de sua doutrina*. Edições GRD.
- Arsénio, L. (2014). *Educação Fiscal e a Pedagogia dos Impostos. Um estudo exploratório em Portugal* [Tese de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra].
- Asher, M. (1989). *Fiscal Systems and Practices in ASEAN: Trends, Impact, and Evaluation*. Institute of Southeast Asian.
- Assael, H. (1975). *Ensayos de Política Fiscal*. Fondo de Cultura Económica.
- Bahl, R. & Wallace, S. (2007). From Income Tax to Consumption Tax? The Case of Jamaica. *FinanzArchiv/Public Finance Analysis*, 63(3), 396-414.
- Bajo-Rubio, O., Díaz-Roldán, C., & Esteve, V. (2010). On the Sustainability of Government Deficits: Some Long-Term Evidence for Spain, 1850–2000. *Journal of Applied Economics*, 13(2), 263-281.
- Baldi, B. (1996). *Gestire l'emergenza: le politiche di protezione civile in prospettiva comparata*. Consiglio nazionale delle Ricerche, Ufficio pubblicazioni e informazioni scientifiche.

- Baleeiro, A. & Novelli, F. (1981). *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Forense.
- Ballart, X. (1992). *¿Cómo evaluar programas y servicios públicos? Aproximación sistemática y estudios de caso*. Instituto Nacional de Administración Pública.
- Balthazar, U. (2008). A gênese do imposto sobre o valor agregado. *Revista Seqüência*, 29(56), 245-258.
- Bangs, R. (1971). *Financiamiento del desarrollo económico*. FCE.
- Bañón, R. & Jiménez, S. (2008). *La Nueva Gestión Pública*. TQM.
- Baptista, M. (2013). O impacto do desenvolvimento sustentável no poder de compra. *Lusíada. Economia & Empresa*, 17/2013, 133-154.
- Barret, S. (2004). Time for a revival? Personal reflections on 20 years of implementation studies. *Public Administration*, 82, 249-262.
- Barreto, V. (2006). *Dicionário de Filosofia do Direito*. Rio de Janeiro, Brasil: Editora Unisinos.
- Basto, J. (1973). O imposto negativo de rendimento. *Boletim de Ciências Económicas*, 16, 1-31.
- Basto, J. (1991). *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional: lições sobre harmonização fiscal na comunidade económica europeia*. Centro de Estudos Fiscais da DGCI.
- Basto, J. (1994). Uma reflexão sobre a Administração Fiscal. *Notas Económicas*, 4, 100-109.
- Beltrame, P. (1997). *Les systèmes fiscaux, FeniXX*. Presses Universitaires de France.
- Bertalanffy, L. (1968). *General System Theory: Foundations, Development, Applications*. George Braziller.
- Bickley, J. (2003). *Value Added Tax: Concepts, Policy Issues, and OECD Experiences*. Nova Publishers.
- Bird, R. & Gendron, P. (2006). Is VAT the Best Way to Impose a General Consumption Tax in Developing Countries?. *Bulletin for International Taxation*, 60(7), pp. 287-296.
- Boadway, R. & Shah, A. (2007). *Intergovernmental fiscal transfers: principles and practice*. The International Bank for Reconstruction and Development.
- Bogetic, Z. & Hassan, F (1993). *Determinants of value-added tax revenue: a cross section analysis*. <http://documents1.worldbank.org/curated/en/421821468766164422/pdf/multi-page.pdf>.
- Bonifaz, D. (1973). *El Régimen Finaceiro del Estado en las Constituciones Latioamericanas*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

- Bordin, L. (1992). *A política e a administração tributárias como instrumentos de ajuste fiscal no Chile e na Argentina*. Secretaria da Fazenda, Governo do Rio Grande do Sul.
- Borges, A. & Ferrão, J. (2000). *A Contabilidade e a Prestação de Contas*. Rei dos Livros.
- Borrego, A., Loo, E., Lopes, C., & Ferreira, C. (2015). Tax professionals' perception of tax system complexity: Some preliminary empirical evidence from Portugal. *eJournal of Tax Research*, 13(1), 338-360.
- Bós, A. (2012). *Epi Info® sem mistérios: um manual prático*. ediPUCRS.
- Boyle, R., Breul, J., & Dahler-Larsen, P. (2011). *Open to the Public: Evaluation in the Public Arena*. Transaction Publishers
- Braz, C. & Cunha, J. (2009). Os Efeitos Redistributivos do IVA em Portugal. *Boletim Económico*, Inverno 2009, 79-94.
- Brederode, R. (2009). *Systems of General Sales Taxation: Theory, Policy and Practice*. Kluwer Law International.
- Brochier, H. & Tabatoni, P. (1959). *Économie financière*. Presses Universitaires de France.
- Bussmann, W., Klöti, U., & Knoepfel, P. (1998). *Politiques publiques: Évaluation*. Economica.
- Cadogan, M. (2007). Community and Everyday Life (The New Sociology Series) by Graham Day. *Sociology*, 41(4), 750-752.
- Caeiro, J. (2010). Política Social e Estado Providência (Relatório de Agregação em Ciência Política). <https://joaquim-croca-caeiro.webnode.pt/files/200000012-2b3be2c3a8/RELAT%C3%93RIO.pdf>.
- Caliendo, P. (2008). *Direito Tributário e Análise Económica do Direito*. Elsevier.
- Caliendo, P. (2017). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Brasil: Saraiva Educação S.A.
- Canotilho, J. & Moreira, V. (2007). *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Edições Almedina.
- Cardoso, R. (1997). *Terceiro setor: desenvolvimento social sustentado*. Paz e Terra.
- Carlos, A. (2005). Os princípios da eficácia e da eficiência fiscais. *Ciência e Técnica Fiscal*, 415, 163-181.
- Carvalho, A. & Shimizu, H. (2017). A institucionalização das práticas de monitoramento e avaliação: desafios e perspectivas na visão dos gestores estaduais do Sistema Único de Saúde (SUS). *Revista Interface - Comunicação, Saúde, Educação*, 21(60), 23-33.
- Carvalho, A., Lukic, M., Sachsida, A., Oliveira, C., & Lozardo, E. (2018). *Uma Reforma Dual e Modular da Tributação sobre o Consumo no Brasil*. IPEA.
- Carvalho, J. (2013). *Planeamento Estratégico Guia para o sucesso*. Vida Económica Editorial.

- Casti, J. (2013). *X-Events: The Collapse of Everything*. Harper Collins.
- Castro, M. (2006). Política fiscal e crescimento económico. *Tékhnē - Revista de Estudos Politécnicos*, 3(5/6), 87-118.
- Catarino, J. & Correia, P. (2016). Receitas fiscais e tributação geral sobre o consumo em Portugal: um estudo sobre eventuais assimetrias do comportamento dos sujeitos passivos do imposto no final da primeira década do século XXI. *Revista da FAE*, 19(1), 6-17.
- Catarino, J. & Esteves, D. (2020). A residência não habitual: um novo elemento de conexão na tributação da renda das pessoas físicas? Uma pesquisa objetivada nas soluções adotadas em Portugal e Espanha. *Revista de la Facultad de Derecho*, 49, 1-29.
- Catarino, J. (2009). *Para uma Teoria Política do Tributo* (2ª Edição). Centro de Estudos Fiscais.
- Catarino, J. (2013). Teoria Fiscal. Guimarães, V., & Catarino, J. *Lições de Fiscalidade: Vol. I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*. Almedina.
- Catarino, J. (2015). Competitividade Fiscal em Economia Aberta. *Observatório Político*, Working Paper 53, 1-15.
- Catarino, J. (2019). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Edições Almedina.
- Chand, B. (2011). *Public policy: Implementation approaches*. SSRN. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1744286](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1744286).
- Chappell, P., Kay, J., Kay, J., & Robinson, B. (1990). *Which Road to Fiscal Neutrality?*. London, Reino Unido: Institute of Economic Affairs.
- Charnes, A., Cooper, W., & Rhodes, E. (1978). Measuring the inefficiency of decision making units. *European Journal of Operational Research*, 2(6), 429–444.
- Charnes, A., Cooper, W., Lewin, A. & Seiford, L. (1994). *Data Envelopment Analysis: Theory, Methodology, and Applications*. Springer Science & Business Media.
- Chelimsky, E. (1987). Linking program evaluation to user needs. Palumbo, D. (Ed.). *The Politics of Program Evaluation*. Sage Publications.
- Chiavenato, I. (2004). *Introdução à teoria geral da administração*. Elsevier Editora.
- Christie, E. & Holzner, M. (2006). What explains tax evasion? An empirical assessment based on European data. *The Vienna Institute for International Economic Studies*, Working paper 40, 1-50.
- Chwif, L. & Medina, A. (2014). *Modelagem e Simulação de Eventos Discretos: Teoria e Aplicações*. Elsevier Brasil.

- Cintra, M. (2003). *A Verdade sobre o Imposto Único. Eficiência, comodismo, sonegação, obsolescência, interesses corporativos, cumulatividade Fatos e mitos da reforma tributária no Brasil*. LCTE Editora.
- CIVA obrigação geral dos sujeitos passivos disporem de contabilidade organizada; Mecanismos de dedução do IVA; Dedução e reembolso de IVA, Processo nº 09230/15, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (2016).
- CIVA obrigação geral dos sujeitos passivos disporem de contabilidade organizada. Mecanismos de dedução do IVA, Processo nº 1081/09.7BELRS, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (2017).
- CIVA obrigação geral dos sujeitos passivos disporem de contabilidade organizada; Mecanismos de dedução do IVA, Processo nº 09875/16, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (2016).
- Clemens, J., Emes, J., & Scott, R. (2003). The flat tax – a model for reform of personal and business taxes. Grubel, H. (Org.). *Tax Reform in Canada: Our Path to Greater Prosperity*. Vancouver, Canadá: The Fraser Institute.
- Cloete, F., Wissink, H. & Coning, C. (2006). *Improving Public Policy*. Van Schaik.
- Cnossen, S. (1987). VAT and RST: A Comparison. *Canadian Tax Journal*, 35(3), 559-615.
- Cnossen, S. (1992). Key Questions in Considering a Value-Added Tax for Central and Eastern European Countries. *Staff Papers (International Monetary Fund)*, 39(2), 211-255.
- Cnossen, S. (2010). Improving the VAT Treatment of Exempt Immovable Property in the European Union. *Oxford University Centre for Business Taxation, Working Papers 1019*, 1-22.
- Comissão do IVA (1984). *O Impacto do IVA na Economia Portuguesa*. INCM.
- Comissão Europeia (2010). *Livro Verde: Sobre o futuro do IVA. Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz* (Publicação COM (2010) 695 final). <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:PT:PDF>.
- Comissão Europeia (2013). *A study on the economic effects of the current VAT rates structure*. Autor.
- Comissão Europeia (2016). *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu relativa a um plano de ação sobre o IVA Rumo a um espaço único do IVA na UE - Chegou o momento de decidir* (COM(2016) 148 final).

- Commission on Evidence-Based Policymaking (2017). *The Promise of Evidence-Based Policymaking. Report of the Commission on Evidence-Based Policymaking*. Washington D.C., Estados Unidos da América: Commission on Evidence-Based Policymaking.
- Conagin, A., Barbin, D., & Demétrio, C. (2008). Modifications for the Tukey test procedure and evaluation of the power and efficiency of multiple comparison procedures. *Scientia Agricola*, 65, 428-432.
- Coning, C. & Cloete, F. 2006. Theories and models for analyzing public policy. In Cloete, F., Wissink, H. & Coning, C. (Eds). *Improving Public Policy: From theory to practice* (pp. 27-61). Van Schaik Publishers.
- Conklin, D. & St-Hilaire, F. (1990). *Provincial Tax Reforms: Options and Opportunities*. International Review of Public Policy.
- Conseil des Prélèvements Obligatoires (2015). *La Taxe sur la valeur ajoutée*. Le Conseil des Prélèvements Obligatoires.
- Conselho de Impostos (2004). XIX Relatório ao Presidente da República. *Revista Internacional de Direito Tributário*, 1(2), 401-597.
- Contandriopoulos, A. (2006). Avaliando a institucionalização da avaliação. *Ciência & Saúde Coletiva*, 11(3), 705-711.
- Cooper, D. & Schondler, P. (2013). *Business Research Methods*. McGraw-Hill Higher Education.
- Cooper, G. (2007). *The Discrete Charm of the VAT*. Sydney Law School Research Paper No. 07/65, Sydney, Australia: University of Sydney Law School Legal Studies Research Paper Series.
- Cooper, W., Seiford, L., & Tone, K. (2006). *Data Envelopment Analysis. A Comprehensive Text with Models, Applications, References and DEA-Solver Software*. Springer-Verlag New York Inc.
- Correia, I. (2007). Efeito sobre a Equidade de um Aumento do Imposto sobre o Valor Acrescentado. *Boletim Económico*, Primavera 2007, 91-100.
- Costa, F. & Castanhar, J. (2003). Avaliação de programas públicos: desafios conceituais e metodológicos. *Revista de Administração Pública*, 37(5), 969-992.
- Cullis, J., Jones, P., & Jones, P. (2009). *Public Finance and Public Choice: Analytical Perspectives*. Oxford University Press.
- Cunha, I. (2012). *Análise dos Média*. Imprensa da Universidade de Coimbra.

- Dagan, T. (2018). *International tax policy: Between Competition and Cooperation*. Cambridge University Press.
- Darmon, M. (1992, maio 18). Conclusões do Advogado-Geral Marco Darmon. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61987CC0374:PT:PDF>. Acesso em: 12 de janeiro de 2021.
- Decreto de Lei 391-B/84 de 26 de dezembro de 1984, Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Diário da República: I série, N.º 297 (1984). [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/Cod\\_dow\\_nload/Documents/CIVA.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Cod_dow_nload/Documents/CIVA.pdf). Acesso em: 5 de fevereiro de 2021.
- Deodato, A. (1974). *Manual de ciência das finanças*. Saraiva.
- Difini, L. & Lisbôa, T. (2019). O Tributo como Elemento Definidor da Fisionomia Estatal. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, 5(6), 1359-1396.
- Donaldson, S. & Lipsey, M. (2006). Roles for Theory in Contemporary Evaluation Practice: Developing Practical Knowledge. Shaw, I., Greene J., & Mark, M. (Eds.). *The Handbook of Evaluation: Policies, Programs, and Practices*. Sage.
- Dourado, A. (2020). *Direito Fiscal – Lições*. Edições Almedina.
- Downing, D. & Clark, J. (1992). *Business Statistics*. Barron's Educational Series.
- Duarte, G., Esteves, R., & Santos, G. (1985). *O sistema fiscal português face à integração europeia*. Imprensa Nacional/Casa da Moeda.
- Due, J. (1988). *Indirect Taxation in Developing Economies*. Johns Hospkin University Press.
- Dye, T. (1998). *Understanding Public Policy*. Prentice Hall.
- Ebrill, L., Keen, M., & V, Perry. (2001). *The Modern VAT*. International Monetary Fund.
- Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J., & Summers, V. (2001). *The Modern VAT*. International Monetary Fund.
- Edelman, M. (1977). *Political Language: Words That Succeed and Policies That Fail*. Elsevier.
- Egret, G. (1978). *La TVA*. Presses Universitaires de France.
- Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) contra Fazenda Pública, Processo C-77/01, 4319-4354 (2004).
- Emrouznejad, A. (2005). Measurement Efficiency and Productivity in Sas/Or. *J Computers and Operation Research*, 32(7), 1665-1683.
- EMS-Bulgaria Transport OOD contra Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv, Processo nº C-284/11, Tribunal da Justiça da União Europeia (2012).

- Equipa do Fórum das Políticas Públicas (2012). Consolidação orçamental: política fiscal e despesa pública. Rodrigues, M. & Silva, P. (Orgs.). *Políticas Públicas em Portugal*. INCN.
- España, R. (1964). Estructura del sistema fiscal español. *Boletín de Estudios Económicos*, 19(63), 671-804.
- European Commission (2013). EVALSED: The resource for the evaluation of Socio-Economic Development. European Commission.
- Faria, P. (2019). *Revisão Sistemática da Literatura: Contributo para Um Novo Paradigma*. CG Publisher.
- Farrell, M. (1957). The Measurement of Productive Efficiency. *Journal of the Royal Statistical Society. Series A*, 120(3), 253-290.
- Faveiro, V. (1984). *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*. Coimbra Editora.
- Featherstone, K. & Sotiropoulos, D. (2020). *The Oxford Handbook of Modern Greek Politics*. Oxford University Press.
- Fernandes, F. & Fernandes, N. (1997). *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias – Anotado e Comentado*. Rei dos Livros.
- Ferreira, R. (1984). *O imposto sobre o valor acrescentado*. Rei dos Livros.
- Ferreira, R. (2011). Política fiscal. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Lisboa, 2(4) 36-46.
- Field, A. (2013). *Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics*. Sage.
- Figueira, J. (1987). *Cavaco Silva, homem de estado*. Livraria Popular Francisco Franco.
- Filho, W. (1978). *Você conhece legislação tributária?*. Editora Rio.
- Filippo, L. (2013). Consentimento, Eficiência e Eficácia nos Sistemas Fiscais. Guimarães, V., & Catarino, J. *Lições de Fiscalidade: Vol. I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*. Almedina.
- Flórida, L. (1986). *Curso de direito tributário: administração, ciências contábeis, direito, economia*. Editora Liber Juris.
- Fonseca, J., Ramos, R., Santos, A., & Fonseca (2015). Policy Effects on the Quality of Public Health Care: Evaluating Portuguese Public Hospitals' Quality through Customers' Views. *Central European Journal of Public Policy*, 9(2), 122-141.
- Forman, N. (1996). *Single Rate Tax: The Path to Real Simplicity*. Demos.



- Førsund, F., & Sarafoglou, N. (2002). On the Origins of Data Envelopment Analysis. *Journal of Productivity Analysis*, 17(1), 23-40.
- Fox, W., Bayat, M., & Ferreira, I. (2006). *A guide to managing public policy*. Juta.
- Franco, A. (2008). *Finanças Públicas e Direito Financeiro – Volume I e II*. Edições Almedina.
- Franklin, M. (2020). *Administração Pública Para Concursos*. Clube de Autores.
- Frenkel, A. (1976). *La genèse de la taxe sur la valeur ajoutée* [Dissertação de Doutoramento, Université de droit, d'économie et de sciences sociales de Paris, Paris].
- Frey, K. (2000). Políticas públicas: um debate conceitual e reflexões referentes à prática da análise de políticas públicas no Brasil. *Planejamento e Políticas Públicas*, 21, 211-260.
- Fuentes-Quintana, E. (1978). El estilo tributario latino: características principales y problemas de su reforma. *Ciencia social y análisis económico: estudios en homenaje al profesor Valentín Andrés Álvarez*. Editorial Tecnos.
- Fuentes-Quintana, E. (1987). *Hacienda Pública: Principios y estructura de la imposición*. Madrid, Espanha: Rufino García Blanco.
- Gale, W. (1999). Flat tax. Cordes, J., Ebel, R., & Gravelle, J. (Eds). *The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy*. Urban Institute Press.
- Gameiro, A., Moita, B., & Moita, N. (2018). *Finanças Públicas*. Leya.
- García, C. (1979). *Fred aprende economía moderna*. Trillas.
- Garcia, L. (25 abril 2020). Medidas fiscales para el desarrollo económico. XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho, <http://www.uclm.es/ILADT/tema1/venezuela/Palacios.htm>. Acesso em: 3 maio 2020.
- García-Pelayo, M. (1977). *Las transformaciones del Estado contemporáneo*. Alianza.
- Gasper, D. (2018). Policy Evaluation: From Managerialism and Econocracy to a Governance Perspective. In Huque, A. & Zafarullah, H. (Eds.). *International Development Governance*. Routledge.
- Gassen, V., Araújo, P. & Paulino, S. (2013). Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência (Florianópolis)*, 66, 213-234.
- Geocities Report (2009). Theoretical Models of public policy making. Autor.
- Gerhardt, T. & Silveira, D. (2009). *Métodos de Pesquisa*. PLAGEDER.
- Giambiagi, F. & Além, A. (2001). *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Editora Campus.
- Giordani, R. (2009). *Modelo de Projeto e Relatório*. Clube dos Leitores.

- Gomes, E. (2014). *Regime Jurídico da Despesa Pública no Brasil* [Dissertação de Doutoramento, Universidade de São Paulo, São Paulo].
- Gomes, F. (2006). *Manual sobre o IVA nas Comunidades Europeias - Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul*. Jurua Editora.
- Gossen, V. (2017). *Tributação na origem e destino*. Saraiva Educação S.A.
- Greco, A. (2004). *Flat Tax - The British Case*. Adam Smith Institute.
- Gregory, R. (1989). Political Rationality or 'Incrementalism'? Charles E. Lindblom's enduring contribution to public policy making theory. *Policy & Politics*, 17(2), 139-153.
- Griff, M. (2014). *Professional Accounting Essays and Assignments*. Lulu Press.
- Griziotti, B. (1958). *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. Editorial Reus.
- Groves, H. (1980). *Finanza Públicas*. Trillas.
- Guerrero, O. (1993). Política, policy pública y administración pública. *Estudios Políticos*, 4(1), 87-106.
- Guimarães, R. (1981). Considerações teóricas sobre os princípios de um sistema tributário. *Ensaio FEE*, 2(1), 95-141.
- Hack, E. (2008). *Direito Tributário – Negócios*. IESDE Brasil.
- Hanekom, S. & Thornhill, C. (1994). *Public Administration in Contemporary Society: A South African Perspective*. Southern Book Publishers.
- Hanekom, S., Rowland, R., & Bain, E. (1987). *Key Aspects of Public Administration*. Southern Book Publishers.
- Herschel, J. (1975). *Ensayos sobre política fiscal*. Editoriales de Derecho Reunidas.
- Hessing, M., Howlett, M., & Summerville, T. (2005). *Canadian Natural Resource and Environmental Policy: Political Economy and Public Policy*. UBC Press.
- Hill, M. & Hupe, P. (2009). *Implementing public policy*. Sage.
- Hill, M. (1997). *The Policy Process in the Modern State*. Prentice Hall Harvester.
- Hinrichs, H. (1966). *O general theory of tax structure change during economic development*. Harvard Law School.
- Hirschman, A. (1970). *Exit, Voice, and Loyalty: Responses to Decline in Firms, Organizations, and States*. Harvard University Press.
- HM Treasury. (2011). *The Magenta Book. Guidance for evaluation*. HM Treasury.
- Hogwood, B. & Gunn, L. (1984). *Policy Analysis for the Real World*. Oxford University Press.
- Holm, S. (1979). A Simple Sequentially Rejective Multiple Test Procedure. *Scandinavian Journal of Statistics*, 6, 65-70.

- Howlett, M. & Ramesh, M. (2003). *Studying public policy*. Oxford University Press.
- Howlett, M., Ramesh, M., & Perl, A. (2009). *Studying Public Policy: Policy Cycles and Policy Subsystems*. Oxford University Press.
- Hughes, O. (1994). *Public Management and Administration: An Introduction*. Palgrave.
- Institute for Advanced Studies (2012). *A study on the economic effects of the current VAT rates structure* (Publicação TAXUD/2012/DE/323). [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat\\_rates\\_structure\\_final\\_report.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_rates_structure_final_report.pdf).
- Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (1996). *A economia brasileira em perspectiva*. IPEA.
- Ito, H. (1950). The Value-Added Tax in Japan. *The Annals of the Hitotsubashi Academy*, 1(1), 43-59.
- IVA–Dedução–ônus da prova–artigo 20.º do CIVA, Processo nº 546/2018-T, 1-16, Centro de Arbitragem Administrativa (2019).
- IVA–Direito à dedução. SGPS; sujeito passivo misto, Processo nº 178/2016-T, 1-20, Centro de Arbitragem Administrativa (2016).
- Jackson, S. & Tansey, N. (2014). *Politics: The Basics*. Routledge.
- James, K. (2015). *The Rise of the Value-Added Tax*. Cambridge University Press.
- James, S & Nobes, C. (2018). *The Economics of Taxation*. Fiscal Publications.
- Jobert, B. & Muller, P. (1987). *L'État en action: Politiques publiques et corporatismes*. Presses Universitaires de France.
- Jost, L. (2003). *Política Tributária. Base Conceitual para uma Reforma Tributária*. Editora AGE.
- Jurinski, J. (2000). *Tax Reform: A Reference Handbook*. ABC-CLIO.
- Kalecki, M. ([1944], 1990). Three ways to full employment. Kalecki, M. (Org.). *Collected Works of Michal Kalecki: Volume I. Capitalism: Business Cycles and Full Employment*. Clarendon Press.
- Kao, L & Green, C. (2008). Analysis of variance: is there a difference in means and what does it mean?. *Journal of Surgical Research*, 144(1), 158-170.
- Karpenschiff, M. (2017). *Droit européen des aides d'État*. Bruylant.
- Keen, M., & Smith, S. (2006). VAT fraud and evasion: What do we know and what can be done?. *National Tax Journal*, 59(4), 861-887.

- Khakee, A. (1998). Evaluation and Planning: Inseparable Concepts. *Liverpool University Press*, 69(4), 359-374.
- King, G., Keohane, R., & Verba, S. (1994). *Designing Social Inquiry: Scientific Inference in Qualitative Research*. Princeton University Press.
- King, J. (2007). Developing evaluation capacity through process use. *New Directions for Evaluation*, 2007(116), 45-59.
- Kliksberg, B. (1996). A modernização do Estado para o desenvolvimento social - algumas questões-chave. *Revista de Administração Pública*, 30(1), 78-90.
- Knill, C. & Tosun, J. (2012). *Public Policy: A New Introduction*. Macmillan International Higher Education.
- Knoepfel, P., Larrue, C., Varone, F., & Hill, M. (2007). *Public policy analysis*. Policy Press.
- Kokott, J. (2009). *TNT Post UK Ltd, The Queen v The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs* (Processo C-357/07). <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=9086FB3862EC4E1325F5E2F0ED47E9FA?text=&docid=73603&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7603178#Footnote30>.
- Kon, A. (2013). Responsabilidade social das empresas como instrumento para o desenvolvimento: a função da política pública. *Planejamento e Políticas Públicas*, 41, 45-88.
- Kraft, M. & Furlong, S. (2018). *Public Policy: Politics, Analysis, and Alternatives*. SAGE Publications.
- Kretztechnik AG contra Finanzamt Linz, Processo nº C-465/03, Tribunal da Justiça da União Europeia (2005).
- Krugman, P. & Wells, R. (2016). *Economics*. Worth Publishers.
- Lança, C. (2013). O Imposto sobre o Valor Acrescentado. Guimarães, V., & Catarino, J. Lições de Fiscalidade: Vol. I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna. Coimbra, Portugal: Almedina.
- Lang, M., Melz, P., Kristoffersson, E., & Ecker, T. (2009). *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*. IBDF.
- Lapatza, J. (1991). *Curso de Derecho Financiero Español*. Marcial Pons.
- Lapsley, I. & Miller, P. (2019). Transforming the public sector: 1998-2018. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(8), 2211-2252.

- Lasswell, H. (1956). *The Decision Process. Seven Categories of Functional Analysis*. University of Maryland Press.
- Lasswell, H. (2013, [1948]). *The Analysis of Political Behaviour*. Routledge.
- Laufenburger, H. (1956). *Theorie economique et psychologique des Finances Publiques*. Recueil Sirey.
- Laura-Liana, S. & Carmen, M. (2009). The Flat Tax Effects – Theoretical and Empirical Evidence in Western and Eastern European Countries. *RePEc*, 3, p. 343-348.
- Lauré, M. (1957). *Traité de politique fiscale*. Paris, França: Presses Universitaires de France.
- Lavoura, M (2005). Recensões. *Boletim de Ciências Económicas*, 48, 419-422.
- Le, T., Moreno-Dodson, B., & Bayraktar, N. (2012). *Tax Capacity and Tax Effort: Extended Cross-Country Analysis from 1994 to 2009* (Publicação WPS6252). <http://documents.worldbank.org/curated/pt/534031468332056098/pdf/wps6252.pdf>.
- Lee, M. (1967). *Estabilidad Económica*. Centro Regional de Ayuda Tecnica.
- Lei n.º 73/2013 de 3 de setembro de 2013, Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais. Diário da República: I série, N.º 169 (2013). [https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=1989&tabela=leis&so\\_miolo=](https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1989&tabela=leis&so_miolo=). Acesso em: 07 de fevereiro de 2021.
- Lei Orgânica n.º 2/2013 de 2 de fevereiro de 2013, Lei das Finanças das Regiões Autónomas. Diário da República: I série, N.º 168 (2013). <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/73431772/view?q=Lei+Org%C3%A2nica+n.%C2%BA%202%2F2013>. Acesso em: 07 de fevereiro de 2021.
- Lemieux, V. (1995). *L'étude des politiques publiques: les acteurs et leur pouvoir*. Presses Université Laval.
- Lemos, M. (2016). A aplicação de incentivos fiscais pelas empresas portuguesas [Tese de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, Aveiro].
- Leroy, M. (2011). *Taxation, the State, and Society: The Fiscal Sociology of Interventionist Democracy*. Peter Lang.
- Levin, J. & Milgrom, P. (Setembro, 2004). Introduction to Choice Theory. <https://web.stanford.edu/~jdlevin/Econ%20202/Choice%20Theory.pdf>.
- Lima, A. (1955). *Órgãos da soberania: a Assembleia Nacional; um debate*. Moraes Editores.
- Lindblom, C. (1959). The Science of "Muddling Through". *Public Administration Review*, 19(2), 79-88.

- Loff, M. (2006). *Portugal, 30 anos de Democracia, 1974-2004*. Universidade do Porto.
- Lomax, R & Hahs-Vaughn, D. (2012). *Statistical Concepts: A Second Course*. Routledge.
- Lopes, C. (2003). Simplicidade e complexidade do sistema fiscal: algumas reflexões. *Fiscalidade*, 13/14, 51-83.
- López, J. (1989). *Bases de política fiscal y derecho*. Universidad Autónoma de San Luis Potosí.
- López, L. (1976). *Derecho Fiscal Mexicano*. Editorial Porrúa.
- Lorino, P. (1992). *O Economista e o Administrador: Elementos de microeconomia para uma nova gestão*. Nobel.
- Lotov, A., Bushenkov, V., & Kamenev, G. (2004). *Interactive Decision Maps: Approximation and Visualization of Pareto Frontier*. Springer Science & Business Media.
- Lowi, T. (1972). Four Systems of Policy, Politics, and Choice. *Public Administration Review*, 32(4), 298-310.
- Ly, M. (2011). *Essays on Fiscal Policy Effects in Developing Countries* [Dissertação de Doutoramento, Université d’Auvergne, Faculté de Sciences Economiques et de Gestion, Clermont-Ferrand].
- Machado, H. (2006). Princípio da eficiência em matéria tributária. Martins, I. & Gonzalez, A. (Orgs.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. Centro de Extensão Universitária.
- Machado, J. & Costa, P. (2018). *Manual de Direito Fiscal - Perspetiva multinível*. Leya.
- Mahfouz, S., Hemming, R., & Kell, M. (2002). The Effectiveness of Fiscal Policy in Stimulating Economic Activity: A Review of the Literature. *International Monetary Fund*, Working Paper 02/208, 1-38.
- Mamburu, D. (2004). *Evaluation of the Poverty Relief Programme in the Limpopo Province within the context of the Reconstruction and Development Programme: a social work perspective* [Dissertação de Doutoramento, University of Pretoria, África do Sul].
- Mandl, U., Dierx, A., & Ilzkovitz, F. (2008). The effectiveness and efficiency of public spending. *European Economy*, Economic Papers 301, 1-34.
- Maroco, J. (2007). *Análise Estatística – Com Utilização do SPSS*. Edições Sílabo.
- Marques, W. (2015). *Contabilidade e Planeamento Tributário*. Clube dos Autores.
- Martinelli, D., Ventura, C., Liboni, L., & Martins, T. (2012). *Teoria Geral Dos Sistemas*. Editora Saraiva.
- Martínez del Olmo, M. (2006). La evaluación de políticas y programas públicos. In Sánchez, M. (Ed.). *Análisis de políticas públicas*. Universidad de Granada.

- Martins, A. (2018). Locação, Cedências, IVA e Contabilidade. Vasques, S. (Ed.). *Cadernos IVA 2018*. Edições Almedina.
- Martins, G. (2010). *Estatística Geral e Aplicada*. Editora Atlas.
- Martins, G. (2014). Política fiscal: uma análise introdutória. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 7(3), 81-101.
- Mead, L. (2013). Teaching Public Policy: Linking Policy and Politics. *Journal of Public Affairs Education*, 19(3), 389-403.
- Mecanismos de dedução do IVA; Método subtrativo indireto; Obrigação geral dos sujeitos passivos disporem de contabilidade organizada, Processo nº 05173/11, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (2013).
- Mehl, L. & Beltrame, P. (1984). *Science et Technique Fiscales*. Presses Universitaires de France.
- Melazzo, E. (2010). Problematizando o conceito de políticas públicas: desafios à análise e à prática do planejamento e da gestão. *Tópos*, 4(2), 9-32.
- Mény, Y. & Thoening, J. (1992). *Las políticas públicas*. Barcelona, Espanha: Ariel Editorial.
- Mergaert, L. & Minto, R. (2017). Ex Ante and Ex Post Evaluations: Two Sides of the Same Coin?: The Case of Gender Mainstreaming in EU Research Policy. *Cambridge University Press*, 6(1), 47-56.
- Meza, L., Gomes, E., & Neto, L. (2005). Curso de análise de envoltória de dados. XXXVII Simpósio brasileiro de pesquisa operacional, 20520-22547.
- Monnier, E. (1995). *Evaluación de la acción de los poderes públicos*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Moura, A., Mariano, L., Gottens, L., Bolognani, C., Fernandes, S., & Bittencourt, R. (2020). Estratégias de Ensino-Aprendizagem para Formação Humanista, Crítica, Reflexiva e Ética na Graduação Médica: Revisão Sistemática. *Revista Brasileira de Educação Médica*, 44(3), 1-11.
- Mthethwa, B. (2014). *A comprehensive model for the implementation of national public policies and guidelines: Empangeni Education District* [Dissertação de Doutoramento, North-West University, África do Sul].
- Muller, P. (2002). *Les politiques publiques*. Presses Universitaires de France.
- Murphy, L. & Nagel, T. (2005). *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*. University Press, Oxford.
- Musgrave, R. & Musgrave, P. (1989). *Finanças públicas: teoria e prática*. EDUSP.

- Musgrave, R. (1959). *The theory of public finance: a study in public economy*. McGraw-Hill.
- Musgrave, R. (1969). *Fiscal Systems*. Yale University Press.
- Nabais, J. (2010). A Liberdade de Gestão Fiscal das Empresas. *Fiscalidade*, 44, 5-42.
- Nabais, J. (2011). Da sustentabilidade do Estado fiscal. Nabais, J. & Silva, S. (Coord.). *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Coimbra, Portugal: Edições Almedina.
- Nabais, J. (2015). *Direito Fiscal*. Edições Almedina.
- Nagel, S. (2002). *Public Policy Studies*. Nova Publishers.
- National Tax Association-Tax Institute of America (1974). *Proceedings of the Annual Conference on Taxation Held under the Auspices of the National Tax Association-Tax Institute of America*. National Tax Association.
- Navarro, M. (1999). *Reformas tributarias y recaudación en la región de Murcia y en España*. Universidad de Murcia.
- Neto, J. & Oreiro, J. (2008). Política Fiscal, Crescimento, Distribuição de Renda e Regimes de Endividamento Público. *Revista Análise Económica*, 26(49), 35-63.
- Neto, J. (2018). *A reforma da tributação indireta no brasil: Baseada nos Sistemas Europeu do IVA e Canadiano* [Tese de Mestrado, Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, Lisboa].
- Neumark, F. (1974). *Principios de la imposición*. Ministerio de Economía y Hacienda.
- Neves, M. (2011). *A constitucionalização simbólica*. Editora WMF Martins Fontes.
- Nightingale, K. (2002). *Taxation: Theory and Practice*. Pearson Education.
- Nohlen, D. (2008). *Conceptos y contexto: en torno al desarrollo de la comparación en ciencia política*. Institut de Ciències Politiques i Socials.
- Nohlen, D. (2008). *Conceptos y contexto: en torno al desarrollo de la comparación en ciencia política*. Institut de Ciències Politiques i Socials.
- Núcleo do IVA (1984). *Princípios gerais do anteprojeto IVA*. Rei dos Livros.
- Nunes, G. (2001). *Tributação dos Grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidado em Sede de IRC*. Almedina.
- Nunes, R. (2015). *Democracia e Sociedade*. Leya
- OCDE (2011). *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*. OECD Publishing.
- OCDE (2011). Convenção sobre assistência mútua administrativa em Matéria fiscal. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>. Acesso em: 02 de fevereiro de 2021.



- OCDE (2011). *The OECD Observer. Beyond GDP Your Better Life Index*. OECD Publishing.
- OCDE (2014). *Fundamental principles of taxation. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. OECD Publishing.
- OCDE (2014). *Portugal: Consolidação da reforma estrutural para o apoio ao crescimento e à competitividade*. OECD Publishing.
- OCDE (Março de 2017). Status of the Value-added Tax Reform in the People's Republic of China. <https://www.oecd.org/tax/consumption/status-of-the-vat-reform-in-the-peoples-republic-of-china-2018.pdf>.
- Okhuysen, E. (1948). *Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal (en el sistema Tributario Federal Mexicano)*. Universidad Anáhuac.
- Oliveira P. & Neto, C. (2011). *Trilogia do desempenho empresarial*. E-Papers.
- Oliveira, E. & Ferreira, P. (2014). *Métodos de Investigação - Da Interrogação à Descoberta Científica*. Vida Económica.
- Organisation de Coopération et de Développement Économiques (2006). *Consumption Tax Trends 2006: "VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues"*. OCDE Publishing.
- Organisation de Coopération et de Développement Économiques (2010). *OCDE Economic Surveys: Portugal 2010*. OCDE Publishing.
- Organisation de Coopération et de Développement Économiques (2014). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. OCDE Publishing.
- Organisation de Coopération et de Développement Économiques (2015). *Examples of Successful DRM Reforms and the Role of International Co-operation*. OCDE Publishing.
- Organisation de Coopération et de Développement Économiques (2016). *Consumption Tax Trends 2016: "VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues"*. OCDE Publishing.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (2017). *OECD Reviews of Innovation Policy Industry and Technology Policies in Korea*. OCDE Publishing.
- Outhwaite, W. & Bottomore, T. (1994). *Blackwell Dictionary of Twentieth-Century Social Thought*. Wiley.
- Palma, C. (2011). A reforma do IVA: algumas propostas. *Revista TOC*, 136, 25-28.
- Palma, C. (2014). *O Imposto de Consumo em Angola*. Leya.

- Palma, C. (2017). A Tributação do Terceiro Sector em IVA. Martins, I. & Pasin, J. (Eds.). *Direito Financeiro e Tributário comparado. Estudos em Homenagem a Eusébio González García*. Saraiva Educação S.A.
- Parkhurst, J. (2017). *The Politics of Evidence: From evidence-based policy to the good governance of evidence*. Routledge.
- Parlamento Europeu (2011). *O futuro do IVA* (2011/2082(INI)). [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-7-2011-0436\\_PT.pdf](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-7-2011-0436_PT.pdf). Acesso em: 31 de janeiro de 2021.
- Pascoe, S., Kirkley, J., Gréboval, D., & Morrison-Paul, C. (2003). *Measuring and Assessing Capacity in Fisheries*. Food and Agriculture Organization of the United Nations.
- Patel, C. (1997). *Fiscal Reforms in the Least Developed Countries*. Edward Elgar Publishing.
- Patton, M. (1982). *Practical Evaluation*. Sage.
- Pedro, R. & Martins, L. (2019). *Imposto do Selo - Operações Financeiras e de Garantia*. Edições Almedina.
- Pedrosa, C. (2015). *Teoria Geral do Orçamento Público*. Editora Baraúna.
- Pereira, M. (2018). *Fiscalidade*. Edições Almedina.
- Pereira, P., Santos, J., Arcanjo, M., & Santos, A. (2016). *Economia e Finanças Públicas*. Escolar Editora.
- Pessoa, S. (2005). *Dissertação não é bicho-papão: Desmitificando monografias, teses e escritos académicos*. Rocco.
- Petmesidou, M. & Mossialos, E. (2006) *Social Policy Developments in Greece*. Ashgate Publishing, Ltd.
- Pierce, P. & Miller, D. (2004). *Gambling Politics: State Government and the Business of Betting*. Lynne Rienner Publishers.
- Piketty, T. (2013). *Le Capital au XXIe siècle*. Média Diffusion.
- Pires, M. & Pires, R. (2018). *Direito Fiscal*. Edições Almedina.
- Pires, M. (2008). *Direito Fiscal*. Edições Almedina.
- Pollitt C. (2006). Performance Management in Practice: A Comparative Study of Executive Agencies. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 16(1), 25–44.
- Prestes, E. (2012). A avaliação de políticas sociais: questões teóricas, metodológicas e políticas. *Revista Lusófona de Educação*, 22, 85-101.
- Pulz, H. & Treib, O. (2010). Implementing public policy. In Fischer, F. & Miller, G. (Eds.). *Handbook of Public Policy Analysis Theory, Politics, and Methods*. Routledge.

- Pyle, D. (1999). *Data Preparation for Data Mining*. Morgan Kaufmann Publishers.
- Quivy, R. & Van Campenhout, L. (2005). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Gradiva.
- Radaelli, C. (2004). The Diffusion of Regulatory Impact Assessment: Best Practice or Lesson-Drawing?. *European Journal of Political Research*, 43(5), pp. 723-747.
- Ramalho, M. (1971). *Redistribuição e fiscalidade: o caso francês*. Centro de Informação e Documentação.
- Reis, F. (1976). Política e Políticas. *Revista de Administração Pública*, 10(2), 52-63.
- Reis, H. (2000). *Impacto do pacote fiscal do OE99 nas receitas de IRS*. Direção Geral de Estudos e Previsões, Ministério das Finanças.
- Reizinho, E. (1985). *A adesão portuguesa à CEE: manual prático*. Publicações Europa-América.
- Retchkiman, B. (1979). *Política fiscal mexicana: reflexiones*. Universidad Nacional Autónoma de México.
- Ribeiro, J. (1984). *Lições de Finanças Públicas*. Coimbra Editora.
- Ribeiro, R. (2015). A extrafiscalidade ambiental no ICMS. Carli, A., Costa, L., & Ribeiro, R. (Orgs). *Tributação e sustentabilidade ambiental*. FGV Editora.
- Robichau, R. & Lynn, L. (2009). The Implementation of Public Policy: Still the missing Link. *The Policy Studies Journal*, 37 (1), 21-36.
- Robichau, W. & Lynn Jr, L. (2009). The Implementation of Public Policy: Still the missing Link. *The Policy Studies Journal*, 37 (1), 21-36.
- Rossi, P., Lipsey, M., & Freeman, H. (2004). *Evaluation. A systematic approach*. Sage.
- Roth, A. (2002). *Políticas públicas: formulación, implementación y evaluación*. Ediciones Auroras.
- Roth, A. (2008). Perspectivas teóricas para el análisis de las políticas públicas: ¿de la razón científica al arte retórico?. *Estudios Políticos*, 33, 67-91.
- Ruesta, M. (2001). *La evaluación de las políticas públicas de igualdad de género de los gobiernos central y autonómicos en España: 1995 – 1999* [Dissertação de Doutoramento, Facultad de Ciencias Políticas y Sociología, Madrid].
- Rushefsky, M. (1996). *Public Policy in the United States: Towards the Twenty First Century*. Wadsworth Publishing Company.
- Sá Gomes, N. (2000). *Manual de Direito Fiscal – Volume II*. Rei dos Livros.

- Sá, C. (2013). *Fatores determinantes da moral tributária em Portugal: Uma análise através da aplicação de um modelo de equações estruturais* [Dissertação de Doutoramento, Universidade de Coimbra, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Coimbra].
- Sabatier, P. (1986). Top-down and Bottom-up Approaches to Implementation Research: A Critical Analysis and Suggested Synthesis. *Journal of Public Policy*, 6(1), 21-48.
- Sáez, M. (1994). *Gobernabilidad, crisis y cambio: elementos para el estudio de la gobernabilidad de los sistemas políticos en épocas de crisis y cambio*. Centro de Estudios Constitucionales.
- Salanié, B. (2003). *The economics of taxation*. MIT Press.
- Salomoni, D. (1991). *Como fazer uma monografia*. Livraria Martins Fontes Editora.
- Samohyl, R. (2009). *Controle Estatístico de Qualidade*. Elsevier.
- Sanches, J. (2007). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra Editora.
- Sanches, J. (2016). *Justiça Social*. Edição Fundação Francisco Manuel dos Santos.
- Sandford, C. (1995). *Tax Compliance Costs: Measurement and Policy*. Fiscal Publications.
- Santiago, B. & Teixeira, S. (2017). *Direito Fiscal Internacional de Moçambique - As Convenções de Dupla Tributação (com especial foco em Macau e Portugal)*. Edições Almedina.
- Santos, A. & Lopes, C. (2013). *Fiscalidade – Outros olhares*. Vida Económica.
- Santos, A. (1989). Sistemas Fiscais: Conceitos e Tipologias à luz das experiências Angolana e Moçambicana. *Ciência e Técnica Fiscal*, 356, 31-60.
- Santos, A. (2011). *Finanças Públicas*. INA.
- Santos, M. (2017). Tributação e benefícios fiscais específicos em matéria de eficiência energética no âmbito da fiscalidade verde. Silva, S. (Coord.). *Direito da Eficiência Energética*. Coimbra, Portugal: Imprensa da Universidade de Coimbra.
- Sapru, R. (2004). *Public Policy*. Sterling Publishers.
- Satori, L. (2007). *Segurança pública no Brasil: desafios e perspectivas*. FGV Editora.
- Sayed-Mouchaweh, M. & Lughofer, E. (2012). *Learning in Non-Stationary Environments: Methods and Applications*. Springer Science & Business Media.
- Scheffé, H. (1953). A Method for Judging all Contrasts in the Analysis of Variance. *Biometrika*, 40(1/2), 87-104.
- Schiefer, U., Bal-Döbel, L., Batista, A., Döbel, R., Nogueira, J., & Teixeira, P. (2006). *MAPA-Manual de Planeamento e Avaliação de Projectos*. Sete Rios.

- Schoenefeld, J. & Jordan, A. (2017). Governing policy evaluation? Towards a new typology. *Evaluation*, 23(3), 274-293.
- Schofield, J. & Sausman, C. (2004). Symposium on Implementing Public Policy: Learning from theory and practice. *Public Administration*, 82(2), 235-248.
- Schön, D. (1991). *The reflective turn: Case studies in and on educational practice*. Teachers College Press.
- Schwandt, T. & Burgon, H. (2006). Evaluation and the Study of Lived Experience. Shaw, I., Greene J., & Mark, M. (Eds.). *The Handbook of Evaluation: Policies, Programs, and Practices*. Sage.
- Scott, J. (2000). Rational Choice Theory. In Webster, F., Browning, G., & Halcli, A. (Eds.). *Understanding Contemporary Society: Theories of the Present* (pp.126-139). Sage Publications.
- Scriven, M. (1995). The logic of evaluation and evaluation practice. *New Directions for Evaluation*, 1995(68), 49-70.
- Segura, J. (1979). Estructura de las reformas tributárias contemporâneas. *Hacienda Pública Española*, 56, 31-49.
- Serrano, C. (2001). *Investigación cualitativa: retos e interrogantes (Volume I)*. La Muralla.
- Shadish, W. (1998). Evaluation theory is who we are. *The American Journal of Evaluation*, 19(1), 1-19.
- Shrivastava, M & Gupta, S. (2004). *Economics of Value Added Tax (VAT)*. APH Publishing.
- Siegel, S. & Castellan, N. (2006). *Estatística não paramétrica para a ciência do comportamento*. McGraw-Hill.
- Silva, A. (2008). Princípios de Direito Fiscal. *Revista Técnico Oficial de Contas*, 96, 54-57.
- Silva, A. (2019). A regulação jurídica brasileira da apuração do saldo ou resultado fiscal pela necessidade de financiamento do setor público. Conti, J. (Coord.). *Dívida Pública*. Editora Blucher.
- Silva, M. & Lima, V. (2018). Avaliação e impactos dos programas de transferência de renda: alcances, percursos e dimensões ainda pouco exploradas. Silva, M. (Ed.). *O Mito e a Realidade no Enfrentamento à Pobreza Na América Latina: Estudo Comparado de Programas de Transferência de Renda no Brasil, Argentina e Uruguai*. Cortez Editora.
- Silva, S. & Ribeiro, M. (2017). *Trajectórias de Sustentabilidade: Tributação e Investimento*. Imprensa da Universidade de Coimbra.

- Silva, S. (2001). *Municipalização da saúde e poder local: sujeitos, atores e políticas*. Editora Hucitec.
- Silva, V. (2010). *A Actual Estrutura do Sistema Fiscal Português* [Tese de Mestrado, Universidade de Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Aveiro].
- Simon, H. (1978). Rational decision making in business organizations. In Lindbeck, A. (Ed.). *Nobel lectures: Economic sciences 1969-1968* (pp. 343-371). Nobelprize.
- Siqueira, R. (2001). *IVA uniforme com renda básica: uma proposta de reforma da política tributária e social no Brasil* [Associação dos Centros de Pós-Graduação em Economia]. Anais do XXIX Encontro Nacional de Economia, Rio de Janeiro.
- Slemrod, J. & Sorum, N. (1984). The Compliance Cost of the U.S. Individual Tax System. *National Tax Journal*, 37(4), 461–474.
- Smismans, S. (2015). Policy Evaluation in the EU: The Challenges of Linking Ex Ante and Ex Post Appraisal. *European Journal of Risk Regulation*, 6(1), 6-26.
- Smith, A. ([1776], 1996). *Riqueza das Nações* (Volume II). Editora Nova Cultural.
- Smith, P. & Street, A. (2005). Measuring the Efficiency of Public Services: the Limits of Analysis. *Royal Statistical Society: Series A (Statistics in Society)*, 168(2), 401-417.
- Soares, R. (2014). *O Iva no Paradigma da Eficiência e Simplicidade: Uma proposta para a implementação de uma taxa única de IVA* [Tese de Mestrado, Universidade Técnica de Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Lisboa].
- Somers, H. (1977). *Finanzas Públicas e Ingreso-Nacional*. FCE.
- Sousa, C., Júnior, M., & Ferreira, R. (2012). Avaliação de testes estatísticos de comparações múltiplas de médias. *Revista Ceres*, 59(3), 350-354.
- Sousa, D. (1992). *As Garantias dos Contribuintes*. Universidade Lusíada.
- Standing, G. (2016). *The Precariat: The New Dangerous Class*. Bloomsbury Publishing.
- Stewart, J., David, D., & Lester, J. (2007). *Public Policy: An Evolutionary Approach*. Cengage Learning.
- Stiglitz, J. (1988). *Economics of the Public Sector*. W.W. Norton & Company.
- Stiglitz, J. (1998). *Towards a new paradigm for development: strategies, policies, and processes*. UNCTAD.
- Stiglitz, J. (2010). Development-Oriented Tax Policy. In Gordon, R. (Ed.). *Taxation in Developing Countries: Six Case Studies and Policy Implications*. Columbia University Press.

- Stiglitz, J., Ocampo, J., Spiegel, S., Ffrench-Davis, R., & Nayyar, D. (2006). *Stability with Growth Macroeconomics, Liberalization, and Development*. Oxford University Press.
- Stufflebeam, D. & Anderson, A. (1995). *Evaluación sistemática: Guía teórica y práctica*. CIDE.
- Stufflebeam, D. (2004). A Note on the Purposes, Development, and Applicability of the Joint Committee Evaluation Standards. *American Journal of Evaluation*, 25(1), 99-102.
- Subirats, J., Knoepfel, P., Larrue, C. & Varone, F. (2008). *Análisis y gestión de políticas públicas*. Ariel.
- Sutherland, H. (2017). *Tax and Benefit Policies in the Enlarged Europe: Assessing the Impact with Microsimulation Models*. Routledge.
- Tabarro, C. (2010). *Dalla società del rischio all'economia civile*. Gregorian Biblical BookShop.
- Tadlaoui, S. (2013). *Manual de consultoría en asuntos públicos*. Universidad Externado de Colombia.
- Tanaka, O. & Figueiredo, A. (1996). A avaliação no SUS como estratégia na reordenação da saúde. *Cadernos FUNDAP*, 19, 98-105.
- Tanzi, V. & Zee, H. (1997). *Fiscal Policy and Long-Run Growth*. Staff Papers, 44(2), 179-209.
- Taylor, D. & Balloch, S. (2005). *The Politics of Evaluation: Participation and Policy Implementation*. The Policy Press.
- Taylor, P. (1960). *Economía de la Hacienda pública*. Editorial Aguilar.
- Teixeira, A. (1986). *Princípios de Direito Fiscal (Volume 2)*. Edições Almedina.
- Teixeira, G. (2013). *III Congresso de Direito Fiscal*. Vida Económica Editorial.
- Teixeira, G. (2019). *Manual de Direito Fiscal*. Edições Almedina.
- Teodorovicz, J. (2015). Tributação ótima, tributo justo, ciência do direito tributário no brasil e direito financeiro. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais*, 2(23), 8-25.
- The European Network for Rural Development. (2014). *The Ex Ante Evaluation 2014-2020 RDPs*. Brussels, Bélgica: The European Evaluation Network for Rural Developmen.
- Thrall, R. (1996). Duality, classification and slacks in DEA. *Annals of Operations Research*, 66, 109-138.
- Tomaz, J. (2012). Uma Taxa Única para o IVA em Portugal?. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 3(2), 19-29.
- Trevisan, A. & Van Bellen, H. (2008). Avaliação de políticas públicas: uma revisão teórica de um campo em construção. *Revista de Administração Pública*, 42(3), 529-550.
- Trindade, C. (2016). *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – Anotado*. Leya.

- Tude, J., Ferro, D. & Santana, F. (2015). *Políticas Públicas*. IESDE Brasil.
- Uchimura, H. (2012). *Fiscal Decentralization and Development: Experiences of Three Developing Countries in Southeast Asia*. Springer.
- Ueda, J. (2017). *The Evolution of Potential VAT Revenues and C-Efficiency in Advanced Economies*. IMF Working Paper WP/17/158, International Monetary Fund.
- União Europeia (2015). *Evaluation matters. The Evaluation Policy for European Union Development Co-operation*. Bruxelas, Bélgica: Elemental Chlorine-free Bleached Paper.
- United States Advisory Commission on Intergovernmental Relations (1973). *The Value-Added Tax and Alternative Sources of Federal Revenue: An Information Report*. Autor.
- Urquidi, V. (1975). La política fiscal en el desarrollo económico de América Latina. Assael, H. (Org.). *Ensayos de Política Fiscal*. FCE.
- Valdez, V. (2013). A Noção de Imposto e Taxa. A Relação Jurídica Tributária. Guimarães, V., & Catarino, J. *Lições de Fiscalidade: Vol. I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*. Almedina.
- Valdez, V. (2014). *Autonomia Tributária dos Municípios*. Vida Económica.
- Valle (1981). *Diccionario de Economía*. Editorial Del Valle De Mexico.
- Van Den Berg, A. & Meadwell, H. (2004). *The Social Sciences and Rationality: Promise, Limits, and Problems*. Transaction Publishers.
- Van Dooren, W, Bouckaert, G., & Halligan, J. (2010). *Performance Management in the Public Sector*. Routledge.
- Van Thiel, S. & Leeuw, F. (2002). The Performance Paradox in the Public Sector. *Public Performance & Management Review*, 25(3), 267-281.
- Varandas, A. (2015). *IVA – Isenções concedidas a organismos sem finalidade lucrativa. Um presente envenenado?* [Tese de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa].
- Vasconcellos, M. (2010). *Pensamento Sistêmico: O Novo Paradigma da Ciência*. Papyrus Editora.
- Vasques, S. & Pereira, T. (2020). *Os Impostos Especiais de Consumo*. Edições Almedina.
- Vedung, E. (1997). *Evaluación de políticas públicas y programas*. Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales.
- Vieira, D. (1976). *Multinacionais no Brasil*. Saraiva.
- Viesca, J. (1981). *Finanzas Públicas*. Editorial Porrúa.



- Wagenknecht, S. (15 outubro 2017). *Relatório sobre a contribuição das políticas fiscal e aduaneira para a Estratégia de Lisboa (2007/2097(INI))*. <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?0020pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A6-2007-0391+0+DOC+XML+V0//PT#title2>. Acesso em: 5 de dezembro de 2019.
- Walker, J. (2011). *Obstetric Statistics*. Edmonds, K. (Ed.). *Dewhurst's Textbook of Obstetrics and Gynaecology*. John Wiley & Sons.
- Weiss, C. (1997). Theory-based evaluation: Past, present, and future. *New directions for evaluation*, 1997(76), 41-55.
- Weiss, C. (1998). *Evaluation. Methods for Studying Programs and Policies* (Second Edition). Prentice Hall.
- Wells, L. (2001). *Using Tax Incentives to Compete for Foreign Investment: Are They Worth the Costs?*. World Bank Publications.
- Xavier, A. (1994). *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. Editora Forense.
- Zhu, J. (2001). Super-efficiency and DEA sensitivity analysis. *European Journal of Operational Research*, 129(2), 443-455.