



Departamento de Ciência Política e Políticas Públicas

Finanças Públicas e *Accountability*

Huiganá Gomes

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Administração Pública

Orientador:
José F. F. Tavares - Juiz Conselheiro do Tribunal de Contas em Portugal
ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa

Setembro, 2016



Departamento de Ciência Política e Políticas Públicas

Finanças Públicas e Accountability

Huiganá Gomes

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Administração Pública

Orientador:

José F. F. Tavares - Juiz Conselheiro do Tribunal de Contas em Portugal
ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa

Setembro, 2016

AGRADECIMENTOS

Muito obrigado ao meu excelente orientador Professor Juiz Conselheiro José Tavares, que com conhecimentos, sentido de humor e tato, contribuiu com uma valiosa crítica aos meus manuscritos, obrigado por me mostrar como escalar com coragem esta montanha.

A todo pessoal do ISCTE pela sua dedicação, que tornou a ideia desta dissertação numa realidade. Obrigado à minha incrível revisora Professora Clara Santana-Rita, cujo apoio incansável e dedicação, permitiu que a minha comunicação escrita tivesse mais qualidade. Ao Dr. João Salis Gomes um grande abraço e o meu agradecimento, pela sua experiência, colaboração e chamadas da atenção para que o trabalho final demonstrasse qualidade. Finalmente a minha gratidão e admiração aos professores deste curso, pela dedicação a todos os alunos.

A toda minha família e amigos que acreditaram em mim e me deram alento e que ainda me amam apesar de eu os ter ignorado durante meses, a minha gratidão de todo o meu coração. O meu obrigado ao David Ferroz pelo incentivo e amizade.

Por último, por sempre e para sempre, com amor e fé, agradeço a Deus pela força de vontade que me deu!

RESUMO

O presente estudo procede a uma investigação de natureza teórica sobre as Finanças Públicas, *accountability* e o impacto das políticas fiscais como fator de competitividade das economias desenvolvidas.

Partindo da abordagem do Estado e das Reformas na Administração Pública, tentamos estudar a evolução conceptual das Finanças Públicas, enquadradas na nova concepção de estado. Prosseguimos com a pesquisa pelo conceito de *accountability* e o seu impacto no funcionamento das instituições económicas. Mostramos como a criação de instrumentos mais efetivos de prestação de contas podem melhorar outras estruturas institucionais que afetam, direta ou indiretamente, as finanças públicas. Prosseguimos com a análise das políticas tributárias no espaço europeu e em países desenvolvidos, o seu impacto nas taxas de impostos que incidem sobre o rendimento das sociedades, nas vantagens e desvantagens da atratividade de investimento estrangeiro no seio da União Europeia, particularmente em Portugal e abordamos o impacto da fraude fiscal nas receitas do Estado.

Verificamos que todos os Estados membro da UE tem um largo trabalho a desenvolver para combater a fraude e evasão fiscais e que as diversidades de políticas fiscais existentes podem trazer problemas de competitividade para algumas economias.

Palavras-chave-*Accountability*, Estado, Fraude, Imposto, Reforma.

ABSTRACT

The present research makes a theoretical approach to Public Finances, accountability and the impact of fiscal reforms as competitive factor in developed economies.

We start by approaching the State and the reforms of Public Administration and study the evolution of Public Finances concept as part of the modern concept of state. The research approach the accountability concept and its impact in the functioning of economic institutions. We show how the creation of instruments to reinforce accountability may improve the institutional structures that affect direct or indirectly the public finances. We analyse fiscal policies in the EU and in developed countries, its impact on taxes for firms, advantages and disadvantages to attract foreign direct investment, namely in Portugal and we approach the impact of tax fraud in the State income.

We acknowledge that all Member States of the EU have a lot to do in order to prevent tax fraud and tax evasion and that the variety of fiscal policies existing may bring problems to the competitiveness of some economies, particular in the capacity to attract foreign direct investment.

Key-words: accountability, state, fraud, tax, reform

ÍNDICE GERAL

AGRADECIMENTOS.....	i
RESUMO.....	iii
ABSTRACT.....	iv
INDICE DE FIGURAS.....	ix
INDICE DE QUADROS.....	x
INDICE DE GRÁFICOS.....	xi
ACRÓNIMOS E SIGLAS.....	xii
INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I-EVOLUÇÃO E REFORMA DO ESTADO E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	2
1. Breve estudo da evolução dos modelos de Estado.....	2
.....	
1.1.Administração pública, reformas e modernização administrativa.....	4
1.1.1. <i>New Public Management</i>	9
1.1.2. <i>New Public Service</i>	12
1.2. Reforma da Administração Pública em Portugal e a sua perspetiva.....	15
1.3. Papel do Estado na sociedade e na Administração Pública.....	17
CAPÍTULO II- REFORMA NA ADMINISTRAÇÃO DAS FINANÇAS PÚBLICAS	19
2. Reformas do setor público.....	19
2.1. Reforma e políticas orçamentais.....	22
2.1.1. Orçamento público.....	22
2.1.1.1. Principais funções.....	23
2.2. Reforma Orçamental.....	28
2.2.1. Princípios e Processos orçamentais	28
2.3. Reforma da Contabilidade Pública.....	36
2.3.1. Os objetivos e princípios da Contabilidade Pública.....	37
2.3.2. A harmonização e normalização da Contabilidade Pública.....	40
2.3.3. Processo de reforma da Contabilidade Pública.....	43
2.4. Reforma da auditoria governamental no Setor das Finanças Públicas.....	45

2.5. O papel da auditoria na estrutura da governança.....	47
2.5.1. Instituições e normas.....	48
2.6. Processo de reforma da auditoria nas Finanças Públicas.....	52
CAPÍTULO III- RESPONSABILIDADE E ACCOUNTABILITY.....	54
3. As dimensões da <i>accountability</i>	54
3.1. Evolução do processo de <i>accountability</i> em Portugal.....	55
3.2. Eficiência económica- o seu impacto para a <i>accountability</i>	56
3.2.1. <i>Accountability</i> e Democracia.....	57
3.2.2. A perspetiva do <i>accountability</i> democrático.....	59
3.2.3. <i>Accountability</i> e Finanças Públicas.....	61
3.3. Opções de investigação na transação de bens e serviços	62
3.4. <i>Accountability</i> e responsabilização dos impostos diretos do estrangeiro	63
3.4.1. <i>Accountability</i> e responsabilização dos sujeitos passivos de imposto transacionado.....	64
CAPÍTULO IV- FISCALIDADE NA UNIÃO EUROPEIA.....	67
4. Fiscalidade e transações de bens e serviços	67
4.1. Impacto tributário no seio da UE.....	67
4.2. Principais impactos das tributações na UE.....	68
4.3. Vantagens do aumento do investimento exterior.....	70
4.4. Impacto da fraude da tributação na UE.....	71
4.5. Combate à fraude tributária em Portugal em relação às transações com o estrangeiro	73
CONCLUSÃO.....	77
BIBLIOGRAFIA.....	80
LEGISLAÇÃO.....	89
ANEXOS.....	II

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1. Organização Administrativa do setor público em Portugal.....	8
Figura 2.1. Tripla Função do Orçamento do estado.....	23
Figura 2.2. Procedimentos e funcionamento a ter em conta no orçamento.....	30
Figura 2.3. Modelos de Reforma Contabilidade Financeira.....	43

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1.1. Evolução do Estado, suas características jurídicas, políticas, sociais e económicas.....	13
Quadro 2.1. Funções fiscais, falhas de mercado e instrumentos de intervenção...	20
Quadro 2.2. Mecanismos institucionais para otimizar o desempenho orçamental	25
Quadro 2.3. Normas internacionais de auditoria governamental.....	49
Quadro 4.1. Dispositivos de combate à fraude intracomunitária de IVA.....	73
Quadro 4.2. Principais resultados do desenvolvimento de sistemas de informação pela ITA.....	73
Quadro 4.3. Setores de atividade objeto de intervenção de equipas mistas PJ/DGCI.....	74

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 2.1. Saldo orçamental em Portugal 1977-2011.....	32
Gráfico 2.2. Decomposição da variação do saldo total 1996-2011.....	33
Gráfico 2.3. Carga fiscal e despesa corrente primária: Portugal vs. área do euro...	34
Gráfico 2.4. Dívida pública e crescimento do PIB em Portugal 1995-2011.....	35
Gráfico 2.5. Decomposição da variação do ratio de dívida pública 1996-2001.....	35

ACRÓNIMOS E SIGLAS

ADCT- Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
AICPA- American Institute of Certified Public Accountants
ANAO - Australian National Audit Office
AOC Autoridade Orçamentária Central
CIGAR Comparative International Governmental Accounting Research
CIPFA Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
CEE Comunidade Económica Europeia
CF Concorrência Fiscal
DGITA - Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros
DSIFAE – Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e de Acções Especiais
DGCI – Direcção-Geral dos Impostos
EFS- Entidade Fiscalizadora Superior
FAS- Financial Audit Subcommittee
FASB- Financial Accounting Standards Board
FMI- Fundo Monetário Internacional
FMR- Financial Management Reform
GAO- Government Accountability Office
GASB- Governmental Accounting Standards Board
GFP- Gestão das Finanças Públicas
IBP- International Budget Partnership
IDE- Investimento Direto do Estrangeiro
IDH- Índice de Desenvolvimento Humano
IFAC- International Federation of Accountants
IFRS- International Financial Reporting Standards
INTOSAI- International Organization of Supreme Audit Institutions
IPC- Índice de Perceção de Corrupção
IPSAS- International Public Sector Accounting Standards
IPSASB International Public Sector Accounting Standards Board
ISSAI International Standards of Supreme Audit Institutions
IVA imposto sobre Rendimento da Sociedade
OBI Open Budget Index
OCDE Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico

ONU -Organização das Nações Unidas

PIB -Produto Interno Bruto

PJ -Policia Judiciária

PSC- Public Sector Committee

SP -Sujeito Passivo

VAT- Value Added Tax

VIIES- Information Exchang System

VIVAT- Viable Integrated Vat

INTRODUÇÃO

O objetivo principal desta dissertação concretiza-se na realização da análise das políticas tributárias na União Europeia e noutros países desenvolvidos; o seu impacto nas taxas de impostos que incidem sobre o rendimento das sociedades, nas vantagens e desvantagens da atratividade de investimento estrangeiro no seio da União Europeia, particularmente em Portugal; um rastreio da problemática da prestações de contas (*accountability*) nas últimas décadas, sendo o objetivo proporcionar uma gestão eficaz e eficiente dos impostos . É, ainda, objeto de estudo, a análise da fraude carrossel em sede de IVA.

O presente trabalho está dividido em três partes: introdução, quatro capítulos de desenvolvimento do tema e conclusão. Na introdução expõe-se o enquadramento do tema, destacando a respectiva relevância, além de se apresentar a pergunta de partida e os objetivos do trabalho.

O primeiro capítulo contempla uma revisão aprofundada da teoria referente aos movimentos de reforma no setor público, com uma abordagem do geral para o específico, partindo do Estado e da Administração Pública e terminando com as reformas na gestão das finanças públicas sobre orçamento, contabilidade e auditoria. No segundo capítulo abordamos a reforma na administração das finanças públicas. No terceiro capítulo faz-se uma abordagem ao conceito de *accountability* das técnicas e dos procedimentos aplicados à *accountability* democrática, horizontal, vertical e seu funcionamento em Portugal. Tenta comprovar-se a hipótese considerada nesta dissertação, utilizando-se os dados em painel, estimados na equação base para o IDE, como proposta nos estudos defendidos por Slemrod (1990), Devereaux e Freeman (1995) e Loretz (2007). Assume-se que o influxo de IDE é uma função da taxa de imposto e de outras variáveis macroeconómicas, distinguindo os efeitos de curto prazo e de longo prazo, ou seja, considera-se, adicionalmente, que a determinação do IDE é feita através de um modelo de ajustamento parcial (Gurajati, 2003); (Kmenta, 1986) e (Greene, 1997) e no quarto capítulo focaliza-se a fiscalização e o impacto nas transações de bens e serviços, no que respeita à evasão e fraude carrossel e aos mecanismos de combate à evasão fiscal no seio da EU.

CAPITULO I- EVOLUÇÃO E REFORMA DO ESTADO E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

1. Breve estudo da evolução dos modelos de Estado

O Estado é a instituição que representa o sistema político, assim como a sociedade representa o sistema social e o mercado representa o sistema económico. A expressão sistema político tem duas aceções: uma no sentido estrito e outra no sentido amplo. A primeira refere-se somente aos processos de aquisição, distribuição e utilização do poder político (Pasquino, 2010). A segunda aceção é a soma da primeira, ou seja, o sistema político em sentido estrito, com o sistema jurídico, que trata especificamente de assegurar por norma jurídica as relações de direitos e deveres entre Estado e sociedade. Nesse sentido, Dallari (2009: 51) ensina que “todo Estado implica um entrelaçamento de situações, de relações, de comportamentos, de justificativas, de objetivos, que compreende aspetos jurídicos, mas que contém, ao mesmo tempo, um indissociável conteúdo político”.

O processo de evolução do Estado, desde os tempos mais remotos até ao Estado Moderno, foi objeto de estudo, em áreas como a social, a económica e a política. Na historiografia da noção de Estado, e partindo da ideia do absolutismo real que significava, em primeiro lugar, a unidade nacional, em segundo lugar, a existência de um Estado em que o rei era soberano, foi desenvolvida uma administração, gerada uniformemente por funcionários, aquilo a que hoje chamamos “burocracia” que impedia a celeridade de ação, quer nos vereditos dos juízes, quer no desempenho dos tribunais, em vários escalões.

A designação de Estado como um ente abstrato com personalidade e como parte do contrato social só é reconhecida pela maioria dos estudiosos, a partir da Era Moderna e é entendido, por alguns, como Estado dotado de um poder próprio independente de quaisquer outros poderes.

A primeira característica do Estado Moderno revela-se como sendo autónomo, isto é, uma plena soberania do Estado, a qual não permite que sua autoridade dependa de outra. A segunda característica, por sua vez, é a distinção entre o Estado e a sociedade civil, que se evidencia no século XVII, com a ascensão da burguesia na Inglaterra. Como terceira

característica, o Estado Moderno diferencia-se do modelo de Estado Medieval, que se apresenta e se caracteriza por ser propriedade do senhor, que é dono do território e de tudo que se encontra nele; pelo contrário, no Estado Moderno existe uma identificação absoluta entre o Estado e o monarca, o qual representa a soberania estatal.

O Estado Moderno, vinculado às profundas transformações que ocorreram em meados de século XIX (já embrionárias desde meados do século XIV ao século XVII e no início do século XIX), caracteriza-se por três paradigmas: o primeiro está relacionado com a exigência do Estado eficiente; o segundo, com o futuro do Estado que tem a ver com a redistribuição de responsabilidade e relações entre Estados, dando origem ao Estado Funcional; por último, a sociedade deve exercer os seus deveres de legitimidade, no que respeita às condições básicas e às necessidades, relacionadas com as prestações de serviço, na administração pública (Pitschas, 2001). Acrescenta este autor que a configuração teórica de sociedade civil corresponde a um círculo das atividades privadas e dos interesses particulares, sendo que este Estado exerce atividade do bem comum, de interesse geral (Pitschas, *et al.*, 2001), ao argumentar que as políticas sociais não podem continuar a funcionar como dispositivos de indemnização, mas devem comportar-se como uma estratégia coletiva de investimento social, ou seja, passar de um Estado-providência assistencial para um Estado-providência investidor.

O modelo de Estado-providência surge após a II Guerra Mundial, com o desenvolvimento do Estado de bem-estar social, que se caracteriza pela intervenção do Estado na vida económica e social. Em consequência do aumento das suas funções, está associado o modelo de Administração Profissional, que se caracteriza pelo aumento da atividade da Administração Pública, profissionalização e poder dos funcionários (Ferrera *et al.*, 2000).

Assim, os modelos de gestão pública têm vindo a sofrer alterações, consoante o modelo de Estado, no entanto podemos dizer que a cada modelo de Estado corresponde um modelo de Administração Pública, em que se procura promover os valores e as suas preferências (Rocha, 2001).

A utilização do termo “previdência social” na maioria dos países latino-americanos, bem como nos países europeus, tem uma conotação de assistência médica (Rosembloom, 2000). Atualmente, os sistemas de aposentadoria fora dos EUA oferecem seguro-saúde nacional, pensões por invalidez e seguro-desemprego.

Convém citar o conceito da sociedade moderna como o que mais se tem transformado desde meados do século XX. Segundo Weber (1918), o estado moderno monopoliza os meios de legítima violência física, ao longo de um território bem definido.

Além disso, a legitimidade deste monopólio em si é de um tipo muito especial, a "autoridade racional-legal" com base em regras impessoais, que restringe o poder do Estado nas elites. É o próprio Estado pelo que não surpreende também o relacionamento entre cidadão e Estado venha norteador por novos objetivos, novas metodologias e novas tecnologias, essenciais para o desenvolvimento da sociedade (Corte-Real, *et. al.*, 2003:5).

A ideia moderna da cidadania apareceu associada à emergência de indivíduos dotados de direitos na sua relação com os governos de Estados soberanos: direitos de liberdade, no sentido de espaços de autonomia em face do Estado e de outros indivíduos, no Estado Liberal; direito a prestações positivas por parte do Estado, isto é, "liberdades positivas" no Estado social (Jordan, 1987 *apud* Gonçalves, 2003:27).

É no Estado moderno que igualmente emerge os sistemas políticos democráticos e representativos através dos quais se atribuiu a administração pública, uma função unificadora e regulamentadora da sociedade. Assim sendo, num Estado democrático, como é característica do Estado moderno, «a juridicidade, a democraticidade e a sociabilidade estatais pressupõem a democratização dos saberes e das competências» (Canotilho, *et. al.*, 2000:24) componentes imprescindíveis à máquina estatal.

Em muitos países da Ásia, África e América Latina, a questão da modernização do Estado foi alvo de tremendos obstáculos sociais (Bendix, 1973) porém, o modelo de Estado formado nas sociedades europeias, desde o absolutismo, o republicanismo, as democracias liberais e as representativas, tem vindo a exercer a sua ação no conjunto social, na base do poder político interventor, regulador e organizador do conjunto social, atribuindo assim a administração pública uma dimensão e uma estrutura organizativa unificadora e regulamentadora do tecido social (Mozzicafreddo, 2001:25-26). Por isso, a reforma do Estado dentro do contexto da redefinição do papel do Estado, que deixa de ser o responsável direto para o desenvolvimento económico e social pela via da produção de bens e serviços, para fortalecer-se na função de promotor e regulador desse desenvolvimento afigura-se imprescindível (Chiavenato, 2008:102). Esta transformação do Estado que se traduz em reformas do mesmo e da Administração Pública, de um lado compreende a modernização do Estado e, do outro, a modernização da Administração Pública.

1.1. Administração Pública, reformas e modernização administrativa

A Administração Pública refere-se à organização e à gerência de homens e materiais para a consecução dos propósitos de um governo, (Waldo, 1964). No conceito de Bobbio *et al.*

(1995), “a expressão Administração Pública designa o conjunto das atividades diretamente destinadas à execução das tarefas ou incumbências consideradas de interesse público ou comum, numa coletividade ou numa organização Estatal”. De outra forma, percebe-se na concetualização de Pierre, citado por (Pollitt e Bouckaert 2004: 9), que a administração pública também está subordinada aos objetivos do sistema político, particularmente àqueles estabelecidos nas políticas públicas: *the interface between public administration and civil society is a two-way street, including public policy implementation as well as policy demands from private actors towards policy-makers*.

Todos os conceitos referidos proporcionam a compreensão de que a Administração Pública deve prosseguir o interesse público, que se apresenta traduzido pela lei e pela vontade política, estando, desse modo, duplamente subordinada, quer jurídica, quer politicamente. Essa relação da Administração Pública com os sistemas jurídicos e políticos deixa evidente também a sua subordinação à vontade estatal, desde que o Estado seja uma instituição jurídico-política. Os contextos jurídicos e políticos variam conforme os contextos sociais e econômicos em que estão inseridos, de tal modo que os objetivos do sistema econômico e do sistema social contribuem para a determinação dos objetivos jurídicos e políticos. Ainda na versão de Peters (1997: 77) é possível observar a importância dos contextos das reformas e da própria administração pública: *Governments also must respond to the socioeconomic context within which they function as they make their decisions about administrative reforms*. Frederickson (1996:264) defende que “*a key point in the new public administration’s conception of change was based on systems logic*”. E continua a explicar que: “*Public organizations are embedded in a dynamic social/political ecology*”.

Em Pitschas (2003: 42), é possível observar a relação da administração com o ambiente em que está inserida: “a administração pública é moldada pelas condições políticas, sociais, econômicas, técnicas e culturais prevalecentes”.

A reforma administrativa tem sido, desde o início dos anos oitenta, um dos temas da agenda política da maior parte dos países ocidentais. Apesar de não existir um conceito exato sobre reforma, Caiden (1991) refere dois objetivos: o primeiro consiste em melhorar as práticas existentes em ordem a aperfeiçoar os processos existentes; o segundo implica a substituição do modelo de gestão pública. O conceito Desenvolvimento da Administração Pública foi utilizado pela primeira vez nos anos cinquenta, com o objetivo de enfatizar a importância econômica, política e social do setor administrativo. Na década de sessenta, graças à atividade do *Comparative Administrative Group*, assistiu-se a uma crescente

divulgação do conceito de *Development Administration*. O conceito de desenvolvimento administrativo tem sido apoiado no incremento da capacidade tecnológica, no desenvolvimento económico e nas mudanças administrativas. Dwivedi (1994) identificou um novo modelo de desenvolvimento administrativo baseado no desenvolvimento de recursos humanos, crescimento económico, proteção ambiental, aceitação de diversidade cultural, incremento de sistemas administrativos locais e responsabilização.

Nos países desenvolvidos, a reforma assenta em quatro dimensões principais: a mudança política, a mudança estrutural (reorganização e reestruturação institucional), a mudança processual, introduzindo novos modelos na Administração Pública, orientando os serviços para as necessidades dos cidadãos (responsabilidade de desempenho). Apesar da importância que a reforma assume em todos os países, a verdade é que o sucesso das reformas administrativas levadas a cabo é desolador. Há vários obstáculos à reforma, quer ao nível organizacional (recursos, planeamento, estratégias, implementação), ambiental (geografia, história, cultura, sociedade), quer pessoal (ideologias, mudança de ideias, análise, reconhecimento, recomendações).

Em todas as reformas administrativas, os problemas surgem não porque a reforma esteja errada, as estratégias incorretas ou os reformadores não detenham a qualificação necessária para a efetivar, mas simplesmente, pela falta de apoio à própria reforma e por os reformadores não deterem a força suficiente para superarem as adversidades decorrentes do processo (Caiden, 1991).

A modernização da administração pública é uma das possíveis reformas, e não apenas uma questão de estudos, diagnósticos e debates, muito embora fundamentais à definição de uma opção apropriada. É também uma questão política, no sentido amplo, ou seja, de orientação programática e de legitimidade e, no sentido estrito, de possibilidades práticas e de estratégias prioritárias (Mozzicafreddo, 2007).

Houve algumas razões de ordem estrutural que justificaram a reforma administrativa:

- (i) constrangimentos financeiros originados pelo peso dos gastos sociais do modelo do Estado providência; (ii) a complexidade do funcionamento da máquina administrativa; (iii) a alteração das expectativas, exigências e necessidades dos cidadãos e novas tendências de transformação da estrutura do Estado, menos centralizada e mais transparente; (iv) as novas tendências de transformações da estrutura do Estado que inevitavelmente acompanharam as transformações da administração pública (Mozzicafreddo, 2001).

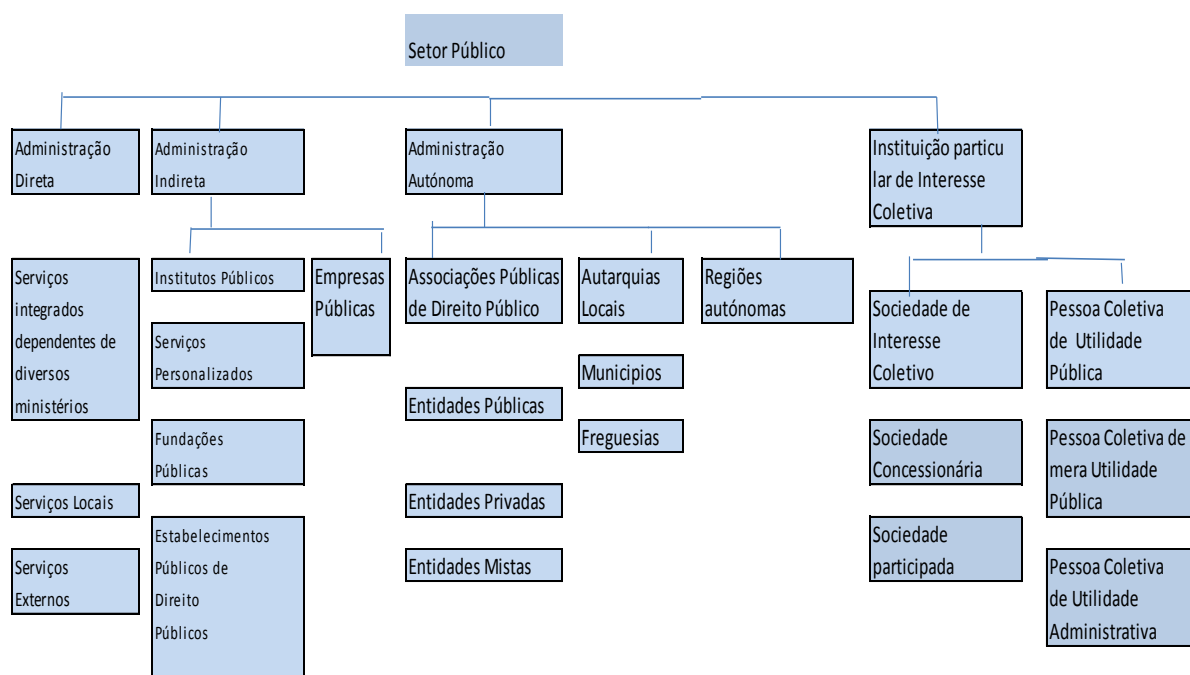
O processo de modernização administrativa tem como objectivo a melhoria de processos internos e a evolução do paradigma de gestão pública existente. Estas reformas

procuram, de algum modo, racionalizar e reorganizar o funcionamento dos sistemas e das estruturas do serviço público, com um carácter determinante: fazer funcionar melhor, obtendo ganhos de eficiência e eficácia para a administração pública. “O objectivo principal da reforma administrativa é melhorar o *status quo* dos serviços públicos através da eficiência, eficácia, responsabilidade, o qual é um processo incremental e evolucionário” (Araújo, 2000: 39). Na ótica do autor, a reforma incorpora, concomitantemente, os processos políticos, técnico e comportamental e inclui o conjunto de atos especificamente arquitetados para incutir mudanças fundamentais na administração pública.

Mozzicafreddo (2001) defende duas linhas de iniciativas de reformas: a) uma linha de reforma de nível macro, que consiste na introdução de lógica gestionária na administração pública, assenta nomeadamente na liberalização e privatização de atividades económicas e sociais do sector público, na redução do peso deste sector público e na flexibilização do regime de trabalho, na desregulamentação, delegação e devolução de competências aos organismos intermédios. “Esta linha de reforma surge no contexto do constrangimento financeiro devido em grande parte ao aumento das funções, despesas e pessoal da administração, e igualmente da revalorização das perspetivas do empreendedorismo e da lógica do mercado, associado a filosofias gestionárias que tem vindo a serem discutidos e postas em prática nas últimas décadas. Sendo assim, esta estratégia de modernização da administração assenta na liberalização de gestão e procura de uma melhoria da qualidade dos serviços e da eficiência nas tarefas de execução” (Mozzicafreddo, 2001).

A nova reforma administrativa debruça-se sobre mudanças estruturais e culturais do setor público, através de políticas de descentralização, privatização e melhor regulamentação, mas também (des)regulação, espírito de competição/escolha e acima de tudo, o respeito pelos cidadãos e clientes dos serviços e responsabilidade pelos resultados obtidos. Tem-se reconhecido a necessidade da reforma do sector público, dada a sua ineficiência burocrática, disfunções e problemas (Haggard e Webb, 1993, *apud Liou*, 2007).

Figura 1.1- Organização Administrativo do sector público em Portugal



Fonte: próprio autor baseado nas aulas de Direito Administrativo, Salis Gomes, 2012.

1.1.1. *New Public Management*

A crise económica determina necessariamente a reforma do modelo de administração e o *New Public Management* apresenta-se como uma alternativa à gestão pública tradicional, importando práticas e modelos da teoria clássica, enfatizando o objetivo de controlar a despesa pública.

Relativamente a este modelo burocrático da Administração Tradicional, que é substituído pelo mecanismo do tipo de mercado e pelo aumento da competição no fornecimento de serviços, Osborne e Gaebler (1992) propõem uma abordagem mais radical do *New Public Management* (Araújo, 2000; Giauque, 2003:574; Denhardt, 2003:5), sobre o princípio do Estado catalisador e o pressuposto de que a satisfação acumulada dos interesses dos indivíduos ou "clientes", resulte na satisfação do interesse geral (Bilhim, 2008:121) tendo por base o aumento da viabilidade económica da administração pública ("mais eficiência"), e da qualidade das atividades da administração pública (Pitschas, 2001: 67). O modelo faria com que o governo funcionasse melhor, por ser mais orientado para os resultados e mais sensível aos clientes (Rosembloom, 2000: 4).

Assim, segundo Gray e Jenkins (1995) citados por Araújo (2000: 44), a implementação das ideias do tipo *reiventing government* representa o lado prático do *New Public Management* (NPM) e a crítica da Administração Pública tradicional. A este respeito, Hood (1995: 95-98) citado por Secchi (2009: 355) enumera um conjunto de prescrições que, enriqueceram este modelo: desagregação do serviço público em unidades especializadas e centro de custos; competição entre organizações públicas e entre organizações públicas e privadas; uso de práticas de gestão provenientes da administração privada; atenção à disciplina e parcimónia; administradores empreendedores com a autonomia para decidirem; avaliação de desempenho; avaliação centrada nos *outputs*.

O *New Public Management* remonta à vitória dos republicanos nos Estados Unidos, e à vitória do Partido Conservador no Reino Unido, em 1979. No momento em que os líderes políticos destes partidos ascenderam ao poder, os seus governos confrontaram-se com severas restrições económicas, que tiveram profundo impacto na orientação das medidas de reforma (Araújo, 2000: 39-41). As ferramentas do NPM no sector das organizações públicas

(Giauque, 2003: 567), advogam que «o governo devia ser orientado para os resultados e movido pelo intuito de servir os clientes. Deveria guiar e não “levar”. Muitas das suas atividades nacionais deveriam ser subcontratadas, privatizadas ou delegadas nos níveis mais baixos de governo» (Rosebloom, 2000: 3). Advogam que a gestão orientada para o mercado tem imensas vantagens que vão desde a descentralização, a competitividade e flexibilidade na mudanças de condições, proporcionando poder de escolha aos clientes e permitindo que o gestor controle o seu poder para, de forma estratégica alcançar maiores mudanças na aplicação de incentivos (Denhardt, 2003).

O *New Public Management* é uma ideia adaptada para gestão no setor público, na qual os participantes desempenham um papel diferente. Esta corrente foi influenciada pelo managerialismo e o novo institucionalismo económico. Nela há uma nova ética de gestão apoiada na ideia de que os gestores têm "o direito de gerir", isto é, devem ser pró-ativos. Existe, na abordagem da gestão pública deste modelo, uma grande preocupação com os resultados e a responsabilização dos gestores; organização e gestão flexível de pessoal; objetivos pessoais e organizacionais claramente definidos e desenvolvimento de indicadores de desempenho; a tendência para reduzir a atividade do Governo através das privatizações (Araújo, 2000: 42-43; Peters, 1997:79; Giauque, 2003:574).

The advocates of the new public management (...) scorn the bureaucratic ideal that seeks to base the implementation of policy on impersonal rules. Yet, ironically, they do not completely reject scientific management; but rather than search for the "one best way," they look for today's "best practice" (Behn, 1999:4).

A ideia do NPM tornou-se um padrão relevante na reforma administrativa a nível mundial, mesmo sendo aplicada com diferentes encargos e custos em diferentes momentos. Estas ideias de mudanças são várias vezes baseadas, implícita ou explicitamente, nas suposições de que o governo funcionará melhor se as organizações públicas forem geridas como se fossem do setor privado orientadas para o mercado, onde o pagamento pela performance e a estrutura liberal de serviço alternativo se transformou na solução geral dos supostos reais problemas de gestão (Peters, 1997; Pollitt, *et. al.*, 2004:13-14). *Concepts such as efficiency, competition, prices, costs, profitability, clients, etc., correspond to a very influential discursive mechanism, the effects of which represent the normalization and control of individual behavior within organization* (Giauque, 2003:584).

O *New Public Management* teve duas principais características, introduzir métodos do sector privado na administração pública e estabelecer uma nova estrutura institucional no fornecimento de serviços, “o governo por contratos”, constitui um exemplo concreto deste

serviço (Araújo, 2000: 44). Todavia, (...) *administration need to keep an eye on efficiency and policy objectives, just as managers cannot ignore the law in their pursuit of optimal resource use* (Pollitt, et. al, 2004:12).

Em diferenciação com outros modelos, Hood alega que por um lado, o New Public Management incide a sua ênfase em valores como a eficiência, a eliminação do desperdício ou em investimento de recursos para objetivos claros, a que chama de "*sigma values*" e, por outro, defende que o governo devia adotar não apenas as técnicas de gestão ou de administração de negócios, orientação gestionária, mas também dos valores de mercado. Por essa razão, o NPM é apresentado como um modelo normativo para a administração e gestão pública (Denhardt, 2003b; Mozzicafreddo, 2001:24; Giauque, 2003:567).

A grande referência deste modelo é a introdução de mercados no fornecimento de serviços públicos, que foi seguida por vários países ocidentais (Araújo, 2000) e nesta perspectiva muitos defensores como Denhardt (2003a), advogam que os modelos de mercado deviam ser também aplicados ao governo e à gestão pública, incentivando a competição entre o sector público e o privado, ou entre as unidades internas das organizações públicas, que prestam serviços ao público que, nas vestes do NPM são considerados clientes.

É muito difícil discutir os benefícios resultantes da adoção do "New Public Management". Os serviços tornaram-se mais flexíveis e mais responsáveis perante os cidadãos, mas nem tudo foi positivo na mudança da gestão tradicional para a gestão de processos. Na verdade, o sistema managerialismo trouxe mais problemas, do que aqueles que resolveram. A privatização trouxe mais custos do que benefícios para os cidadãos, porque não foi acompanhada por regulação destinada a evitar a monopolização dos serviços.

O modelo tradicional caracterizava-se pela existência de mecanismos contra a corrupção e dos *standards* éticos. Ora, o *New Public Management* vem acompanhado destes *standards* embora com acentuação de outros valores como a eficiência, eficácia e economia (Rocha, 2001: 14). Um aspeto fragilizador do NPM, pelo menos nas suas formas mais puras é o facto de minar a confiança e os compromissos nos serviços das organizações públicas (Kernaghan, 1997 *apud* Peters, 2000), mas não quer dizer que não seja um modelo funcional, é um modelo que funciona, em contorno a esta fragilidade segundo (Denhardt, 2003), passa pela melhoria da eficiência dos serviços para aumentar a confiança dos clientes nas instituições. A razão pela qual os cidadãos não confiam na administração pública é porque eles não a vêem como sendo responsável, particularmente no que diz respeito a assuntos de ética e integridade. Daí que emerge a necessidade de adoção de um novo sistema de

accountability, que estabeleça e melhore a confiança pública na performance dos seus gestores públicos (Behn, 1999). A este respeito importa sublinhar que, tanto a administração como o cidadão consolidam uma relação negativa com a coisa pública e desconfiança mútua (Mozzicafreddo, et. al., 2001:152).

Proponents of the New Public Management argue that market-oriented governmental programs have many advantages over conventional ones. "They are decentralized, competitive and responsive to changing conditions; they empower customers to make choices and they link resources directly to results; and they allow government to leverage its power, achieving major changes by applying incentives strategically"(Denhardt, 2003a:6).

Contudo,

(...) the main point is that fully-fledged "performance governance" would include a capacity for independent, "summative" evaluations oriented primarily towards external, public accountability. In practice, however, most of the recent growth of evaluation in Europe has been of the internal, "formative" kind, aimed more at the needs of operational managers and program directors (Pollitt, 1998; Barbier and Simonin, 1997), citados por Peters (2000: 145).

No entanto, independentemente das críticas que foram feitas sobre o modelo, reconhecem-se, tal como já foi referenciado, os benefícios deste, desde a Europa continental, Estados Unidos da América, Canadá, e como outros países. Com efeito, neste modelo a responsabilidade da realização dos resultados está entregue nas mãos dos gestores, há repercussão do *empowerment*, o governo age como catalisador para permitir a atuação das forças do mercado, na administração.

1.1.2. *New Public Service*

Como o *New Public Management* e a Administração Pública Tradicional, o *New Public Service*, assenta em diversos elementos e em diferentes contribuições de escolas e teorias que, designam as diferenças e divergências, que existem em ideias universais que caracterizam estas aproximações como um modelo normativo que se distingue dos modelos *New Public Service* que foi inicialmente apresentado por Denhardt (2003), defende os fundamentos desse modelo: a) servir cidadãos, não consumidores; b) visar o interesse público; c) valorizar a cidadania em detrimento do empreendedorismo; d) pensar estrategicamente, agir democraticamente; e) reconhecer que *accountability* não é simples; f) servir em vez de navegar -em resposta ao movimento Reinventando o Governo, que defende que a administração pública deve navegar e não remar.

Este modelo traduz-se num modelo relacional, porque oferece uma ideia diferenciada de conexão entre o sistema governamental e o ambiente em que governo se insere (Secchi, 2009). Constitui uma estrutura ativa de políticas públicas favoráveis à descentralização da administração pública e estabelece nova relação entre o Estado e a sociedade e, em particular entre os grupos de pressão da população (Pitschas, 1993), no caso os cidadãos.

A questão de que o governo procure por mecanismos inovadores que forcem uma boa prestação de serviço à sociedade e, de modo particular os cidadãos, tem sido uma preocupação imprescindível na sociedade (Peters, 1996). O *New Public Service* é um modelo com a *configuração sistémica de organização cooperativa e funciona em rede*, contrariamente a outros modelos, a sua estrutura assenta na colaboração, onde os interlocutores válidos da sociedade, para a tomada de decisão, são tidos em consideração. A ideia de proximidade com os cidadãos e a preocupação com a qualidade dos serviços, iniciativas que assentam no conceito de *participação dos cidadãos, enquanto modelo de reforma da administração* é, independentemente da sua avaliação concreta, difundida quase por igual em todas as sociedades europeias como uma forma de tornar a administração mais próxima e transparente para com as pessoas (Mozzicafreddo, 2001:7). Esta difusão por força da dinâmica social sustentada pela globalização tem-se estendido a muitos países que, embora de forma tímida como é o caso de alguns países dos PALOP- Cabo Verde, Angola, Guiné-Bissau, têm experimentado satisfatoriamente tais iniciativas. E com a falência eminente do *Welfare State* (decorrente da insustentabilidade orçamental e gestonária do mesmo) criaram-se novos modelos e *paradigmas de administração* (Rocha, 2001), estando estes na génese da evolução daquilo a que se veio a *chamar reforma administrativa*.

Quadro 1.1 - Evolução do Estado as suas características jurídicas, políticas sociais e económicas

Características	Séc. XVI, XVII, XVIII	Séc. XVIII e XIX	1ª Metade de Séc. XX	2ª Metade de Séc. XX	Século XIX
	Absoluto	Liberal	Liberal-Democrata	Social Democrático (Bem-estar social)	Social Liberal e Republicano
Jurídico	Contrato social Sistema jurídico frágil	Estado de Direito, Constitucionalização e limitação do poder absoluto	Revolução Democrática (Direitos)	Revolução Social (Direitos Sociais)	Revolução Republicana (direitos)

			Políticos) Regulação jurídica top-down	Regulação jurídica botton-up	republicanos) Desregulação e Regulação
Político	Poder Absoluto Confusão Monárquica e Estado	Tripartição de poder continua autoritário	Sistema democrático Liberal elitista Partidos políticos competitivos e Eleições regulares Exclusão de mulheres e pobres	Sistema democrático social ou plural Aumento de poder político de sindicatos Sufrágio universal (igualdade política)	Sistema democrático republicano ou participativo. Novas formas de governança e accountability Proteção de património público
Económico	Revolução (Mercantilismo) técnicas de navegação e grandes descobrimentos	Revolução industrial bases para capitalismo liberalismo económico liberalização do capital	2ª Revolução Industrial Sedimentação do capitalismo a Indústria bélica para as guerras mundiais Crise de 1929	Revolução das comunicações superioridade de capitalismo estado interventor Base para globalização	Economia da informação Aumento da competição entre países Estado regulador Globalização de mercado financeiro
Social	Predominância religiosa classes dominantes burguesias e aristocracia	Base para proteção do trabalho salários	Bases para a justiça Social cria procuras sociais ao sistema político (pressão por democracia)	Estado-providência Busca pela igualdade de oportunidades (inclusão social) Base para sociedade da informação	Estado articular Justiça e responsabilidade social Sociedade de informação Justiça e

Fonte: Elaboração própria a partir de Bresser-Pereira (2005)¹;

Com a evolução observada nesse quadro, o estado do século XXI acumulou funções, que foram adquiridas ao longo de sua existência, a depender do nível de desenvolvimento da sociedade e do mercado em que interage diretamente. Assim, alguns países precisam de um estado mais intervencionista na economia, em vista de fraco desenvolvimento tecnológico e da baixa competitividade. Outros precisam de um estado mais próximo da sociedade, sendo por vezes assistencialista e paternalista. Baseando nesse relacionamento recíproco, a procura *para a reforma do Estado deve variar conforme a evolução social e econômica*. O desafio atual do Estado é garantir que a população no seu território tenha acesso a bens sociais, com sustentabilidade econômica e ambiental, em uma atuação democrática e transparência nas políticas fiscais.

1.2. Reforma da Administração Pública em Portugal e a sua perspetiva

Falar de reforma administrativa em Portugal é falar, principalmente, nas mudanças que ocorreram nas últimas três décadas com o regresso do regime democrático em abril de 1974. Até à década de oitenta, apesar da reforma administrativa constar da agenda política dos governos, apenas ocorreram mudanças pontuais de modernização. A partir de meados da década de oitenta assiste-se a uma inflexão na estratégia de reforma, que se traduziu num conjunto de iniciativas que consubstanciam características para uma mudança de paradigma da Administração Pública (Araújo, 2005).

Em 2004, a Resolução do Conselho de Ministros nº 53 veio colocar em destaque a organização do Estado e da Administração Pública, clarificando as funções essenciais do Estado de acordo com a máxima *“Menos Estado, Melhor Estado”*. Foram adotadas estruturas administrativas menos hierarquizadas, mais simples e flexíveis baseadas:

1. Na liderança e responsabilização, introduzindo modelos que permitam a responsabilização pela obtenção de resultados, nomeadamente com a gestão por objetivos;
2. No mérito e qualificação, promovendo uma política de qualificação e avaliação de desempenho e introduzindo uma nova cultura na Administração Pública.

¹ O quadro 1.1 apresenta resumo histórico do Estado moderno, adotado por Bresser-Pereira (2005: 123), defende que: “O estado absoluto representou um progresso em relação ao passado feudal, assim como o estado liberal representou um importante avanço em relação ao absolutismo, o estado liberal-democrático um passo à frente em relação ao liberalismo clássico, e o estado social-democrático um aperfeiçoamento em relação ao liberal-democrático.”

O objetivo é promover a qualidade do serviço público, e por essa via a diminuição do peso do Estado na economia, recorrendo à privatização ou concessão de serviços e à adoção de mecanismos da gestão privada. Ao nível da gestão de pessoal na Administração Pública, assistiu-se claramente a uma tentativa por parte do legislador, de aproximar a gestão pública da gestão privada. Veja-se, por exemplo, a introdução do regime do contrato individual, que existe desde 2004 e veio a consolidar-se com a entrada em vigor da LVCR – Lei de Vínculos, Carreiras e Remunerações e o RCTFP – Regime do Contrato de Trabalho em Funções Públicas. Atualmente, a maior parte dos funcionários públicos detem um contrato de trabalho por tempo indeterminado e somente alguns permanecem na figura da nomeação, como é o caso do pessoal vinculado às forças de segurança (exemplo as Forças Armadas).

Neste contexto, na Administração Pública, como em qualquer organização, o recrutamento assume grande importância, impondo-se o conhecimento dos respetivos custos. Este estudo tem, precisamente, como objetivo, quantificar os custos de um processo de recrutamento na Administração Pública portuguesa, tomando como referência o caso de uma autarquia local. As autarquias locais prosseguem interesses próprios das respetivas populações e, por isso, são pessoas coletivas, com reconhecida importância, dentro da organização administrativa portuguesa.

De facto, o universo local abrange trezentas e oito autarquias que compõem a organização administrativa autónoma e têm junto da comunidade local, competências próprias e legalmente definidas, cujo objetivo é prover à satisfação das necessidades da população residente num determinado território.

A busca de eficácia, reflexo do triunfo do mercado da procura e da oferta, como orientadora da reforma da Administração Pública, não deve ser confundida com rentabilidade, pois esta pode constituir um objetivo contraditório com a missão de serviço público, quando as atividades em causa não se mostram suscetíveis de ser rentáveis ou só o são em condições menos adequadas aos princípios que devem nortear a Administração Pública. A reflexão sobre a reforma da Administração Pública trouxe uma nova perspetiva, que partilhando com a nova gestão pública a defesa de uma cultura dos resultados, dá importância não tanto a uma aproximação gestionária, mas sim a uma questão procedimental, uma vez que há sobretudo que averiguar da pertinência da regulação perante as expectativas dos cidadãos e apostar no desenvolvimento da sua participação cívica. Na Administração Pública, nos anos 80 procurou-se mudar as estruturas para alterar os comportamentos, enquanto nos anos 90 se procurou saber quais são os serviços que devem ser prestados aos cidadãos, para depois então

mudar as estruturas, tendo assim o serviço ao cidadão se tornado um ponto fulcral. No presente, urge trabalhar o sistema, fazendo funcionar o conjunto das medidas introduzidas. Tornou-se central definir o que é interesse público e qual é o papel do Estado, relevando para segundo plano a questão dos instrumentos de gestão (Gomes, 2001).

O grande objetivo da reforma da Administração Pública em Portugal é o de transformar as suas relações com a sociedade, criando uma nova cultura organizacional na perspectiva da recetividade do cidadão. Neste sentido, a gestão pública deve ser orientada por critérios de eficiência, eficácia e efetividade não apenas económica, mas também social. Tal corporiza o Estado Democrático e Social de Direito caracterizado pela Constituição. Dada a subordinação da Administração Pública ao princípio da legalidade, a sua reforma implica sempre a modificação do seu quadro normativo, de modo a garantir o direito de acesso à informação. “O Código do Procedimento Administrativo é um bom exemplo do que, nesta matéria, se pode fazer, criando condições para uma relação da administração com os cidadãos, onde participação, informação e colaboração passaram a fazer parte do léxico comum dos serviços públicos” (Gomes, 2001). A Lei de Acesso aos Documentos Administrativos, em vigor desde 1993, é um outro instrumento legal que garante o exercício dos direitos de cidadania (Gomes, 2003).

1.3. Papel do Estado na sociedade e na Administração Pública

No que diz respeito à reforma da Administração Pública a maior polémica será efetivamente o papel a ser desempenhado pelo Estado, que deverá assumir função de proteger o mercado ou deverá agir como fator impulsionador do mercado aberto. Na passagem de Estado-Protetor ao Estado-Providência, a sociedade deixou de pensar num modelo do corpo para integrar no modo de mercado (Rosanvallon, 1984). O Estado-Providência exprimiu uma ideia de substituir a incerteza da providência religiosa, pela certeza da providência estatal assumido por *Chevallier* (1994), que afirma que o Estado-Providência irá construir novos paradigmas favoráveis à eclosão de novas ideologias, redesenhar limites do Estado que cria novos modelos e novas formas de gerir Administração Pública. Nesta nova forma de ver o Estado, é da sua responsabilidade assegurar as funções de governação política, no que se refere à continuidade de sistema político, e do próprio Estado, assim como manutenção da lei e da ordem. Assumirá a responsabilidade de assegurar as funções de ponto da vista de

igualdade, segurança e bem-estar dos cidadãos, bem como necessidades do ponto de vista económico e da sociedade.

É de colmatar que Estado não pode e nem deve fazer tudo, mas sim desempenhar as funções essenciais para desenvolvimento do país.

Refere Mozzicafreddo (2000) que a redefinição do Estado não implica apenas as orientações programáticas, mas sim a procura de um acordo de regime, a base de um modelo que orienta a redefinição do papel do Estado na sociedade, sendo necessária a invenção e organização de instrumentos e mecanismos.

A configuração do papel do Estado, segundo Mozzicafreddo (2009) inscreve-se no contexto de:

(1) Analisar a lógica de funcionamento e de crescimento do Estado em que interessa ter presente a existência permanente, e por vezes sistemática, experimentação institucional, seja no apoio às dificuldades financeiras conjunturais e nos apoios estruturais ao desenvolvimento de competitividade e do emprego, seja, nas políticas de proteção social -salário mínimo garantido, primeiro, rendimento social de inserção; (2) analisar o Estado numa sociedade democrática -onde a legitimidade do poder é determinada pelo sufrágio universal ou pelas redes corporativas- associações profissionais que pressionam a estrutura do poder do Estado; (3) analisar a evolução e transformação da estrutura institucional do Estado, nas diferenças perceptíveis, década a década, da sua configuração, funções e capacidades, pode-se dizer que a única realidade uniforme é a do seu crescimento (Mozzicafreddo, 2009:77-78).

A discussão em torno do papel e do tamanho do Estado não deve obedecer a dogmas ou ideologias políticas, deve girar ao redor de questões mais pragmáticas, voltadas para o desenho de um arcabouço institucional e para o estabelecimento de um aparato estatal capazes de fazer valer o que realmente interessa: o adequado funcionamento do Estado Democrático de Direito; a promoção da justiça social e a estabilidade macroeconómica (Peixoto, 2005:8), fundamental para o desenvolvimento da sociedade.

CAPÍTULO II -REFORMA NA ADMINISTRAÇÃO DAS FINANÇAS PÚBLICAS

2. Reformas do setor público

A Política Fiscal consiste no controlo de orçamento público, destaque das fontes de angariação de receitas e despesas do governo e envolve ainda atividade económica do estado e municípios ao longo de um determinado exercício fiscal. Os seus principais instrumentos são reportados pelos tributos diretos e indiretos e as suas despesas são utilizadas para gerar crescimento económico, combater inflação e melhorar distribuição da renda a nível regional e nacional (Ferreira, 2008).

Quanto às Reformas de Administração Financeira Pública, as Finanças Neutras ou Liberais-correspondem ao período do liberalismo económico (séc. XIX ao início do séc. XX). Esta visão está ligada à conceção de Estado defendida por economistas clássicos, *Adam Smith* (1723-1790), *Jean Baptiste Say* (1767-1832), *David Ricardo* (1772-1823) e as principais características das finanças liberais incidem no princípio de que cabe ao Estado intervir no domínio económico para permitir que as iniciativas individuais dos cidadãos, a concorrência e as leis do mercado se desenvolvam livremente, havendo um setor público reduzido, limitando-se a atividade estatal à gestão administrativa, à segurança pública, justiça e diplomacia (regra do estado mínimo).

O imposto constituía a receita típica do período liberal. Defende-se a observância rigorosa do princípio do equilíbrio orçamental, em que o estado só deve recorrer ao empréstimo público ou à emissão de moeda em circunstâncias excecionais (grave calamidade natural, guerras, fome, etc.). Com a crise do liberalismo clássico no final do século XIX que começou a declinar lentamente, com a quebra da Bolsa de Valores de Nova Iorque, em 1929, e a subsequente grande depressão, nas décadas de 1930, verifica-se a falência das leis económicas liberais, que não conduziam nem à eficiência, nem à equidade, nem à justiça, e provocam a revolta na opinião pública, que incentivou maior intervenção do Estado na economia. As ideias de Keynes, expressas no seu livro “*Theory of Employment, interest and money*” foram aplicadas, quase simultaneamente, pelo plano do *New Deal* do presidente norte-americano *Franklin Roosevelt* e pelo governo Nacional-socialista da Alemanha de *Hitler*.

As Finanças Intervencionistas têm a sua génese nas teorias keynesianas dos anos 30 do séc. XX, que defendiam políticas económicas com vista à construção de um Estado de Bem Estar Social “*Welfare State*”. De acordo com este modelo a atividade financeira desenvolve-se não só para cobrir as despesas administrativas, como para ser instrumento privilegiado da intervenção do Estado na vida económica e social. A despesa pública revela-se como uma poderosa e eficaz arma para sanear a economia e alterar o social, o imposto serve não só para cobrir a despesa pública, mas também funciona como arma de realização da justiça social e desenvolvimento económico, à proporcionalidade sucede a progressividade das taxas.

Assim o objetivo do Estado e da Administração Pública, aqui também se pretende identificar com o objetivo do sistema financeiro da administração pública. Para isso, alguns contributos da teoria das finanças públicas serão úteis. Trata-se de aplicar a teoria económica, a fim de compreender a função da atividade financeira do Estado dentro da economia. O conhecimento dessas funções neste trabalho tem finalidade restrita: conhecer os objetivos do sistema fiscal público, com ênfase na evolução dos mecanismos administrativos para a otimização do desempenho, da transparência e da *accountability* desse sistema, que continuaremos a desenvolver no decorrer deste trabalho.

Na teoria das finanças públicas, o trabalho de Musgrave (1973) é o que mais se destaca na definição das funções económicas da atividade financeira do Estado, que segundo o autor são três: primeiro assegurar ajustes na alocação de recursos; segundo conseguir ajustes na distribuição de renda e da riqueza; e terceiro garantir a estabilização económica. Essas funções decorrem basicamente de falhas existentes no funcionamento do mercado, segundo a lei da oferta e da procura, e essas falhas resultam de monopólios naturais e artificiais, mercados incompletos, externalidades negativas e positivas, existência de bens públicos, desigualdades sociais e geográficas, inflação e desemprego. Para diminuir essas limitações no funcionamento do mercado, o Estado intervém por meio de diversos instrumentos, mas principalmente pelo uso do poder de tributar e de renunciar a esse poder e mediante a realização de despesa pública.

Quadro 2.1.- Funções fiscais, falhas de mercado e instrumentos de intervenção

Função Económico	Falhas de mercado e da sociedade	Instrumentos de Políticas Fiscais	Exemplos
Alocativa	Monopólio Natural	Produção Direta de Bens Privados	Transportes

	Monopólio Artificial	Subvenção tributária	Telecomunicações
	Externalidades negativas	Produção direta subvenção tributaria	Isenção localizada de imposto sobre produção ou comercialização
	Externalidades positivas	Cobranças de impostos punidos retributivos, preventivos	Construção de pontes, rodovias, Parques
	Bens públicos puros	Produção ou provisão de bens públicos	Tributação de cigarros, da poluição
	Bens Privados		Defesa Nacional, Seguridade Social, Iluminação Pública
Alocutiva Distributiva	Bens Méritos ou semipúblicos		Educação e Saúde
Distributiva	Desigualdade social e geográfico	Repartição de recursos regionalizada, Tributação progressiva, Provisão de bens Públicos sociais básicos	Imposto de Renda progressivo. Vacinação gratuita e educação básica gratuita.
Estabilizadora	Desemprego	Políticas pro ou anti cíclicas	Aumentar ou diminuir gastos públicos, aumentar endividamento
	Inflação		

Fonte: elaborado por autor a partir de Musgrave (1973); Musgrave (1989); Stiglitz (2000); e Myles (2006); Giambiagi a Além (2008); Pereira et al. (2009); e, Riani (2009).

Para os objetivos deste trabalho não é necessário abordar os conceitos relacionados às falhas de mercado, mas sim como é que cada função económica da atividade financeira do Estado é desempenhada, por meio da realização de receitas e despesas num certo período. Apesar de essas funções serem essencialmente económicas, elas também têm efeitos sociais, como por exemplo, o combate ao desemprego, a tributação de tabacos e da poluição, a provisão de bens públicos meritórios (sociais) e a realocação de recursos financeiros entre classes sociais (redistribuição de renda).

Assim o sistema financeiro na administração pública não visa o lucro. O objetivo dele pode ser ilustrado na expressão cunhada por Jean Baptiste Say (citado por Giacomoni, 2003: 38): “o melhor de todos os planos financeiros é gastar pouco, e o melhor de todos os tributos é o que for o menor possível”. Por outras palavras, apesar das organizações governamentais não visarem receitas maiores que despesas, elas devem compreender a escassez de recursos financeiros existentes no mercado e os efeitos perversos de cargas tributárias descontroladas. Por fim, a atividade financeira do Estado também tem uma função política, que está relacionada com as necessidades de organização e de satisfação de procuras internas do próprio sistema político. O financiamento para o funcionamento, das forças armadas e das

instituições diplomáticas tem basicamente a função de manutenção do próprio Estado, como requisito para a defesa de sua soberania, do seu território e do seu povo. Após compreender a tripartição das funções da atividade financeira do Estado, é possível perceber que enquanto algumas organizações governamentais são mais parecidas com empresas, tais como hospitais e escolas, outras não têm qualquer semelhança, de tal modo que seria inviável a adoção de algumas práticas privadas na gestão de organizações policiais, penitenciárias, judiciárias, legislativas, militares, diplomáticas, entre outras. Existe um limite para essa convergência, tendo em vista a indefinição sobre o valor dos bens produzidos por tais organizações: segurança pública, justiça, ordem pública, defesa nacional.

Diante dessas considerações, as reformas na gestão das finanças públicas têm basicamente três grandes grupos de objetivos: 1) melhorar o desempenho, por meio de instrumentos de gestão do orçamento; 2) aumentar a transparência, por meio da qualidade e da quantidade de informações financeiras evidenciadas na contabilidade; e, 3) aumentar a *accountability*, através de um sistema de controlos internos e externos, que minimizem os riscos de erros e fraudes na gestão das finanças públicas. Esses grupos de objetivos são estudados em três áreas de conhecimento das finanças: orçamento, contabilidade e auditoria.

2.1. Reformas e políticas orçamentais

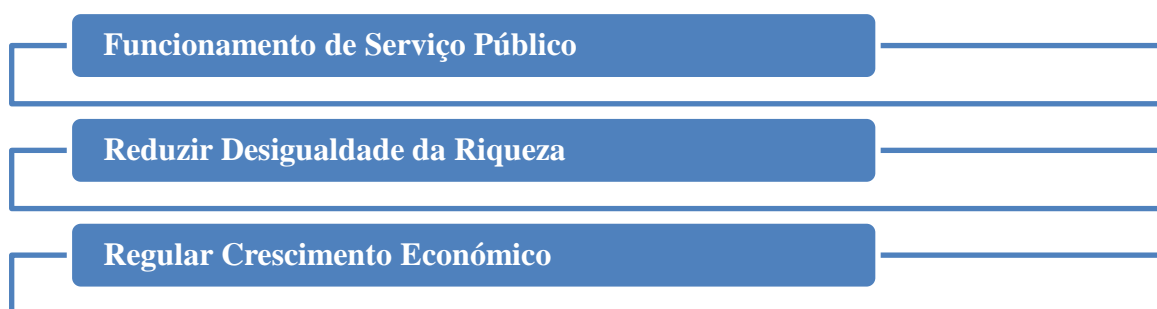
2.1.1. Orçamento público

De início, o conceito de orçamento é o mesmo no setor público e privado que é plano de obtenção, distribuição e utilização de recursos financeiros durante um período específico (Garrison e Noreen, 2001; Padoveze, 2003). O que o diferencia no setor público e privado é o tipo de organização e de objetivos, de tal modo que o orçamento público seja um registo de receitas e despesas de um governo durante um período de tempo determinado (Franco e Tavares, 2006; Browne, 2010). Enquanto no setor privado o orçamento é uma previsão de obtenção, distribuição e utilização de recursos financeiros segundo a lógica de oferta e procura do mercado, no setor público o orçamento é uma autorização dada por representantes do povo (parlamentares) aos governos (poder executivo) para cobrar impostos e para gastar (Franco, 2002).

O Orçamento do Estado é estabelecido na Constituição da República Portuguesa (CRP) nos artigos 104º a 108. A apresentação do Orçamento de estado deverá ser feita pelo governo à Assembleia da República, sob forma de Proposta de lei, nos prazos previstos na lei de enquadramento (Barbosa da Silva:2002).

Na Administração Financeira Orçamental o papel do Ministério das Finanças exerce atividade que envolve fundamentalmente, quatro grandes áreas: as finanças públicas; a moeda, crédito e seguros; a política económica conjuntural e planeamento. Nas finanças públicas a função primordial respeita ao orçamento do Estado que é o documento onde são previstas e computadas as receitas e despesas anuais competentemente autorizadas. Este documento constitui o instrumento decisivo da atuação do estado, pois nele se programa toda a atividade dos diferentes Ministérios, entidades e organismos, que compõem a administração do estado.

Figura 2.1- Tripla Função do Orçamento de Estado



Fonte: do autor

2.1.1.1. Principais Funções

Enquanto instrumento formal, o orçamento surge na Inglaterra, por volta de 1822, na época do liberalismo económico (Giacomoni, 2003). Nesse período, o orçamento era, nas palavras de Franco (2002: 335), a “proteção dos particulares contra o crescimento estatal e os excessos do estatismo, consentimento representativo dos encargos fiscais, que limitam a propriedade, e das despesas que lhe dão origem”. A principal função do chamado “Orçamento Tradicional” era o controlo político sobre o executivo, em contexto de Estado Liberal “preocupado em manter o equilíbrio financeiro e evitar ao máximo a expansão dos gastos” (Giacomoni, 2003: 64). Após um longo período de neutralidade e liberalismo, o mercado demonstrou com a crise financeira de 1929 os efeitos sociais perversos da falta de monitoramento estatal sobre o funcionamento da economia. A partir daí, estabeleceu-se a doutrina de John Maynard Keynes, economista inglês que defendia a intervenção estatal no funcionamento da economia, por

meio de políticas macroeconômicas, entre elas as políticas fiscais. Foi então que as cargas tributárias e o volume de despesas públicas ganharam grande relevância econômica e naturalmente pressionaram os governos para um novo modelo de organização orçamentária. Essa mudança representa uma das maiores reformas no orçamento público. Deixa-se o modelo Tradicional de controlo eminentemente político para o chamado “Orçamento Moderno”, no qual a função principal é o controlo económico e financeiro.

O orçamento passa a ser instrumento de administração para otimizar o desempenho financeiro e operacional do setor público, de modo a conter o crescimento da carga tributária, assim como no passado liberal, mas também como forma de aumentar a provisão e a qualidade de serviços públicos prestados pelo governo (Giacomoni, 2003). Assim, enquanto o orçamento tradicional controlava *inputs* (obtenção de recursos), o orçamento moderno acumula essa função também com os controlos sobre o processamento dos *inputs* (distribuição e repartição de recursos), sobre os *outputs* (produtos), *outcomes* (resultados) e *outreachs* (impactos).

Esse orçamento moderno tem sido comumente nomeado por “orçamento de desempenho”, que ganha diferentes facetas em diversos governos e organizações públicas, conforme o contexto político (Browne, 2010). Segundo este autor, o orçamento de desempenho nada mais é do que um orçamento que visa controlar também os resultados da atividade financeira estatal em termos de eficiência e eficácia.

Atualmente há um consenso na doutrina (Allen e Tommasi, 2001; Browne, 2010; Shick, 1998a) e em organismos internacionais como FMI, Banco Mundial e OCDE (OCDE, 2007; PEFA, 2009) de que existem três grandes objetivos na gestão orçamental: 1) disciplina fiscal; 2) eficiência alocativa; e, 3) eficiência operacional. Segundo Schick (1998a), esses objetivos podem ser assim compreendidos:

1. Disciplina fiscal: os totais de receita e despesa deveriam decorrer de decisões explícitas, e não do aumento da procura. Esses totais deveriam ser configurados antes de decisões orçamentais individuais serem tomadas e deveriam ser sustentáveis no médio e longo prazo.
2. Eficiência alocativa: as despesas deveriam ser baseadas em prioridades governamentais e sobre a eficácia dos programas públicos. O sistema orçamental deveria deslocar-se de programas menos prioritários e eficazes para os programas que são mais prioritários e eficazes.

3. Eficiência operacional: agências deveriam produzir bens e serviços com relação custo/benefício positiva e deveriam ser competitivas com preços de mercado.

Para avaliar o desempenho desses objetivos, é possível fazer uma associação com os níveis de administração estratégica, tática e operacional, de modo a apurar o desempenho fiscal, a locativo e operacional, respectivamente. No quadro 2.2. constam as características para que os arranjos institucionais possam melhorar o desempenho do sistema orçamental para cada um dos objetivos, segundo Shick (1998a).

Há uma certa hierarquia entre os objetivos, tendo em vista que a disciplina fiscal é a prioridade que garante estabilidade e sustentabilidade ao sistema de Gestão Financeira Pública, sem o qual os outros dois objetivos não podem ser alcançados (Browne, 2010). A falta de limites (tetos), metas e referências nos agregados de receita, despesa, resultado e dívida podem afetar negativamente tanto o desempenho do governo como também da economia. Assim, disciplina fiscal não é requisito somente para o desempenho orçamental, mas também para a estabilidade macroeconómica do país.

Quadro 2.2. - Mecanismos institucionais para otimizar o desempenho orçamental

	Disciplina Fiscal	Eficiência Locativa	Eficiência Operacional
Normas	Limites sobre a despesa total (em alguns casos também para a despesa setorial) são estabelecidos antes de despesas individuais. Despesa total deve ser consistente com esses limites. Os limites devem ser configurados para o médio prazo (3 a 5 anos) e as decisões orçamentárias devem ser realizadas dentro de uma estrutura de gasto de médio prazo.	Limites de despesa são estabelecidos para alguns setores e ministros são encorajados a realocar dentro desses limites. Tentativas para realocar devem ser baseadas ou na avaliação da eficácia dos programas ou em avaliação de prioridade de políticas públicas.	Custos operacionais têm limites de caixa, mas gestores têm ampla discricionariedade no uso desses recursos, inclusive (em alguns países) com possibilidade de guardar recursos não utilizados ou pré-comprometidos para o próximo ano. Custos operacionais são progressivamente reduzidos por um percentual igual ao total ou à parte dos ganhos de eficiência esperados.
Papeis	A Autoridade Orçamental Central (AOC) deve ter poder para fazer cumprir os agregados orçamentários em negociações bilaterais. Durante a implementação do orçamento a AOC deve intervir para bloquear (ou notificar o Governo) ações que afetariam os agregados fiscais	Forte capacidade do governo para definir prioridades e objetivos nacionais e fazer alocações setoriais consistentes com sua estrutura de gasto de médio prazo. Ministros setoriais fortes com ampla autoridade de realocar dentro da área de responsabilidade deles.	Fortes gestores de linha autorizados a determinar o conjunto de recursos operacionais dentro dos limites fixados. Discricionariedade operacional devolvida a gestores subordinados, incluindo àqueles de unidades regionais

Informações	A estrutura de gasto de médio prazo prove uma referência para mensurar os impactos orçamentários de mudanças nas políticas públicas. Ao longo da formulação do orçamento, informação é provida sobre mudanças na situação de referência. Durante a implementação do orçamento, o gasto é monitorado para garantir conformidade com os agregados fiscais	Ministros e gestores geram e recebem informação sobre a eficácia esperada e real de programas, bem como nos resultados sociais. Eles também recebem informação sobre os impactos das despesas (relativas à estrutura de médio prazo) de ações orçamentárias autorizadas e propostas.	Produtos orçamentários são especificados com antecedência e os produtos reais são comparados às metas. Custos são alocados (de preferência no regime de competência) para as atividades das quais decorreram. Informações sobre o desempenho financeiro e organizacional são publicadas nos relatórios anuais ou em outros documentos
--------------------	---	--	---

Fonte: extraído de Shick (1998a).

E convém estabelecer metas e resultados a nível (receitas menos despesas) limite para endividamento e de despesas totais e individuais relevantes (pessoal e previdência social). Essas metas e limites servem *como indicadores para manuseamento dos riscos fiscais*. Os dois mais utilizados internacionalmente são *resultado* e do *endividamento*. Conforme o Manual de Estatísticas Fiscais de 2001 do FMI (BCB, 2008), o resultado (saldo) pode ser: primário, desconsiderando as receitas e despesas financeiras (juros); ou, nominal (global), incluindo tais receitas e despesas. Também nos termos do Manual, a dívida pode ser: bruta, incluindo o total de débitos de responsabilidade do governo junto ao setor privado, ao setor público financeiro e ao resto do mundo; ou, líquida, que deduz da dívida bruta ativos financeiros junto ao setor privado, público financeiro e ao resto do mundo. O Tratado que instituiu a Comunidade Europeia, para garantir que os Estados Membros tenham finanças públicas sólidas, conforme sublinha o respetivo artigo 4.º, previu em seu artigo 104º que o resultado orçamental (fiscal) e o montante da dívida pública sejam monitorizados, conforme valores de referência estabelecidos em Protocolo. O referido protocolo definiu como indicadores fiscais o resultado nominal (saldo global) e o montante da dívida bruta, ambos em percentual do Produto Interno Bruto (PIB), sendo os valores de referência de -3% e 60%, respetivamente. O FMI (2007) também destaca esses dois indicadores e lembra a existência de outros complementares: *resultado primário e endividamento líquido*.

No contexto das reformas orçamentais, o estabelecimento desses e de outros indicadores na estrutura legal e no funcionamento do sistema de Gestão de Finanças Públicas (GFP) representou a chamada reforma fiscal (que não está diretamente relacionada à reforma tributária), visando a contenção do aumento da despesa e da carga tributária. Esse movimento ganhou força especial a partir da década de 1980. A Nova Zelândia foi uma das pioneiras ao

editar o *Fiscal Responsibility Act* em 1994, que serviu de referência para elaboração de Leis de Responsabilidade Fiscal por todo o mundo (Schick, 1998b). Atualmente, os indicadores fiscais são considerados uma necessidade internacionalmente aceita, para monitorar o desempenho das políticas fiscais e económicas em geral.

O objetivo tático da gestão orçamental é a eficiência alocativa. Trata-se de uma das funções mais nítidas do orçamento: alocar recursos escassos entre procuras competitivas (Schick, 1998a). Esse objetivo também se destaca pela forte dependência com o contexto e a vontade políticos. A teoria orçamental apresenta dois critérios no processo alocativo: um político, prioridade governamental; e outro de gestão, eficácia de organizações ou programas. Contudo, a perspectiva política é predominante em razão da própria natureza decisória dentro do sistema político.

Para alcançar a eficiência alocativa a lógica é simples: retirar recursos de onde estejam a sobrar e realocá-los onde estiverem a faltar. Entretanto, as disputas entre poderes, ministérios, agências, departamentos, secretarias, programas, investimentos e gestores são muito complexas. Grande parte dos recursos em regra já está alocada, ou por norma jurídica ou por inércia e incrementalismo (Schick, 2009). Assim, os recursos disponíveis para alocação discricionária são residuais. Sob esse contexto é que se idealizaram reformas para solucionar o orçamento incremental. A mais conhecida ocorreu com a adoção do chamado “orçamento base zero”, que representa o outro extremo na escala de rigidez orçamental. A lógica do orçamento base zero é “romper com o passado”, “não é porque aconteceu que deverá acontecer” (Padoveze, 2003: 193). Por outras palavras, o orçamento não está garantido para os organismos e programas já existentes. Eles disputam igualmente com novos organismos e programas. Apesar de interessante em termos de priorização da despesa, o orçamento base zero tem um alto custo e pouco tempo para elaboração (Lunkes, 2007).

Outra reforma que busca melhorar a eficiência alocativa trata do relacionamento entre planeamento governamental e orçamento, principalmente por meio do chamado orçamento programa (Schick, 1998a). Trata-se de uma nova forma de organizar e classificar a despesa por meio de programas de governo com metas e objetivos detalhados em atividades (ações contínuas) e projetos (ações por período limitado). Esse modelo de reforma ficou popularizado a partir das experiências nas forças armadas americanas durante e após a 2ª Guerra Mundial e ficou conhecido como PPBS (*Planning, Programming and Budgeting System*). Contudo, com os distúrbios económicos e sociais decorrentes do envolvimento dos EUA na Guerra do Vietnam, o presidente Nixon dispensou a adoção do PPBS, pois as

preocupações eram instantâneas e a necessidade de planear e programar foi contestada (Giacomoni, 2003).

Por fim, em relação à eficiência operacional, é antiga a importância do orçamento para economizar nas operações de governo por meio do controlo de itens (elementos) de despesa, tais como pessoal, materiais de consumo, equipamentos (Schick, 1998a). No nível operacional da despesa, muitos fatores não financeiros influenciam no desempenho. Porém, alguns aspetos na organização financeira podem contribuir para ganhos de eficiência operacional. Schick (1998a) destaca, dentre outros, os seguintes aspetos: a autonomia de ministros setoriais para realocar recursos conforme a necessidade; ênfase no controlo de *outputs*; e, restrição para despesas correntes (operacionais). Segundo Browne (2010), as trajetórias para alcançar eficiência operacional são: atualização do software da previsão; capacitação de analistas financeiros e orçamentais em cursos avançados; contratação de especialistas externos; centralização da gestão de caixa (TSA – *Treasury Single Account*); e introdução de Sistemas Integrados de Informação Financeira (IFMIS).

2.2. Reforma orçamental

2.2.1. Princípios e processos orçamentais

O processo orçamental vigente é definido como o conjunto de princípios, regras e práticas, formais e informais, destinados a reger a tomada de decisões, pelos poderes legislativo e executivo, relativas ao Orçamento do Estado. O processo orçamental, no seu conjunto, é dominado por três fases ou funções: preparação, aprovação, execução e fiscalização do Orçamento.

A Preparação é realizada nos termos do art.º105/2 CRP, o Orçamento é elaborado de harmonia com as Grandes Opções do Plano anual e tendo em conta as obrigações decorrentes de lei ou de contracto. As Opções do Plano são votadas pela Assembleia da República (art.º 91 CRP) e consubstanciam as diretrizes em relação às quais o próprio Plano é organizado; compreende-se, pois, que a elas deva obedecer o Orçamento, uma vez que este, ainda nos termos da Constituição é a expressão financeira do Plano anual. Cumpre ao Governo apresentar à Assembleia da República a Proposta de Orçamento (art.º9/1 Lei 6/91).

A Aprovação é elaborada pelo Ministério das Finanças, o Projeto de Orçamento, este submetido à aprovação do Governo, o qual deverá apresentar até 15 de Outubro a respectiva proposta de Lei à Assembleia da República (art.º9 Lei 6/91). A proposta, além do seu articulado (art.º11 Lei 6/91); os mapas orçamentais (art.º 12 Lei 6/91) são acompanhados de

anexos informativos (art.º 13 Lei 6/91) – art.º 10 Lei 6/91. A Assembleia da República deve votar o Orçamento até 15 de Dezembro. A discussão e votação na generalidade cabe ao plenário da Assembleia da República, a discussão, porém, na especialidade só lhe cabe em temas de criação e extinção de impostos e de empréstimos e outros meios de financiamento; podendo ainda caber-lhe em tema de matérias relativas o regime fiscal, se assim for requerido por 1/10 dos deputados. O restante é votado na especialidade, mas em sessão pública, pela competente comissão da Assembleia – a comissão de Economia, Finanças e Plano (art.º 14 Lei 6/91). No caso de a Assembleia da República não aprovar o Orçamento, o art.º 15 da Lei 6/91 providencia sobre o caso: mantém-se em vigor o orçamento do ano antecedente, continuando a cobrar-se as receitas nele previstas e a fazer-se, e por duodécimos, as despesas nele inscritas.

Tendo entrado em vigor a Execução o Orçamento do Estado, principia a ser executado, começando a cobrar-se as receitas e pagar-se as despesas. Em matéria de Receitas, as verbas constantes do Orçamento do Estado são simples previsões de cobranças, que podem ser confirmadas ou não pelos factos; o que não podem é ser executadas. No Orçamento das Receitas não figuram apenas os montantes destas, também figuram as suas espécies (art.º 17 Lei 6/91). Por conseguinte, o Orçamento das Receitas, além de prever os montantes destas, autoriza os serviços das finanças a liquidá-las e os cofres da fazenda pública a cobrá-las. Como o nosso sistema é o da gerencia, todos os créditos orçamentais constituem autorizações de pagamento durante o período financeiro (art.º 18/2/4 da Lei 6/91). Em matéria de Despesas, todavia, a execução do Orçamento do Estado apresenta uma particularidade: é a de, em regra, não ser permitido utilizar logo de uma vez a totalidade de cada crédito (art.º 18/2 Lei 6/91). Significa isto, que os encargos devem ser assumidos e os pagamentos autorizados por importâncias não excedendo aos duodécimos vencidos. Isto para impedir que as despesas se concentrem nos primeiros meses do ano, quando a tesouraria, por ter apenas cobrado uma pequena parte das receitas, ainda dispõe de escassos recursos.

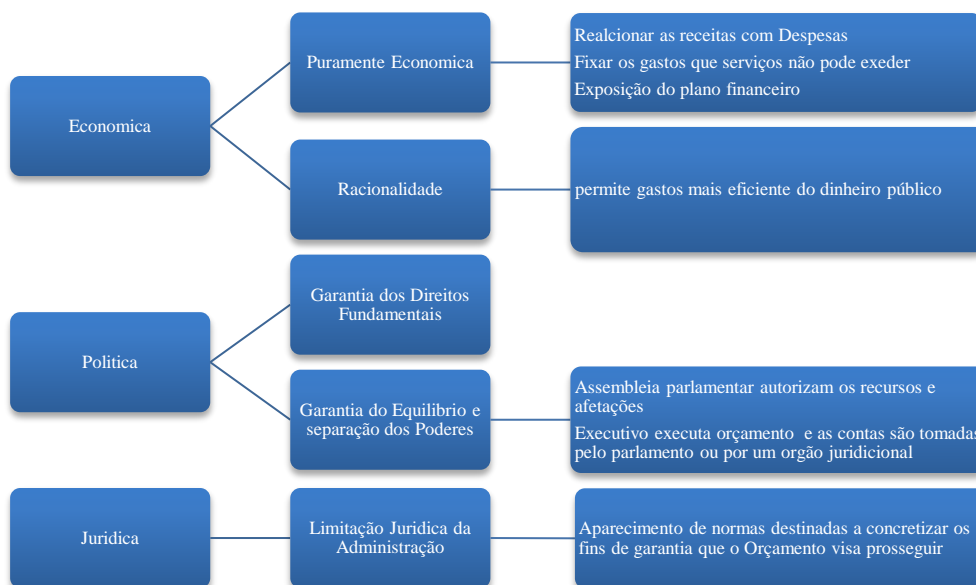
Ao aprovar o Orçamento do Estado, a Assembleia da República, fixou o montante máximo, não só de despesa total como da despesa de cada capítulo e de cada função. Daí que em princípio, seja vedado ao Governo a transferência de verbas de capítulo para capítulo e de função para função; bem como abrir créditos que se traduzam em aumento da despesa total do Orçamento ou da despesa de qualquer capítulo e de qualquer função. Há várias exceções, e uma particularmente importante é a de o Governo para acudir a despesas não previsíveis e inadiáveis, poder transferir verbas de uma dotação provisional, que é anualmente inscrita no

orçamento do Ministério da Finanças (art.º 20 Lei 6/91, e art.º 4 DL 71/95). A Lei Travão vem referida no art.º 167/2 CRP, este preceito constitucional determina nomeadamente, que não podem ser apresentados projetos de lei ou propostas de alteração do Orçamento, durante o ano económico em curso, que envolvam aumento das despesas ou diminuição das receitas do Estado previstas no Orçamento. A Fiscalização é efetuada pelo Tribunal de Contas, quanto à Fiscalização das Receitas, sendo o montante de pura estimativa, só interessa saber se os serviços cumprem a sua obrigação de cobrar as espécies de receitas previstas no Orçamento do Estado. A Fiscalização das Despesas consiste em averiguar se cada uma das despesas realizadas pelos serviços está prevista no Orçamento do Estado e se cabe na respectiva dotação. Estas estão sujeitas a duas fiscalizações. *A fiscalização da Contabilidade Pública*, que respeita distintivamente todas as despesas, e *a fiscalização do Tribunal de Contas*, que respeita a muitas delas.

A fiscalização da Contabilidade Pública é prévia. Fiscalização prévia concerne às despesas dos serviços com autonomia administrativa. Estes serviços, porque não possuem orçamento próprio, fazem as suas despesas com as verbas que lhes foram destinadas no Orçamento do Estado. É exercida pela secção de contabilidade do próprio serviço.

A Fiscalização do Tribunal de Contas, que recai sobre os documentos que envolvam despesas ou responsabilidades financeiras para o Estado. A fiscalização prévia das despesas pelo Tribunal de Contas consiste em averiguar se os documentos a ele sujeitos estão conformes com a lei em vigor e se os respetivos encargos têm cabimento em verba orçamental própria visto do Tribunal de Contas (art.º 5, 44º Lei 98/97). O controlo *a posteriori*, tem lugar após ter terminado o exercício ou a gerência e elaboradas as contas anuais (art.º 49 Lei 98/97; art.º 17 Lei 6/91 e art.º 107 CRP). Controlo sucessivo art.º 50 Lei 98/97.

Figura 2.2. -Procedimento e funcionamento a ter em conta no orçamento



Fonte: elaborado pelo próprio baseado no Lei de Enquadramento Orçamental

Processos de reformas orçamentais

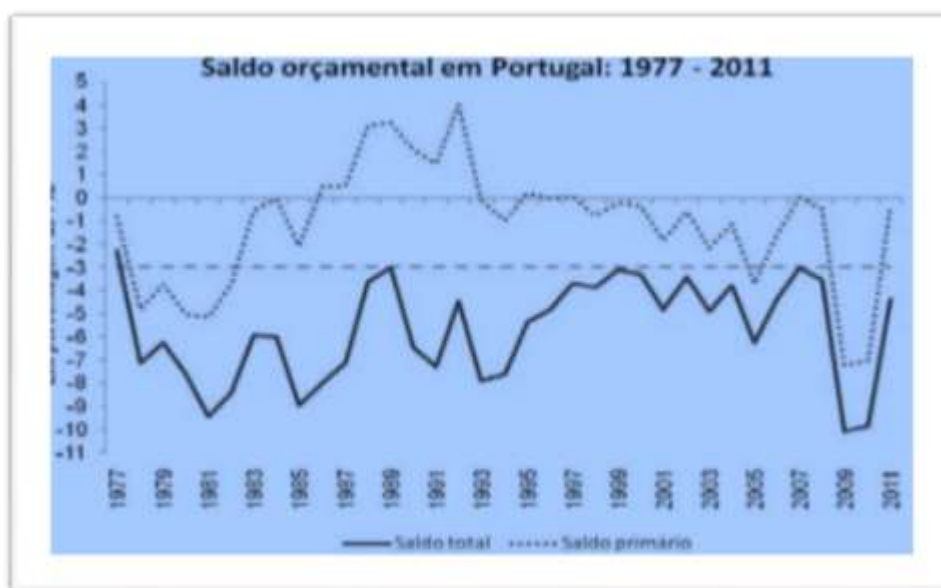
As Reformas relacionadas ao processo orçamental muitas vezes são complexas, em razão de disputas de poder tanto financeiro, quanto político no processo decisório. O poder executivo e o legislativo disputam a participação na elaboração do orçamento. Enquanto o executivo prefere orçamentos flexíveis, com maior possibilidade para a realocação, o legislativo prefere orçamentos rígidos, de modo a garantir que o executivo realize as despesas conforme a lei aprovada. O poder legislativo e entidades fiscalizadoras visam mais controlo, enquanto o poder executivo pretende mais autonomia. Os Gestores de investimentos querem aprovação plurianual para projetos de investimentos, de modo a garantir todos os recursos necessários, os legisladores preferem o controlo anual da alocação de recursos. As autoridades centrais de orçamento tentam aumentar a disputa por recursos entre unidades setoriais de orçamento, e estas querem estabilidade e garantir no mínimo o mesmo valor das dotações do exercício anterior. Os políticos desejam alocar recursos segundo a lógica das necessidades sociais e políticas, numa visão com prazo limitado ao mandato eletivo, enquanto os administradores públicos querem alocar recursos conforme a procura e eficácia dos programas. Este é um breve resumo das disputas subjacentes ao processo orçamental.

A Reforma abrangente da organização e da gestão do sector público português, segundo o Prof. Bouckaert, menciona um conjunto de condições necessárias para que uma reforma seja bem-sucedida. A primeira é a escolha clara dos objetivos da reforma. A segunda afirma a necessidade de haver protagonistas e responsabilização pela execução paciente do projeto. Terceira condição é a escolha da escala ou do nível de profundidade da reforma. Quarta é a

inevitabilidade de se enfrentar um obstáculo estrutural na economia e na sociedade, que é a cultura dos silos; a resposta adequada em várias áreas de intervenção requererá a adoção de soluções de cooperação institucional em vez da tradicional abordagem sectorial ou vertical. Finalmente, a melhoria estrutural do sector público não poderá deixar de passar por uma área de que pouco se tem falado, mas que há décadas se tem vindo a converter numa das maiores barreiras transversais à modernização do Estado: o processo de execução orçamental na Administração Pública. Apesar das variações existentes entre os países, há diversas experiências de reformas semelhantes (Browne, 2010) na busca de fundamentos construídos pelas práticas e pesquisas na história do orçamento público. Os tópicos anteriores destacaram as reformas orçamentárias em termos de situações alteradas, ou seja, a evolução da situação inicial para a situação desejada.

Os principais aspetos da evolução orçamental desde 1986 podem sintetizar-se nos seguintes pontos: O défice das administrações públicas em Portugal nunca se situou duradouramente abaixo de 3 por cento do PIB. Entretanto, o saldo primário seguiu uma tendência decrescente de 1992 a 2005, registando consistentemente valores negativos até ao presente. Este padrão, caracterizado por desequilíbrios orçamentais elevados e persistentes, é ilustrado no Gráfico 2. 1.

Gráfico 2. 1.- Saldo orçamental em Portugal: 1977 – 2011



Fonte: INE

Os anos noventa foram uma oportunidade perdida para assegurar a sustentabilidade das finanças públicas portuguesas. Com efeito, a margem de manobra criada pela diminuição da despesa em juros, resultante do processo de convergência nominal, e pelo rápido crescimento económico, não foi usada para assegurar uma melhoria estrutural da posição orçamental. Pelo contrário, serviu para acomodar políticas orçamentais expansionistas, embora respeitando o limite de 3 por cento para o défice, de acordo com as regras então em vigor. Consequentemente, criaram-se condições para a ocorrência de défices excessivos, assim que o enquadramento macroeconómico se tornou menos favorável. O efeito da diminuição da despesa em juros e a orientação expansionista da política orçamental (avaliada pela variação do saldo primário estrutural) no período referido, são evidenciados no Gráfico 2.2, que decompõe a variação do saldo total nos vários componentes.

Gráfico 2.2. - Decomposição da variação do saldo total 1996-2011

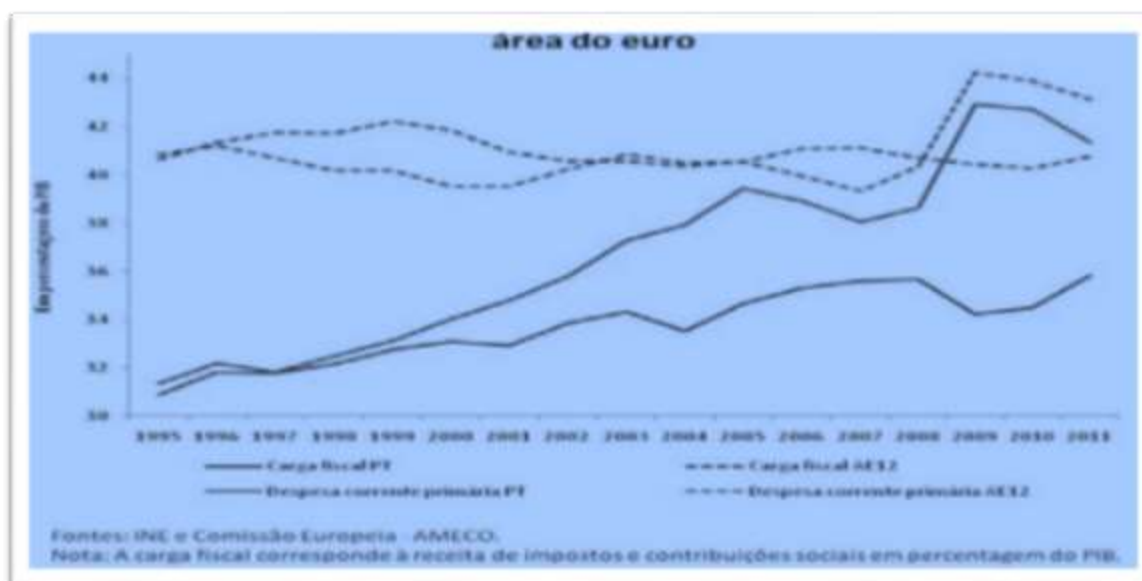


Fonte: INE

A despesa corrente primária e a carga fiscal registaram, na década e meia que antecedeu a atual crise económica e financeira, tendências crescentes, mas muito mais

acentuada do lado da despesa. Como resulta do Gráfico 2.3, no que respeita à despesa corrente primária, o hiato face à média da área do euro (em rácio do PIB) já estava praticamente fechado em 2005.

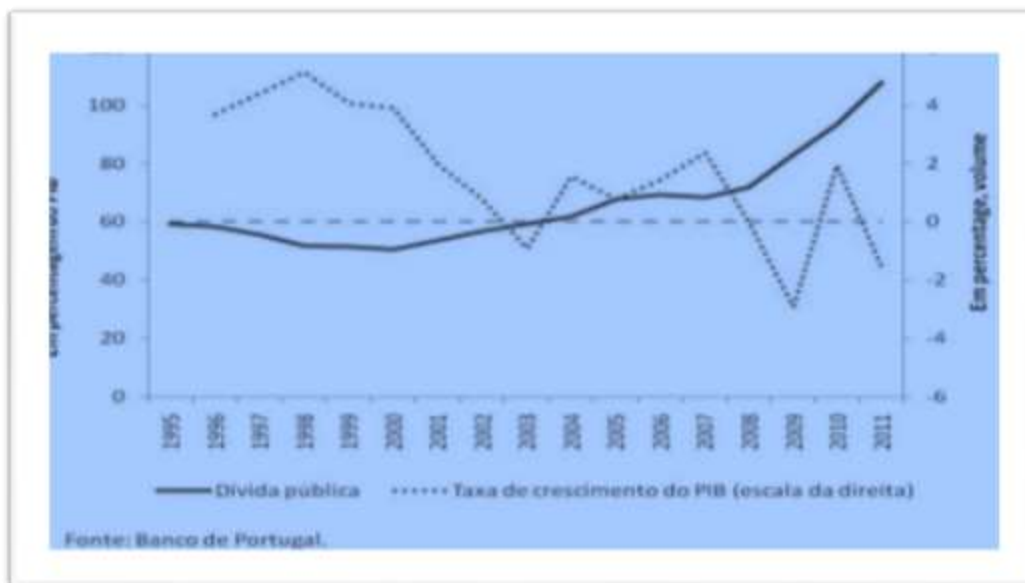
Gráfico2. 3. - Carga fiscal e despesa corrente primária: Portugal vs área do euro



Fonte: INE

A partir de 2000, o rácio da dívida pública seguiu uma tendência crescente no contexto de uma economia com um crescimento muito baixo. Como decorre claramente do Gráfico 2.4, esta tendência tornou-se muito mais marcada a partir de 2008.

Gráfico 2.4 - Dívida pública e crescimento do PIB em Portugal 1995-2011



Fonte: Banco de Portugal

Os ajustamentos défice-dívida têm em alguns anos um impacto significativo sobre a variação do rácio da dívida. Como se pode verificar no Gráfico 2.5, esse impacto foi no sentido da diminuição do rácio da dívida de 1996 a 1998, devido às elevadas receitas de privatizações, aumentando, pelo contrário, o rácio da dívida em 2010 e 2011, essencialmente devido à acumulação de ativos.

Gráfico 2.5. - Decomposição da variação do rácio da dívida pública 1996-2001



Fonte: INE e Banco de Portugal

O atraso nas reformas estruturais, permitido pelo recurso muito substancial a medidas temporárias e a medidas que só transitivamente têm impacto na taxa de variação da despesa, para além da redução do investimento das administrações públicas.

Ainda segundo Browne, as reformas orçamentárias têm que mudar o modo das pessoas de trabalhar e interagir para ter um impacto duradouro sobre a transparência, *accountability* e desempenho governamentais. Para ele, uma reforma orçamentária sólida constrói instituições que transcendem qualquer indivíduo, organização ou regime político. Por fim, Browne (2010) ressalta a importância de se evitar modismos nas reformas, em busca das últimas inovações sobre orçamento sem considerar as restrições de capacidade e a natureza política do processo orçamentário.

2.3. Reforma da Contabilidade Pública

As Reformas Orçamentais e as Reformas na Contabilidade Pública estão influenciadas pelo ambiente em que estão inseridas (Lüder, 1992; Lüder Jones, 2003). O conceito de Contabilidade Pública, segundo Montesinos Julve (1993: 719), “...entendemos a Contabilidade Pública como uma parte da Contabilidade Microeconómica do Sector Público, que se ocupa da problemática própria das entidades públicas sem fins lucrativos. O alcance da Contabilidade Pública na atualidade é muito mais amplo que a tradicional Contabilidade Orçamental”. A Contabilidade Pública para Montesinos Julve (1994: 435) aplica-se a: “[...] Toda a administração em geral, aos organismos autónomos, também às entidades públicas com estatuto jurídico especial (salvo se a lei prever que disponha de Contabilidade Empresarial), e às entidades gestoras e serviços comuns da Segurança Social”. Assim, conforme referem Rua e Carvalho (2006: 48), a Contabilidade Pública “[...] visa disponibilizar informação, acerca da posição financeira, orçamental, económica e patrimonial dos entes públicos, não só para os seus utilizadores internos, mas também para os utilizadores externos, nomeadamente os cidadãos”.

Convém ainda referir que a Contabilidade Pública a nível microeconómico, analisa a atividade económica e financeira da Administração Pública e distingue-se da Contabilidade Nacional (nível macroeconómico, demonstra a atividade económica de um país), conforme explicam Nogueira e Ribeiro (2007: 1): “A Contabilidade Nacional tem como objetivo o registo dos fluxos dos bens e serviços e das operações financeiras e de distribuição, que permita uma análise (através da medição) da situação económica de um país. A Contabilidade Pública tem como objetivo possibilitar a prestação de contas, o controlo da legalidade e a disponibilização de informação para a tomada de decisões”.

Em relação ao conceito de Contabilidade Nacional, também Martínez Manzanedo (1994: 361) esclarece que, "... em geral, pode afirmar-se que a Contabilidade Nacional é uma linguagem para a descrição dos factos económicos. Estes factos, numerosos e complexos, reflete realidade de múltiplos aspetos que é necessário compreenderem e valorizar". Rua e Carvalho (2006: 63) mencionam que "a Contabilidade Nacional não recorre apenas à Contabilidade Pública como fonte de informação, mas também à contabilidade dos restantes organismos, que não fazem parte da Administração Pública, sejam eles públicos ou privados".

Isso implica que as reformas na contabilidade pública estão mais relacionadas à importação de modelos do setor privado, que já possuem objetivos, princípios, normas, bem como formas e conteúdos de demonstrações financeiras razoavelmente estáveis.

2.3.1. Os objetivos e princípios Contabilidade Pública

A importação do modelo empresarial está relacionada com o facto da contabilidade de qualquer setor económico ou organização ter o mesmo objetivo geral: prover informação útil para tomada de decisão (AICPA, 1973), por meio de reconhecimento, mensuração e divulgação da situação económica (ativos e passivos), dos fluxos económicos (receitas e despesas, no sentido patrimonial) e dos fluxos financeiros (recebimentos e pagamentos, i.e., entrada e saída de caixa). Entretanto, o tipo de informação, de usuário, de utilidade e de decisão podem variar substancialmente entre organizações com e sem fins lucrativos (Jones e Pendlebury, 2000).

Enquanto nas empresas as decisões têm natureza essencialmente económica (AICPA, 1973), visando analisar a rentabilidade, liquidez, solvência, eficiência e eficácia da gestão, em governos as decisões podem ter três tipos de características: económica, social e política (Jones e Pendlebury, 2000).

Organizações governamentais, são organizações sem fins lucrativos que tomam decisões para melhorar o desempenho em termos de eficiência e eficácia, de modo a retirar o mínimo de recursos possível da economia para satisfazer as procuras da sociedade, e tomam decisões com efeitos sociais e políticos positivos, mesmo que em situações de ineficiência económica (Marty *et al.*, 2006). A utilidade e o tipo de informação variam também conforme o usuário da contabilidade (Hendriksen e Van Breda, 1999). Em organizações privadas os principais usuários são: acionistas minoritários e majoritários, credores em geral, entidades governamentais (por ex: fisco), empregados, média e alta administração (Iudícibus, 2004). Já em organizações governamentais os principais grupos de utentes são: contribuintes, credores, investidores, empregados, fornecedores, órgãos legislativos, gestores e eleitores (Montesinos,

1993; Jones e Pendlebury, 2000; Chan, 2006). As principais distinções decorrem das diferenças nas fontes de financiamento entre empresas e entidades governamentais. Ordinariamente, empresas são financiadas por capitalizações dos acionistas (ou outros tipos de proprietários) e receitas decorrentes de vendas de produtos ou serviços, enquanto entidades governamentais são financiadas essencialmente por tributos.

Cabe ressaltar que, para Slomski (2005), contabilisticamente, o pagamento de impostos poderia ser considerado como integralização de capital, como se os contribuintes fossem acionistas do governo. Porém, trata-se de uma tese tão inédita quanto minoritária. Sabendo os principais usuários da informação financeira de organismos governamentais, pode conhecer-se o tipo de informação e a utilidade que ela tem para esses usuários.

Credores, investidores, fornecedores, gestores e empregados estão tanto em organizações empresariais quanto governamentais e nos dois tipos eles têm o mesmo interesse, respetivamente: pagamentos de empréstimos e juros (solvência); retorno dos investimentos (rentabilidade e liquidez); recebimento de vendas (liquidez), melhor desempenho operacional (produtividade) e financeiro (endividamento); e, recebimento de salários (liquidez). Já acionistas são usuários comuns do setor privado e têm interesse em dividendos e na valorização da empresa. Por outro lado, contribuintes, utentes de serviços públicos, eleitores e políticos eleitos são grupos de utentes de informações financeiras específicos de entidades governamentais. Contribuintes querem informações financeiras para conhecer a eficiência da gestão pública e resistir a aumentos de impostos. Usuários de serviços públicos querem informação financeira sobre a efetividade da despesa pública, ou seja, se o gasto se transformou em algum bem ou serviço público útil. Eleitores querem informações financeiras sobre a administração do governo eleito, sobre a alocação de recursos entre funções de governo e regiões geográficas e quaisquer outras aplicações de recursos realizadas pelo poder público. E políticos eleitos, em especial os parlamentares, querem informações financeiras para alocar recursos públicos e fiscalizar a sua aplicação. Diante desses exemplos de utentes e usos da informação financeira, dois grandes objetivos ficam evidentes: aumentar eficiência e eficácia na utilização dos recursos públicos e aumentar a transparência e prestação de contas da gestão pública perante parlamentares, eleitores, contribuintes e utentes de serviços públicos (Montesinos, 1993; Marty *et al*, 2006).

Além da relevância para utentes, outros requisitos influenciam na utilidade da informação financeira. O Manual de Transparência Fiscal do FMI (FMI, 2007) ressalta a importância dos seguintes atributos da informação financeira produzida pela contabilidade

pública: comparabilidade, objetividade (documentação), tempestividade, credibilidade e especificidade. Jones e Pendlebury (2000) defendem seis requisitos para que a informação financeira seja relevante: comparabilidade, objetividade, tempestividade, consistência, economicidade e materialidade. Com a incorporação desses requisitos na doutrina e na normatização contábil, alguns tornaram-se verdadeiros princípios na estrutura conceitual da teoria contábil.

A comparabilidade visa permitir análises financeiras comparadas de organizações (espaciais) e ao longo do tempo (temporais). Além da importação do modelo empresarial, as reformas na contabilidade pública têm sido impulsionadas pelo movimento de harmonização dentro dos países (governos nacionais, regionais e locais) e internacional, em razão da necessidade de comparabilidade geográfica das demonstrações contábeis (Christiaens e Reyniers, 2009). A comparabilidade temporal está relacionada ao princípio da consistência, que prevê a manutenção ou uniformidade de critérios e procedimentos contabilísticos ao longo do tempo, de modo a garantir a análise de tendências financeiras das organizações (Jones e Pendlebury, 2000; Iudícibus, 2004). Essa uniformidade não é absoluta, ela deve ser flexibilizada conforme a relevância e materialidade do novo procedimento contabilístico. Hendriksen e Van Breda (1999) explicam que a consistência de divulgação é mais importante, que a consistência de procedimentos. Outro aspecto em relação à comparabilidade temporal refere-se à situação e aos fluxos financeiros previstos e reais. Trata-se da comparabilidade entre orçamento e relatórios financeiros. Para Iudícibus *et al.* (2009), os critérios metodológicos para a informação financeira *ex ante* e *ex post* devem ser compatíveis. A objetividade visa dar maior utilidade à informação financeira por meio da confiabilidade em critérios adotados e nos documentos de suporte para a contabilização. Uma função da contabilidade é prestar contas sobre a gestão (controladores de recursos) para acionistas, no setor privado, e para representantes eleitos, eleitores, contribuintes e usuários de serviços públicos, no setor público (proprietários de recursos). Se a gestão manipular facilmente critérios contábeis e documentos de suporte, os controladores de recursos poderão apresentar sempre resultados positivos aos proprietários de recursos (Jones e Pendlebury, 2000). Para evitar essas manipulações, a contabilidade deve ser realizada com base em critérios objetivos, estabelecidos com antecedência, e em documentos verificáveis, armazenados e acessíveis a auditorias. Segundo Jones e Pendlebury (2000), essa restrição para a contabilidade pode influenciar na escolha de critérios mais objetivos em detrimento de critérios subjetivos, mas que demonstram melhor a transação ou situação econômica. Há um *trade-off* entre prudência

e transparência. Hendriksen e Van Breda (1999: 106) consideram o conservadorismo “um método muito pobre para lidar com a existência de incertezas na avaliação de ativos e passivos e na mensuração de lucro”.

A tempestividade (oportunidade) está relacionada com a quantidade de tempo que a organização leva para elaborar o relatório financeiro e também à quantidade de relatórios elaborados. A informação financeira tem que estar disponibilizada a tempo para a tomada de decisão. Assim, deve ser evidenciada em uma periodicidade mínima e elaborada no tempo mais curto quanto possível.

A materialidade está relacionada com o conceito de relevância, embora em sentido estrito. Hendriksen e Van Breda (1999) explicam que a informação pode ser considerada material, caso o conhecimento dessa informação seja importante. Segundo o Pronunciamento de Conceito de Contabilidade Financeira (SFAC) n.º 2 do FASB (1980), “a natureza básica da materialidade é a de que o julgamento de uma pessoa razoável, com base no relatório, seja alterado ou influenciado pela inclusão ou correção do item em questão”. A materialidade é um indicador da quantidade e da utilidade de informações a serem evidenciadas.

A economicidade trata da relação entre custo e benefício na produção da informação financeira (Jones e Pendlebury, 2000). Segundo Hendriksen e Van Breda (1999: 96), “é extremamente difícil fazer uma análise custo-benefício de informações contabilísticas, talvez seja impossível”. Conforme já observado, os conceitos apresentados têm sido relevados como princípios. Em alguns casos, há autores que hierarquizam alguns conceitos em postulados, princípios e convenções (Iudícibus, 2004). Há aqueles que tratam os conceitos como características qualitativas da contabilidade (Hendriksen e Van Breda, 1999). E, por fim, aqueles que os incluem dentre os princípios contabilísticos geralmente aceitos. Independente do tratamento, esses conceitos devem servir para a análise da relevância e confiabilidade da informação financeira, que, por consequência, permitirá verificar a utilidade dessa informação. Não foram explicitados todos os conceitos. Dois deles ainda serão abordados no tópico que trata das demonstrações financeiras: o princípio da entidade e da competência.

2.3.2.A harmonização e normalização da Contabilidade Pública

A contabilidade é influenciada pelo ambiente em que se insere, países diferentes originam geralmente modelos contabilísticos diferentes. Rodrigues e Pereira (2004: 25) referem a este respeito que: “a contabilidade é moldada pelo ambiente em que opera, e tal como os países têm diferentes histórias, valores e sistemas políticos, têm também diferentes modelos de

desenvolvimento contabilístico”. As normas de contabilidade assumem um papel importante na atividade económica e social, uma vez que harmonizam as práticas contabilísticas, melhoram a gestão financeira e a demonstração de responsabilidades no Sector Público, melhoram a qualidade da informação e permitem a sua comparação (uma vez que reduzem as diferenças entre os vários sistemas contabilísticos), e permitem uma melhor análise da informação por parte dos diversos utilizadores (Brusca Alijarde e Condor López, 2002).

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999: 156), “a política contabilística é o conjunto de padrões, interpretações, regras e regulamentos” usados pelas organizações “no processo de divulgação de informações financeiras”. Para os autores, mesmo com a grande variedade de modelos existentes entre países e dentro de cada país, existem pelo menos quatro possíveis sistemas básicos de políticas contabilísticas em funcionamento no mundo: “regulamentação pelo governo (legislação), por órgãos governamentais (regulamentos internos), por organismos privados e pelas empresas”. O primeiro é um sistema vertical de cima para baixo e o último de baixo para cima, enquanto os outros dois seriam modelos intermediários. Não são modelos estanques. Os enfoques políticos e técnicos complementam-se (Hendriksen e Van Breda, 1999), principalmente quando a política contabilística é bem gerida, organizando e distribuindo competências entre os participantes dessa gestão.

De modo geral, Lopes de Sá (2010b) trata o movimento normativo da contabilidade com receio. Para Lopes de Sá (2010b: 50) “as normas em contabilidade foram decorrências de alguns princípios empíricos, que foram buscados por instituições, por meio de levantamento de opiniões de profissionais e de consensos ocorridos nas comissões incumbidas de fixar procedimentos para registar e demonstrar”. Ele ressalta a vulnerabilidade científica dessas normas e destaca que “a credibilidade das demonstrações contabilísticas, sem dúvida, depende da credibilidade das normas, mas estas, para sua validade, como verdades, dependem da ciência, das teorias” (Lopes de Sá, 2010b: 52). Alerta ainda que a debilidade das normas afeta mais a informação para o público e para os órgãos públicos, que para as empresas, pois estas podem criar informações internas conforme as suas necessidades de gestão.

Quanto ao processo de harmonização internacional, Lopes de Sá (2010b) acredita que há pressões para universalizar normas de países anglo-saxões e também critica esse modelo, por não estar, segundo o autor, baseado no método científico. Em outra obra, Lopes de Sá (2010a: 44) aprofunda a crítica ao defender que: “a sujeição cultural a regras anglo-saxônicas acusadas de estarem ao serviço de forças económicas e de cederem a pressões políticas tirou das normas contabilísticas o carácter de interpretação da ciência para transformá-las em

determinações imperativas de natureza empírica”. Por outro lado, diversos autores são favoráveis à harmonização da contabilidade no setor público devido à necessidade que os entes públicos têm de se financiar com terceiros, à procura por comparabilidade entre a gestão financeira de diferentes entes públicos, à necessidade de avaliação de risco por parte de instituições internacionais, entre outros argumentos (Jesus, 2008). Trata-se, portanto, de posicionamentos ideológicos que impulsionam tal debate (Brusca e Condor, 2002).

Desde 1977 o processo de harmonização internacional tem sido liderado pela *International Federation of Accountants* (IFAC), organização internacional de profissionais da contabilidade (Jones e Pendlebury, 2000). A missão da IFAC é servir o interesse público, fortalecendo a profissão de contabilista por todo o mundo e contribuindo para o desenvolvimento de economias internacionais fortes, por meio do estabelecimento e promoção da aderência a padrões contabilísticos de alta qualidade. Para viabilizar esse processo de harmonização no setor público, a IFAC instituiu o *Public Sector Committee* (PSC) em 1986, voltado para a preparação e publicação de estudos e relatórios de pesquisa sobre contabilidade pública internacional (Berger, 2009).

Em 2004, o PSC foi renomeado para IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*), um conselho independente com o objetivo de elaborar e publicar normas internacionais para setor público, conhecidas por *International Public Sector Accounting Standards* - IPSAS. As vinte primeiras normas publicadas, entre 2000 e 2002, eram basicamente decorrentes da importação (convergência) às normas internacionais do setor privado (IFRS – *International Financial Reporting Standards*), com adaptações para demandas específicas do setor público (Berger, 2009). Esta aproximação é criticada por alguns autores devido à falta de cuidado com peculiaridades do setor público (Jesus, 2008).

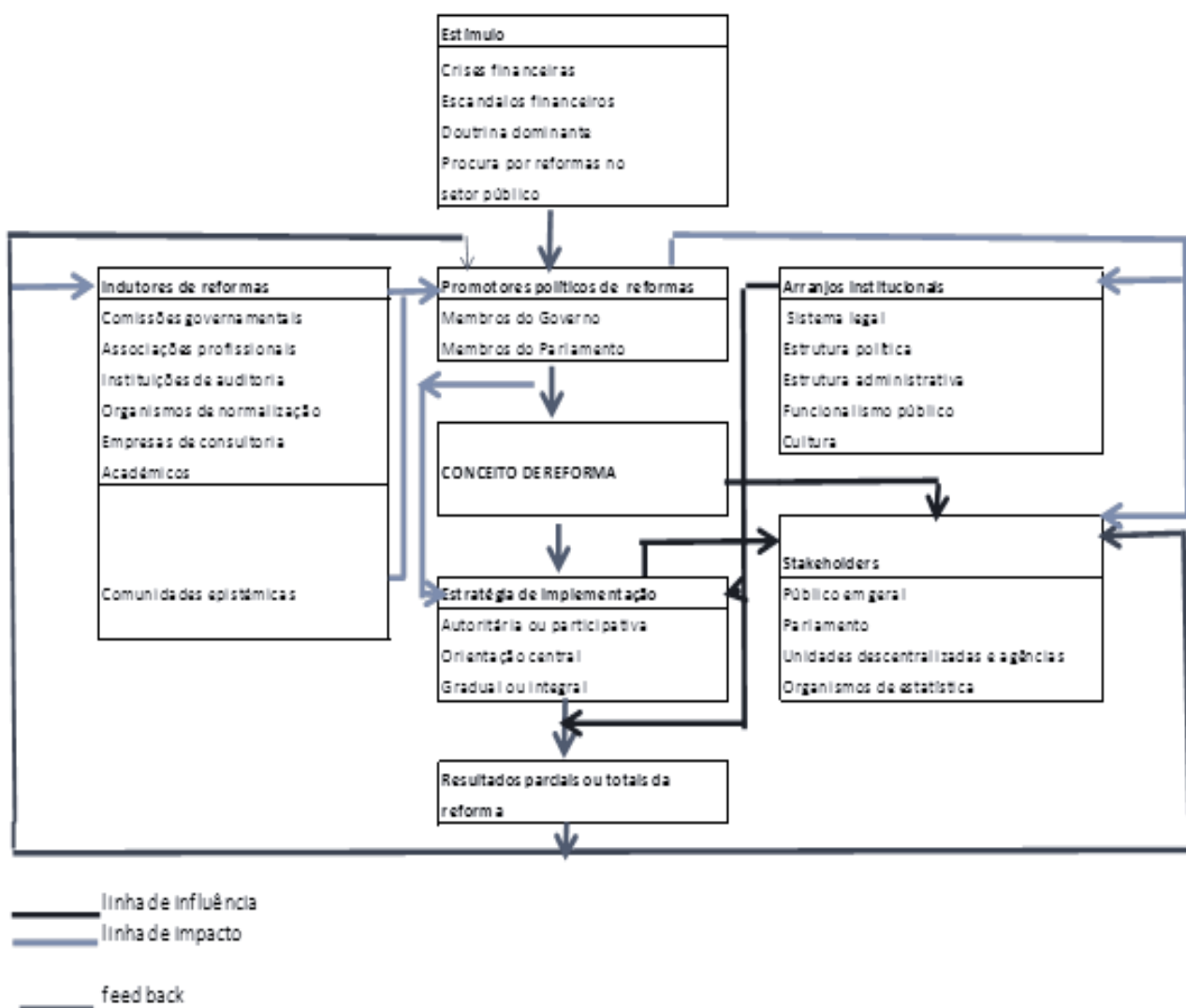
Entre 2004 e 2006 foram publicadas quatro normas sem IFRS correspondente: IPSAS 21 – *Impairment* de ativos que não geram fluxos de caixa; IPSAS 22 – Evidenciação de informação financeiras sobre o Governo Geral (Administrações Públicas); IPSAS 23 – Receitas decorrentes de transações sem troca (impostos e transferências); e, IPSAS 24 – Apresentação de informações orçamentais em demonstrações financeiras. Conforme o Manual de Pronunciamentos do IPSASB de 2010 (IFAC, 2010), existem 31 normas internacionais vigentes atualmente. As últimas sete normas foram publicadas entre 2008 e 2010, assim como as primeiras 20 IPSAS, também possuem IFRS correspondente (Berger, 2009). Chan (2008) ensina que as IPSAS representam uma versão internacional de padrões nacionais, uma versão governamental de padrões do setor privado e uma versão profissional

de leis e regulamentos. Em um sentido semelhante ao de Lopes de Sá (2010a e 2010b), Chan (2008) trata o processo de convergência às normas internacionais, em especial às IPSAS, com certa prudência. Ao analisar aspectos conceituais e institucionais relacionados a essa convergência, o autor levanta algumas limitações das IPSAS. Quanto aos aspectos conceituais, Chan (2008) explica que as normas negligenciaram a capacidade do sistema e a *accountability* interna; as normas foram elaboradas antes do consenso sobre uma estrutura conceitual; as normas iniciaram como modificações de IFRS; houve uma postura ambígua sobre o regime contabilístico e os relatórios financeiros foram considerados em um alto nível de agregação. Quanto aos aspectos institucionais, o mesmo autor destaca a pretensão das IPSAS em transcender as jurisdições nacionais, não levando em consideração a diversidade de sistemas políticos, económicos, além da tradição cultural e legal; elevar a autoridade profissional sobre a autoridade governamental; e, esperar que o modelo anglo-americano de contabilidade governamental tenha uma aceitação global. Assim, considerando as ressalvas feitas por Lopes de Sá (2010a e 2010b) e por Chan (2008), vale destacar o alerta feito por Iudícibus (2004): “É preciso menos política de classe e mais trabalho de pesquisa”. A contabilidade, representada tanto pelos profissionais quanto por associações profissionais, deve estar mais preocupada em ser ciência do que ter autoridade normativa.

2.3.3. Processo de reforma de Contabilidade Pública

Abordaremos os principais estudos das últimas décadas sobre reformas na contabilidade pública, realizados no âmbito de rede de estudos CIGAR – *Comparative International Government Accounting Research*, guiados principalmente pelo Modelo Contingencial de inovação em contabilidade governamental elaborado pelo professor alemão Klaus Lüder (Chan, 2002a; Jorge, 2003). O estudo de Lüder (1992) apresenta um modelo que possui quatro módulos: 1) estímulo; 2) variáveis estruturais sociais sobre usuários da informação; 3) variáveis estruturais descrevendo o sistema político-administrativo; e, 4) barreiras à implementação. Segundo Lüder (2002) e Lüder e Jones (2003), o nível informativo do sistema contabilístico a ser introduzido, depende da combinação de condições favoráveis e desfavoráveis nesses quatro módulos. Considerando as limitações analíticas, o próprio autor do modelo elaborou revisões que resultaram no Modelo FMR – *Financial Management Reform Process Model*, no qual os componentes são: estímulo, indutores da reforma, promotores políticos da reforma, ordenamentos institucionais, *stakeholders*, conceito da reforma, estratégia de implementação e resultado parcial ou final da reforma.

Figura 2.3. Modelos da Reforma Contabilidade Financeira



Trata-se de um modelo de análise completo, que permite diagnosticar modelos e reformas de gestão das finanças públicas. Porém, há algumas limitações analíticas em vista do modelo ser essencialmente para análise descritiva e em razão da complexidade decorrente da

quantidade de variáveis e da diversidade de áreas de conhecimento envolvidas (contabilidade, economia, ciência política, direito, administração). Além dessas variáveis contextuais, Lüder também apresenta variáveis comportamentais, relacionadas aos indutores, promotores políticos e *stakeholders* das reformas, e instrumentais, que trata do conceito e da estratégia de implementação (Jesus, 2008). Trata-se de um modelo diante dessa quantidade de variáveis, muitas delas de caráter qualitativo, estudos correlacionais e estatísticos são inviáveis em alguns casos.

2.4. Reforma da auditoria governamental no Setor das Finanças Públicas

Numa perspectiva global, a auditoria é uma ferramenta que dá credibilidade às informações sobre a gestão e *feedback* sobre seus resultados. Essa fase final do ciclo de gestão é a etapa dentro do processo administrativo chamada de *controle*. O controle das finanças públicas tem uma aceção mais ampla do que a auditoria. Ele pode ser realizado pelos *media*, por organizações sociais, por instituições internacionais, assim como por órgãos internos (auditoria interna) e externos (auditoria independente). A maior parte da literatura sobre a relação entre reforma na administração pública e controle trata da evolução das técnicas de auditoria realizadas por Entidades de Fiscalização Superior (EFS), em especial da adoção da auditoria de desempenho (Barzelay, 2002; Gomes, 2002; Azuma, 2005; Pollitt *et al.*, 2008). A partir da revisão teórica desse tema é possível conhecer a evolução de conceitos, objetivos, instituições e normas relacionados à auditoria pública.

Historicamente, a auditoria está relacionada à verificação de livros, documentos e demonstrações contábilísticas, sendo definida como: “um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados” (Boynton *et al.*, 2002: 31). Esse tipo de auditoria é comumente denominado de auditoria de demonstrações contábilísticas ou auditoria contábilística ou financeira. Essas denominações seriam espécie do gênero auditoria tradicional, de conformidade (*compliance*) ou de regularidade (algumas vezes nomeadas por auditoria financeira, o que gera certa confusão entre gênero e espécie), no qual as auditorias de demonstrações contábilísticas se somam às auditorias que verificam a conformidade das atividades administrativas com condições, regras, regulamentos e legislação a elas aplicáveis

(Boynton *et al.*, 2002). Essa é a interpretação das Declaração de Lima (ISSAI 1, capítulo I, secção 4) e da ISSAI 100 (art.º 39), ambas publicadas pela INTOSAI, organização internacional que aglomera as EFS (a instituição e suas publicações serão explicadas na secção seguinte).

Para fins conceptuais, a auditoria tradicional (de conformidade) pode ser separada em auditoria de conformidade contabilística e de conformidade normativa (ou legal). As características são as mesmas: verificar e atestar a conformidade entre um facto observado em relação a um padrão, uma referência, um critério, que no caso da auditoria contabilística são as normas contabilísticas vigentes e no caso da auditoria de conformidade normativa são as normas sobre contratações, compras, gestão, organização, entre outros aspetos administrativos passíveis de elaboração de políticas, regras, leis, etc. Considerando o ensinamento de Gomes (2002: 41), que relata que “o critério é a base de todos os julgamentos”, a principal diferença entre a conformidade contabilística e normativa é o critério.

É importante delimitar o tipo de auditoria que está sendo abordada neste tópico. A auditoria pode ser pública ou privada, assim como pode ser interna ou independente. A ênfase deste trabalho está na auditoria pública e independente. Para distinguir a auditoria realizada no exercício do controle externo da gestão pública daquela auditoria independente realizada no setor privado, a instituição britânica CIPFA (*Charter Institute of Public Finance and Accountancy*) realizou um estudo que conclui que a auditoria pública é caracterizada: pela maior independência dos auditores em relação às organizações que eles auditam; “o papel mais amplo dos auditores” e um escopo mais estendido de auditoria; e, por relatos mais abrangentes aos interessados (Summa, 2008). Quanto à diferença entre a auditoria interna e independente, a principal está no “posicionamento do órgão de controlo relativamente à organização controlada” (Tavares, 2004: 429). A auditoria interna é realizada por servidores do próprio órgão ou entidade, com algum nível de hierarquia (e menos independência, portanto) e com objetivos de auxiliar a administração (Edds, 1981). A auditoria independente no setor público é realizada por auditor vinculado a um organismo com autonomia administrativa, financeira e política em relação ao órgão auditado. A opção por tratar somente da auditoria independente se deve a tal ênfase na literatura sobre reforma em auditoria pública (Azuma, 2005; Barzelay, 2002; Gomes, 2002; Pollitt *et al.*, 2008).

2.5. O papel da auditoria na estrutura de governança

De acordo com o estudo realizado em 2001, pelo IFAC (International Federation of Accountants), três princípios fundamentais de governança foram desenvolvidos no setor público: Transparência, Integridade, Accountability (Responsabilidade de Prestar Contas)

- I. **Opennes (Transparência):** é exigido para assegurar que as partes interessadas (sociedade) confiem no processo de tomada de decisão e nas ações das entidades do setor público, na sua gestão e nas pessoas que nela trabalham. A transparência tornou-se um marco da responsabilidade social. A ausência de transparência na governança é um dos fatores responsáveis pelos desmandos da gestão pública., pois depende da atitude e da consciência social das pessoas responsáveis pelos setores dos órgãos públicos.
- II. **Integrity (Integridade):** É baseada na honestidade, objetividade, normas de propriedade, probidade na administração dos recursos públicos e na gestão da instituição.
- III. **Accountability (responsabilidade de prestar contas):** é o que as entidades do setor público e seus indivíduos são responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a administração dos recursos públicos e todos os aspetos de desempenho e, submetendo-se ao escrutínio externo apropriado.

Além dos princípios, o IFAC apresenta as **dimensões** que as entidades da administração pública devem adotar:

Padrões de comportamento: como a administração da entidade lidera e determina os padrões da instituição, como definem a cultura da organização e o comportamento de todos os envolvidos;

Estruturas e processos organizacionais: como a administração é designada e organizada dentro da instituição, como as responsabilidades são definidas e asseguradas;

Controlo: controlos estabelecidos pela cúpula administrativa da organização no apoio ao alcance dos objetivos da entidade, da efetividade e eficiência das operações, da confiança dos relatórios internos e externos, da complacência com as leis aplicáveis, regulamentações e políticas internas;

Relatórios externos: como a organização demonstra a prestação de contas da aplicação do dinheiro público e seu desempenho.

Se os conceitos de governança forem aplicados e disseminados na organização, podem trazer contribuições significativas para a melhoria da qualidade da gestão.

2.5.1. Instituições e normas

As EFS (Entidades de Fiscalização Superior) variam internacionalmente em termos institucionais, porém, podem estar bastante harmonizadas do ponto de vista das normas e procedimentos técnicos de auditoria. Essas entidades fazem parte de um amplo sistema de controle, em particular do subsistema de controle externo. Dentro desse subsistema há uma divisão institucional e funcional, onde o Poder Legislativo responde pelo controle político e financeiro (Motta, 1999), enquanto a EFS (tribunal de contas ou auditoria-geral) responde pelo controle técnico e financeiro. Além desse subsistema, outros controles também pressionam o funcionamento da administração pública, como o controle social, o controle judicial, o controle de organismos internacionais sobre programas financiados por eles e, ainda, o controle interno. Esses controles podem ter objetivos específicos distintos, porém todos visam controlar o funcionamento da administração pública. O total desses controles forma um único “sistema de controle”, que pode estar mais ou menos “articulado, coordenado e harmonizado” (Tavares, 2004: 428). Vale ressaltar o ensinamento de Tavares (1998: 215), que defende que “cada sistema de controle revela o grau de desenvolvimento cultural das sociedades a que corresponde”.

Em geral, “as EFS são organizações com uma base legal, clara e explicitamente, definida quanto aos propósitos e âmbito de suas atividades” (Summa, 2008: 53). Porém, do ponto de vista institucional e organizacional, as EFS podem variar em termos estruturais e funcionais, ou seja, quanto à estrutura organizacional e ao funcionamento da EFS. Sobre a estrutura organizacional, a EFS pode ter natureza jurídica administrativa ou judicial, e pode estar vinculada ao Poder Legislativo, Judiciário ou Executivo (Fernandes, 2008; Pascoal 2008). Tavares (1998) aborda que existem, basicamente, três sistemas de EFS: o de Tribunal de Contas; o de Auditor Geral; e o misto, Tribunal de Contas e Auditor-Geral, que tem origem no modelo francês e apresenta as seguintes características: as suas decisões são colegiadas, possui função jurisdicional e sancionatória, os membros possuem vitaliciedade, há alternância de direção e tendem a privilegiar o controle de legalidade e de regularidade financeira (Tavares, 1998 e 2004; Fernandes, 2008; Lima, 2008). Já as Auditorias (ou Controladorias) Gerais têm origem no modelo britânico e tem como características: decisões monocráticas, com recomendações sem caráter coercitivo, os titulares possuem mandatos limitados, função

fiscalizadora e tendem a privilegiar o controlo da boa gestão financeira (Tavares, 1998; Lima, 2008). Por fim, o modelo misto combina características de Tribunais de Contas e Auditorias Gerais. Tavares (1998:32), menciona “há exemplos de Tribunais de Contas, com a sua natureza colegial, que não têm poderes jurisdicionais”. O autor cita como exemplo desse último caso o Tribunal de Contas Europeu e os Tribunais de Contas alemão e holandês. Do total de EFS associadas à INTOSAI (que será explicada a seguir), aproximadamente 27% delas tem o formato de Tribunal de Contas, enquanto os outros 73% utilizam o modelo de Auditoria ou Controladorias Geral (Barreto, 2004).

Apesar da superioridade quantitativa do modelo de Auditorias e Controladorias Gerais, alguns autores defendem que o modelo de Tribunal de Contas é o mais completo. O modelo de Tribunal de Contas tem uma capacidade de controlo maior que o de Auditoria-Geral, em vista do poder judicante e sancionatório. Fernandes (2008) argumenta a adequação do modelo francês em razão da adoção de um Tribunal de Contas no âmbito da União Europeia. Porém, Roque Citadini (citado por Pascoal, 2008: 120) explica que essa adoção se deve à influência de Alemanha e França na União Europeia, e, por outro lado, também adverte que alguns países da América do Sul têm migrado para o modelo de Auditoria Geral por influência americana.

No sentido da gestão, a EFS pode ter optado por uma organização linear, funcional ou linha-staff, e pode ter escolhido critérios distintos de departamentalização: por funções; por serviços ou produtos; geográfica; por clientes; por processos; e/ou, por projetos (Chiavenato, 2004). Já o funcionamento da EFS pode variar quanto: à extensão das competências, ao nível de independência institucional; à forma de tomada de decisão (colegiada ou monocrática); à ênfase no momento de fiscalização (prévia, concomitante e/ou posterior); à ênfase no tipo de fiscalização (de conformidade legal, de conformidade financeira ou de desempenho da gestão). A maioria das reformas relacionadas à auditoria governamental procurou mudanças institucionais nas EFS, para acrescentar uma nova estrutura e funcionamento. As mais comentadas são as reformas para a auditoria operacional, criando um novo setor ou capacitando os auditores transversalmente nos setores já existentes. Porém, também há casos de reformas para incluir as outras vertentes de auditoria, como no caso francês, em decorrência da nova lei de finanças editada em 2001 (LOLF). Segundo Cretin (2006: 340), “para combinar a atividade de certificação de contas com outras atribuições (regularidade e desempenho), o Tribunal de Contas francês decidiu não criar um grupo especializado de

auditores, pelo contrário, todos os setores do Tribunal deveriam contribuir para a auditoria contabilística”.

No que se refere aos aspetos normativos, conforme já observado, as EFS têm uma variedade de modos de funcionamento e ênfases de controlo. Entretanto, com o forte processo de harmonização internacional das últimas décadas, os princípios, normas e técnicas têm aproximado a forma como as EFS atuam. Esse processo é impulsionado pela INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*), que é a instituição internacional que criou um ambiente propício à troca de impressões entre as EFS e hoje já conta com 189 Entidades Fiscalizadoras Superiores (conforme o sítio da INTOSAI). Nos últimos cinco anos, a INTOSAI intensificou os esforços para produzir normas internacionais de auditoria que sejam aplicáveis à diversidade de modelos de sistema de controlo externo. A INTOSAI foi fundada como uma organização autónoma, independente e apolítica, financiada com contribuições das EFS membros e com o objetivo principal de promover a troca de ideias e experiências sobre auditoria governamental entre as EFS membros. A INTOSAI desenvolve suas atividades fins principalmente por meio de comités, grupos de trabalho e forças-tarefa.

Os comités são mais genéricos e permanentes e tratam de assuntos reiterados e relevantes para todos os membros da INTOSAI. Já os grupos de trabalho tratam de temas específicos, resultantes dos temas e resultados dos congressos (INCOSAI) e de interesses de uma EFS ou grupo de EFS. As EFS podem se associar aos grupos de trabalho conforme o interesse. Por fim, as forças-tarefa buscam tratar de temas significativos para muitas EFS, porém por um período de tempo determinado. As EFS inseridas nas forças-tarefa devem representar de forma equilibrada o total de EFS.

A estrutura atual de normas da INTOSAI teve origem em reuniões do Comité Diretor do PSC (*Professional Standards Committee*), sendo então sacramentada no XIX INCOSAI, no México, em novembro de 2007. O PSC também padronizou todas as normas e diretrizes (*guidelines*) sob a nomenclatura ISSAI (*International Standards of Supreme Audit Institutions*), de tal modo que fosse estabelecido um sistema de numeração, tendo cada documento um “número ISSAI” (INTOSAI, 2007). Esse sistema apresenta uma hierarquia de quatro níveis. Ressalta-se, contudo, que, de forma específica e quase paralela, há também o “número INTOSAI GOV” (Guia para a Boa Governança da INTOSAI), usados para documentos publicados pela INTOSAI voltados para autoridades administrativas (p.ex.: contabilidade e controle interno). No Quadro 2.3. elencam-se as normas internacionais de auditoria, devidamente hierarquizadas.

Quadro 2.3 – Normas internacionais de auditoria governamental (ISSAIs)

Nível 1 - Princípios Fundamentais ISSAI 1 - A Declaração de Lima
Nível 2 - Pré-requisitos para o funcionamento das EFS ISSAI 10 - Declaração do México ISSAI 11 - Diretrizes e boas práticas relacionadas à independência das EFS ISSAI 20 - Princípios de Transparência e <i>Accountability</i> ISSAI 30 - Código de Ética ISSAI 40 - Qualidade da auditoria
Nível 3 - Princípios Fundamentais de Auditoria ISSAI 100 - Princípios básicos ISSAI 200 - Normas gerais ISSAI 300 - Normas de execução ISSAI 400 - Normas de evidenciação
Nível 4 - Diretrizes de Auditoria ISSAI 1000-1999 - Diretrizes de Auditoria Financeira ISSAI 3000-3999 - Diretrizes de Auditoria de Desempenho ISSAI 4000-4999 - Diretrizes de Auditoria de Conformidade ISSAI 5000-5999 - Diretrizes de Assuntos Específicos

Fonte: INTOSAI (2007) adaptado

As ISSAIs compõem recomendações nos pré-requisitos profissionais, organizacionais e legais, na condução da auditoria e de outras tarefas exercidas pelas EFS. A forma do sistema de numeração pode ser observada no quadro supra. As normas com numeração terminada em zero (ex. 10, 100, 200, 1000, 3000) geralmente são destinadas às normas gerais.

A ISSAI 1, conhecida como Declaração de Lima, é considerada a norma fundamental, a constituição, da organização normativa das EFS no âmbito internacional. A Declaração de Lima foi aprovada em outubro de 1977 no IX INCOSAI (Congresso da INTOSAI) em Lima-Peru. Tal norma traz diretrizes sobre a independência e os poderes das EFS, o relacionamento delas com o parlamento, o governo e administração, os métodos de auditoria e relatórios. Ela representa um marco no processo de inovação e institucionalização do controle externo na perspectiva internacional. A declaração dá grande ênfase à necessidade de independência das EFS perante outras estruturas do sistema político, recomendando, inclusive, que a fonte do poder de auditoria das EFS deve estar incorporada na Constituição e detalhada na legislação.

No outro extremo da hierarquia normativa constam as diretrizes (*guidelines*) com métodos e técnicas de planejamento, execução e relato a serem observadas em cada um dos tipos de auditoria: financeira (ou de conformidade contabilística), de conformidade (normativa) e de desempenho.

2.6. Processo de Reforma da Auditoria nas Finanças Públicas

Tendo em conta que grande parte da reforma da administração pública está relacionada com o modelo *input/output* Pollitt e Summa (2008) relacionam a adoção de auditorias operacionais a esse processo de reforma. Segundo Pollitt (2008a: 9

5), “a reforma da Administração Pública alterou os contextos em que a auditoria estatal opera”. Isso naturalmente serve como ignição para o processo de reforma na própria auditoria estatal, em termos institucionais, organizacionais, gerenciais e metodológicos. Nesse sentido, Pollitt (2008b) explica que a reforma da administração pública pode afetar ou ser afetada pelas EFS, e essa interface pode ocorrer de diversas maneiras, por exemplo:

- i. Reformadores da administração pública podem demandar reformas diretamente nas EFS, alterando suas atribuições, competências, estruturas organizacionais e técnicas;
- ii. A reforma da administração pode acarretar em mudanças nos limites entre setor público e privado, o que alteraria o tamanho do campo de auditoria;
- iii. A reforma da administração pode alterar o padrão de organizações a serem auditadas, p. ex., com a fragmentação de organizações burocráticas em um número maior de unidades governamentais, o que aumentaria o número de contas a serem fiscalizadas;
- iv. A adoção de novas técnicas de administração pode afetar a natureza da função dos auditores;
- v. A adoção de novas técnicas de administração pode afetar diretamente a auditoria operacional ao gerar novos dados de interesse considerável ao auditor;
- vi. O uso difundido de novas técnicas de administração por todo o resto do setor público poderia levar as EFS a refletirem acerca de suas próprias práticas e, assim, fazer com que elas decidam por se valer de algumas destas técnicas para sua autogestão;
- vii. A ênfase crescente nas medições de desempenho, as quais passaram a fazer parte de muitos dos programas de reforma da administração, poderia persuadir as EFS a darem maior atenção à auditoria operacional;
- viii. A ênfase crescente no critério específico da eficiência, efetividade e na qualidade do serviço público poderia levar as EFS a aplicarem estes mesmos critérios na auditoria operacional;
- ix. Relatórios individuais de auditoria operacional poderiam acarretar em mudanças na natureza da reforma da administração;

- x. O peso cumulativo de uma série de relatórios das EFS poderia influenciar a atmosfera geral do debate sobre um programa de reforma da administração.

Essas últimas duas formas de relacionamento entre reforma administrativa e auditoria têm origem nas EFS e se disseminam para a administração pública. Assim, as EFS têm não só o papel de verificar eficiência e eficácia de organização, programas e atividades públicas, mas também de disseminar culturas gerenciais e influenciar o processo de reforma da administração pública. Segundo Azuma (2005), nos países desenvolvidos que têm implementado reformas baseadas na *New Public Management* (NPM), as EFS têm exercido um papel importante. Para o autor, as EFS têm-se comprometido para melhorar a qualidade e ampliar a implementação dos sistemas de mensuração de desempenho e da contabilidade por competência, como forma de garantir a credibilidade dos relatórios de desempenho e das demonstrações financeiras. Sob essa perspectiva, o autor defende que os objetivos da NPM e das EFS são os mesmos, e sabemos que NPM têm sido introduzidas no sector das organizações públicas (Giauque, 2003:567), à luz das quais sustentava-se que «o governo devia ser orientado para os resultados e movido pelo intuito de servir os clientes. Deveria guiar e não “levar”. Muitas das suas atividades nacionais deveriam ser subcontratadas, privatizadas ou delegadas nos níveis mais baixos de governo» (Rosembloom, 2000:3).

CAPÍTULO III -RESPONSABILIDADE E ACCOUNTABILITY

Em consonância com controlo que é conduta da administração pública surgiu uma nova expressão que permite reforçar a transparência dos representantes da Administração Pública e é denominado por *Responsabilidade e Accountability*, para compreender o seu mecanismo e usá-lo nas instituições económicas, como por exemplo nas finanças públicas ou seja nas tributações dos impostos, que é o tema central desta dissertação. Passamos agora a analisar estes conceitos e a colocá-los num contexto democrático.

A partir desta ideia, a definição de democracia pode ser sinteticamente entendida pela busca de três ideais, tomados como princípios orientadores. Primeiro- o governo deve emanar da vontade do povo que se torna a principal fonte da soberania trata-se da ideia de autogoverno, mola mestre do regime democrático. Segundo-os governantes devem prestar contas ao povo, responsabilizando-se perante ele, pelos atos ou omissões cometidas no exercício do poder. Terceiro: o Estado deve ser regido por regras que delimitem o seu campo de atuação em prol da defesa de direitos básicos dos cidadãos, tanto individuais como coletivos. Estas três formas contemporâneas de *accountability* existem, com maior ou menor grau de sucesso, em todos os países democráticos. Diversos modelos institucionais podem derivar dessa conceção, não havendo uma fórmula que garanta maior grau de responsabilização do poder público e baseando-nos nesse pressuposto, remetemo-nos para uma outra visão, que é a dimensão da prestação de contas.

3. As dimensões da *accountability*

Uma outra inquietação que o termo suscita no meio académico envolve aspetos práticos, que podemos expressar em questões como: *a accountability* deve ocorrer “perante quem? Para quê? De que forma? Como, exatamente, pode exigir *accountability* do governo? De facto, empregamos a frase “cobrar *accountability* do governo” como se o seu significado fosse óbvio. Porém, como iremos cobrar *accountability* de quem e por quê?” (Behn, 1998, p.17).

A procura das respostas ou indicações que apontem caminhos a serem seguidos pode ser iniciada a partir da divisão dos diferentes mecanismos de responsabilização em dois grupos: vertical e horizontal. A dimensão vertical da *accountability* tem nas eleições os seus principais representantes e traz para a cena o mecanismo tradicional de recompensa e castigo.

O “prêmio” para um bom governante é sua própria reeleição, caso a legislação permita, ou a eleição do candidato que recebe seu apoio; e o “castigo” é exatamente o oposto, ou seja, a chegada ao poder dos seus adversários políticos. Este processo, que Behn (1998) denomina *accountability política* ou *accountability democrática*, “não é opcional; ela é uma característica essencial de qualquer abordagem para a estruturação do poder executivo. Se o seu sistema não assegura *accountability* perante os cidadãos, então ele é, por definição, inaceitável.” (Behn, 1998, p.5). Neste contexto, não cabe uma definição normativa de um governo bom, pois é somente o resultado das urnas que indicará qual foi a percepção dos eleitores quanto à atuação dos governantes. Fica claro que o sistema eleitoral permite apenas um controlo periódico e *ex post* dos mandantes, deixando um vazio na avaliação das atividades realizadas durante o mandato.

A outra dimensão de *accountability* corresponde aos mecanismos *horizontais*, ou o “velho tema da divisão dos poderes e dos controlos e equilíbrios entre eles” (O’Donnell, 1998:38). O desenvolvimento da democracia também trouxe novas instituições que complementam o controlo mútuo exercido entre os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, sendo que, “*en un primer momento histórico, se utilizaron controles parlamentarios y procedimentales como forma de evitar la tiranía y la corrupción de los gobernantes.*” (Clad, 2000:19).

A partir dos conceitos envolvidos na *accountability*, como a de *prestação de contas*, presentes em algumas sociedades, um leque de instrumentos que permitem o controlo dos agentes públicos e sua consequente responsabilização foi criado e aprimorado ao longo dos anos. “Somente a partir da *Public Accountability* e com a organização de cidadãos vigilantes e conscientes de seus direitos haverá condição para a *accountability*, que permite uma administração eficaz e eficiente, não haverá tal condição enquanto o povo se definir como tutelado e o Estado como tutor, deixará de existir procedimento de *accountability* no percurso político administrativa” (Campos, 1990:35).

3.1. Evolução do processo de *accountability* em Portugal

Partindo da ideia das duas dimensões de *accountability*, em consonância com processo de *accountability* em Portugal com o paradigma que existia durante a ditadura, a regra era a da ausência de “*Public Accountability*” por parte do governo e das instituições públicas. O sistema legal e judicial estava sob controlo do poder executivo e, como tal, contribuía para a

manutenção do exercício arbitrário e autoritário do poder pelo Estado. Com a prática da censura, o sistema existente refletia o que podemos designar de uma inversão do que hoje consideramos como os cidadãos tinham de ser “*accountable*” para com o regime político e o Estado, e as instituições estavam isentas da “prestação de contas públicas” e de qualquer controlo democrático. O período revolucionário (1974/76) foi marcado pelo surgimento de inúmeras formas de ação popular e de experiências de participação cívica e movimentos sociais, evidenciando uma abertura do sistema. Houve lugar a experiências de democracia participativa através das chamadas “Organizações Populares de Base” (Santos, 1990). Ser “*accountable*” para com “o povo” e as assembleias populares era uma característica central da democracia participativa. Como seria de esperar, surgiram inúmeras tensões entre estas experiências e as tentativas de construir as instituições representativas do novo sistema de democracia parlamentar. O período correspondente à ‘normalização’ da democracia parlamentar (1976/1985) foi marcado pelo decréscimo de iniciativas de democracia participativa e de movimentos sociais. A mesma tendência foi verificada ao nível das reivindicações de uma maior “*public accountability*” do sistema político preconizadas pelos movimentos surgidos no período anterior. O sistema eleitoral e os limites definidos pela lei passaram a ser considerados suficientes para garantir a legitimidade ao exercício do poder, não havendo necessidade de promover ativamente o dever de informar ou de tornar a administração pública mais transparente (Nunes, 2002).

A integração na CEE fez ressurgir as preocupações com a “*Public Accountability*”, sobretudo em resultado da necessidade de transposição de legislação europeia para os quadros legais nacionais. A política ambiental foi uma das primeiras a incorporar essas novas preocupações, ao introduzir procedimentos como as avaliações de impacto ambiental e os processos de consulta pública. Outras áreas se seguiram, nomeadamente na administração pública, com leis relativas ao acesso à informação e aos processos administrativos (Nunes, 2003).

3.2. Eficiência económica- o seu impacto para a *accountability*

Uma outra forma de controlar o imposto dos investidores extraídos no estado membro ou nos países é necessário criar um mecanismo de *accountability* na medida em que os responsáveis de determinados cargos públicos são submetidos a prestação de contas relativas aos seus atos mediante a responsabilidade atribuída.

A análise dos instrumentos institucionais de *accountability* na área de finanças públicas supõe uma discussão prévia das relações entre economia e política em uma ordem democrática. Em boa medida, o debate económico tem muitas vezes visto a eficiência decisória, de um lado, e a democracia de outro, como objetivos opostos ou mesmo excludentes. Nesta concepção, predomina a escolha por arranjos institucionais, que isentam os técnicos de prestação de contas relativas às decisões tomadas, o que acaba por enfraquecer o controlo da sociedade sobre o Estado. Refletir sobre este tema requer a revisão da concepção que os economistas ou outros atores encarregados da gestão macroeconómica têm da política e de suas relações com a economia. Esta visão dominante fundamenta não só o processo de formulação e implementação das políticas económicas, mas também o próprio desenho institucional de suas agências, bem como os instrumentos de prestação de contas de seus gestores.

Dois dos maiores economistas do século XX, Schumpeter e Keynes acreditavam que os políticos deveriam deixar nas mãos de burocratas ou especialistas certas decisões técnicas, como as relativas a problemas macroeconómicos. Afirmando a superioridade da razão técnica sobre a lógica política, eles viam os políticos como atores que se comportam, diferentemente dos técnicos, sempre de forma irresponsável ou descomprometida com o futuro, na medida em que se orientam pela dinâmica eleitoral, podendo se comprometer com demandas imediatas. Um biógrafo de Keynes, por exemplo, indica que diante de indagações de funcionários do Tesouro inglês sobre como controlar ou restringir decisões de gastos públicos no contexto de rompimento do padrão ouro, o grande economista teria respondido: “Confiemos na inteligência responsável dos técnicos” (Skedelski, 1977). Nesta perspectiva seria desejável a completa autonomia ou insulamento dos técnicos em relação ao sistema político (Schumpeter, 1971; Belluzzo, 1993).

3.2.1. *Accountability* e Democracia

A discussão da temática de *accountability* e a democracia supõe a rejeição da ideia de que política e economia tenham lógicas necessariamente incompatíveis. Pressupõe também negar que a política seja irremediavelmente uma prática geradora de ineficiência e que os políticos sejam atores que sempre tomam decisões contrárias à racionalidade técnica. E ainda que a única saída para este conflito inevitável seja a separação das duas esferas, com a subordinação da política à racionalidade económica.

Robert Behn (1998) conseguiu resumir, de forma contundente, este problema: “por mais de cem anos, estivemos mantendo a ficção de que funcionários públicos (burocratas ou técnicos) não fazem política”. Esta ilusão foi construída por diferentes autores e escolas de pensamento no século XX. Na realidade, o que se tem constatado nas democracias contemporâneas é a emergência de *policymakers*, que ampliam a qualidade das suas decisões na medida em que aliam competência técnica com habilidades ou virtudes políticas, tais como capacidade de negociação e articulação de interesses. Os políticos no mundo atual têm de tomar posições e decidir sobre temas e assuntos técnicos cada vez mais especializados. Por isso, devem conhecê-los com relativa profundidade, sob pena de não responder devidamente às procuras da população e, conseqüentemente perda dos eleitorados. Por outro lado, os burocratas mais eficientes têm não só que dominar os assuntos técnicos, mas igualmente articular ideias, interesses e, sobretudo, ser hábeis negociadores. O facto é que a qualidade das decisões em assuntos públicos no que diz respeito a impostos extraídos do exterior, supõe tanto a “burocratização da política” como a “politização da burocracia”, como demonstrou uma ampla pesquisa sobre as relações entre políticos e burocratas em seis importantes democracias ocidentais, como Estados Unidos, Inglaterra, França, Alemanha, Itália, Holanda e Suécia (Aberbach, Putnam & Rockman, 1981).

Tal constatação põe em cheque a separação entre política e administração. É preciso, neste sentido, evitar duas falácias. A primeira é a tecnocrática, que supõe não só a reserva dos assuntos técnicos à burocracia, aliviando os políticos de tais temas, como também busca reduzir ou mesmo eliminar os controlos democráticos sobre as decisões públicas. Os técnicos teriam todas as respostas e, quanto mais protegidos da sociedade ou dos políticos, melhores resultados produziriam. O que a experiência da administração pública no plano internacional revela é, exatamente, o contrário quanto maior o controlo efetuado pelos cidadãos, mais o Poder Público tem condições de corrigir e melhorar as políticas públicas.

O isolamento dos burocratas tende mais a potencializar a criação de redes sociais não controláveis e espúrias. Um bom exemplo disso foi verificado no Brasil durante o regime militar, no fenómeno denominado por Fernando Henrique Cardoso (1974) de “anéis burocráticos”: o enfraquecimento do Congresso, das oposições e, por conseguinte, da capacidade da população fiscalizar o Poder Público, resultou na criação de relações diretas e sem nenhuma transparência entre grupos de interesse econômico e os Ministérios. Isto repete-se em vários países autoritários ou com instituições democráticas frágeis, levando ao

incremento da corrupção e do mau uso dos recursos públicos, numa espiral negativa que impede o desenvolvimento e mantém a miséria.

Um bom exemplo dessa argumentação está no trabalho de Stark & Brustz (1998), que examinaram as bases institucionais das políticas adotadas no Leste Europeu no pós-socialismo. Os autores indicam que a capacidade de elaborar e implementar programas de reforma pôde ser aumentada (e não diminuída) nos casos em que o ramo Executivo teve um poder menos concentrado, ou seja, quando foi mais constrangido a prestar contas de suas decisões às diversas forças políticas no Parlamento e na sociedade organizada. Tendo que debater e negociar suas propostas com outros atores, os *policymakers* melhoraram a compreensão dos problemas, ampliaram a capacidade de obter informações críticas, corrigindo erros de cálculo que, na ausência deste processo, só apareceriam no momento da implementação e, portanto, com menor possibilidade de correção. Isto encorajou, ainda, os formuladores a pensar vários passos à frente nos jogos estratégicos da política de reforma.

Com maior alcance empírico, desta parte da dissertação de Lipjhart (1999) que analisou 36 países e os dividiu em dois tipos de democracia: a maioritária, em que o poder está mais concentrado, e a consociativa, em que o poder está mais fragmentado. As conclusões indicaram que não há comprovação de que a forma maioritária – a que recebe menos veto e decide de forma mais rápida – seja de qualidade superior, como o saber convencional imagina e os economistas e os editorialistas de jornal não cansam de repetir. Ao invés disso, os melhores resultados, em termos de qualidade do processo decisório e seus impactos no bom desempenho governamental, ocorreram geralmente nas nações perfiladas ao modelo consociativo.

3.2.2. A perspectiva do *accountability* democrático

Considera-se que a perspectiva da *accountability* democrática supõe a conciliação, tanto do ponto de vista analítico quanto do ponto de vista normativo, entre as exigências da eficiência e os imperativos da democracia. Cabe indicar aqui que a temática da *accountability* ganhou força dentro da ciência econômica só muito recentemente, a partir de estudos sobre reforma de Estado e dos efeitos das boas práticas governamentais no crescimento econômico. Isso ocorreu especialmente devido à influência de adeptos de teorias neo-institucionalistas nos organismos internacionais, como o Banco Mundial (Schneider e Doner, 2000).

O neoinstitucionalismo é uma nova corrente teórica que tem crescido muito nos últimos anos, nas Ciências Sociais em geral e, mais particularmente, na Economia e na Ciência Política. Ele reafirma, como já há muito indicaram os autores clássicos (Marx, Weber, Polanyi etc.), que as instituições têm um papel decisivo na vida econômica e política, afetando a ação dos indivíduos, suas escolhas e estratégias e os resultados das políticas governamentais.

Na Economia, a ênfase no papel das instituições representa uma revisão importante (mesmo que sem ruptura) do paradigma neoclássico dominante na disciplina. Nessa visão, o indivíduo é concebido como um ser racional e que pauta sua conduta pela maximização de seu interesse ou utilidade. Questionando a ideia de que o *homo economicus* seja dotado de informação completa e de racionalidade perfeita, e mais ainda, que se possa definir a ação dos agentes econômicos apenas através de deduções lógicas derivadas de modelos abstrato-formais, vários economistas, na esteira de críticas provenientes de outras disciplinas como a Sociologia Econômica e a História, começam a considerar o papel do contexto institucional. Assim, Douglass North (1990), o principal teórico do neo-institucionalismo na Economia, buscando entender o desempenho econômico de diferentes países através da história, afirma que o comportamento humano é mais complexo do que imagina a visão neoclássica, e enfatiza o peso das instituições, ou seja, das regras formais e informais que, mesmo não sendo eficientes economicamente, reduzem a incerteza e os custos de transação.

O conceito de custos de transação é um conceito-chave na teoria institucionalista, diferente dos economistas clássicos e neoclássicos que consideram apenas os custos de produção, os institucionalistas apontam a existência de custos para se obter informações, para medir os atributos ou qualidades das mercadorias ou então para proteger direitos e garantir o cumprimento dos contratos. Portanto, a grande contribuição desta teoria é lançar olhar para as dimensões não econômicas (tais como o aparelho legal, o sistema de informações etc.), examinando os seus impactos sobre o desempenho econômico (North, 1990).

Influenciado por tais ideias, o Banco Mundial em um de seus últimos relatórios, intitulado *Institutions Matter*, enfatiza o papel das regras legais que garantem o cumprimento e a credibilidade dos contratos, a predicabilidade do processo legal, a transparência das decisões governamentais. Tais elementos não só melhoram a qualidade dos governos, mas são igualmente fundamentais para se alcançar a estabilidade macroeconômica e o crescimento. Assim, reconhecendo a conexão teórica de boas práticas de governança, a realização de princípios democráticos e melhores resultados econômicos e sociais, os organismos

internacionais e o Banco Mundial, em particular, têm desempenhado papel de relevo neste processo de formação de consenso em torno da ideia de que para se alcançar o desenvolvimento econômico não basta canalizar capitais para investimentos em economias emergentes. São necessárias reformas institucionais que reduzam a ineficiência na alocação de recursos por parte dos governos e possibilitem maior controle dos governantes, reduzindo ou eliminando os problemas de corrupção e clientelismo que afetam o desenvolvimento econômico. Assim, a problemática de *accountability* democrática emerge neste contexto da chamada segunda geração de reformas do Estado, que objetiva tornar os governos não só mais eficientes no provimento de suas políticas públicas, tributaria mais responsáveis à procura dos eleitores (Haggard, 1996)

3.2.3. *Accountability* e Finanças Públicas

Antes de analisarmos conceito de *accountability* nas finanças públicas e as suas formas de realização, é interessante colmatarmos reconhecimentos do peso das instituições na vida econômica, a chamada Nova Economia Institucional que está a contribuir para a construção de um novo padrão de relação entre a Economia, Política e as tributações internacionais consequentemente, para uma nova visão da política por parte dos economistas. Revertendo, pelo menos em parte, a tendência à “colonização” da Ciência Política pela Economia, à maneira dos teóricos da *Public Choice*, a análise institucionalista suaviza a estilização do comportamento humano (seja ele econômico ou político), tomado apenas como maximizador do autointeresse. Ao contrário, olha a ação dos indivíduos ampliada pela lente de outras dimensões societárias, associadas às normas institucionais, aos valores culturais e à história dos países. Dessa maneira, o neo-institucionalismo segue o caminho já apontado pela Sociologia Econômica, mostrando que aos atores econômicos estão inseridos em contextos sociais e político-institucionais, que afetam decisivamente as suas formas de ver o mundo e construir suas estratégias de atuação.

Baseando nessa ideia a *accountability* durante o mandato pode ser realizada, ainda pelo controlo administrativo-financeiro das ações estatais. Normalmente, este tipo de fiscalização é feito por Auditorias Independentes ou Tribunais de Contas. O objetivo é verificar se o poder público efetuou as despesas da maneira como fora determinado pelo orçamento e pelas normas legais mais gerais, tais como os limites para endividamento e a vinculação orçamentária a determinadas áreas. O ponto central dessa fiscalização é a

probidade, tendo como finalidade não permitir o mau uso dos recursos públicos e sobretudo a corrupção. No uso deste instrumento de *accountability* e responsabilização, além de acompanhar e avaliar os procedimentos, é preciso também examinar os aspetos substantivos que envolvem a eficiência e a efetividade das políticas públicas. A utilização de mecanismos de controlos dos resultados da administração pública é uma das maiores novidades em termos de *accountability* democrática. Trata-se de responsabilizar o Poder público conforme o desempenho dos programas governamentais. Isto pode ser feito por órgãos do próprio governo contanto que tenham autonomia para fazê-lo, por agências independentes organizadas e financiadas pela sociedade civil e, ainda, pelas instituições que tradicionalmente têm realizado o controlo administrativo-financeiro. O novo aqui nem tanto são os atores que fiscalizam, e sim o que se procura fiscalizar. Nesta nova modalidade, os governantes eleitos e os burocratas serão avaliados substantivamente pelo cumprimento das metas propostas. Para além das possíveis penalidades que os cidadãos possam via a impor aos ocupantes de cargos públicos, o mais importante é que este instrumento de *accountability* democrática se orienta por diretrizes mais claras que melhoram o debate e, desse modo, servem não só como forma de controlo, mas igualmente como aprendizagem cívica.

A qualidade da administração pública é um pressuposto fundamental para o sucesso deste instrumento de responsabilização. Obviamente que o é para todos, porém aqui ela é a própria essência do controlo de resultados. Outra condição para o êxito desse mecanismo é a transparência governamental, peça-chave para a *accountability* de maneira geral, como dito anteriormente, mas sem a qual, neste caso, não há minimamente como aferir o desempenho do Poder público.

3.3. Opções de investigação na transação de bens e serviços

De acordo com Devereux *et al.* (2002) a decisão de investimento das empresas multinacionais depende das taxas de tributação média efetivas e marginais efetivas e não das taxas nominais. A grande maioria dos Países europeus tem, nos últimos anos, baixado a taxa nominal de imposto sobre o rendimento das empresas significativamente, sem que se tenha traduzido numa efetiva quebra da receita fiscal. De facto, entre 1982 e 1999 a taxa média de imposto a nível mundial desceu de 46% para 33%, enquanto a receita fiscal do imposto cresceu de 2,1% para 2,4% da receita nacional. Assim, a evidência revela que, apesar da taxa nominal de imposto descer, a receita fiscal pelo contrário subiu.

A nível europeu se, por um lado, os esforços que têm vindo a ser acatados pelos diversos Estados Membros de forma a cumprir com o pacto de estabilidade e crescimento têm limitado a possibilidade de reduzir a pressão fiscal, por outro lado, a liberalização dos movimentos de capitais, quer dentro, quer fora da União Europeia, tem aumentado a elasticidade das decisões de localização dos investimentos às taxas de imposto. Assim, uma parcela, muito significativa, da base tributária é cada vez mais sensível às taxas de imposto, enquanto a necessidade de manter, ou mesmo aumentar, a carga fiscal é uma realidade na Europa.

E, neste contexto, as políticas fiscais dos Países membros são bastante diferenciadas, em primeiro lugar, porque se alguns Países baixaram a sua taxa de imposto sobre a base tributável forçariam os seus parceiros a baixarem também as suas taxas, o que levaria à concorrência fiscal entre os Estados Membro; em segundo lugar, os Países membros poderiam adotar políticas destinadas a limitar a concorrência fiscal através de taxas mínimas ou da normalização fiscal.

A concorrência fiscal pode revestir a forma de redução das taxas de imposto, de isenções fiscais, de redução da base tributável de modo a atrair o investimento estrangeiro. Na altura em que Nicolas Sarkozy foi Presidente da República Francesa, criticou os Estados Membros pelos cortes nas taxas de imposto, logo após a sua adesão à União Europeia, chegando a ameaçar baixar as contribuições do Estado Francês para a União Europeia. Segundo ele “as nações não podem pretender ser suficientemente ricas para acabarem com os impostos e, ao mesmo tempo, alegarem serem suficientemente pobres para pedirem fundos a outros Países”. Contudo, de acordo com Mendoza e Tesar (2005) as taxas de imposto desceram, mas a receita fiscal tem permanecido estável.

3.4. *Accountability* e responsabilização dos impostos diretos do estrangeiro

Com a evolução da *public accountability* na administração pública portuguesa achámos importante abordar uma outra ótica de que seria interessante analisar um mecanismo de *accountability* nas políticas tributárias, no espaço europeu e nos países desenvolvidos, o seu impacto nas taxas de impostos que incide sobre rendimento das sociedades, na atratividade de investimento estrangeiro no seio dos Países da União Europeia em relação ao Portugal vice-versa, vantagens e desvantagens, um rastreio da problemática da prestação de contas (*accountability*) e as sugestões apontadas perante esse mecanismo. Assim como sendo a parte principal desta dissertação é preciso focalizar ideias concretas sobre *accountability* nas

tributações, ou seja, nos, impostos extraídos do estrangeiro e vice-versa. Nesse âmbito, o imposto será encarado como um fator relevante para efeitos de atração de investimento. Se até há alguns anos atrás era aceite que o imposto não representava um fator de maior relevância para efeitos de atração do IDE (investimento direto do estrangeiro), certo é que na atualidade essa relevância tem assumido um papel crescente, sobretudo por via da maior mobilidade. Easson (1999) sustenta que o papel crescente da tributação resultou essencialmente de três fatores: a eliminação de barreiras que condicionavam o IDE, a internacionalização dos processos produtivos, enquanto reflexo da globalização e, por último, a criação de zonas de mercado comum e comércio livre.

A perspetiva desta dissertação, embora partilhe os objetivos dos estudos de Ruding (1992) e Baker e Mckenzie (1999), no que concerne ao impacto das taxas de impostos sobre as decisões de investimento, levou-nos a adotar uma metodologia substancialmente diferente devido ao modelo e à técnica e com ajustamento parcial na elaboração, na utilização de dados em painel. Sendo a fiscalidade um fator relevante, não é o único, comportamento das empresas multinacionais e deve-se também a outros fatores adicionais, alguns deles mesmo primordiais, como as forças de aglomeração, a oferta pública, o potencial de mercado, as infraestruturas e o custo do trabalho. Se assumirmos a hipótese de mobilidade *perfeita de capitais*, este será permanentemente deslocado entre *sectores e Países da economia mundial* até que a *produtividade marginal* em cada sector se torne igual ao retorno mundial. Assim, a diferenciação de taxas entre Países pode distorcer a localização ótima dos recursos e, conseqüentemente, o comércio mundial, visa que, [Pmg = $\Delta Y / \Delta X$ a produtividade marginal média pode ser calculada dividindo a variação no output pela quantidade do input (pelo incremento ou variação do input que levou a uma variação de output)].

3.4.1. *Accountability* e Responsabilização dos sujeitos passivos de imposto transacionado

A fraude fiscal no IVA assume diferentes formas e é dos crimes fiscais mais frequentes. Uma das formas que assume é a omissão das transações económicas efetuadas pelos contribuintes, consubstanciando-se a não apresentação das declarações periódicas de IVA, ou na omissão de informações nas declarações apresentadas. Também a utilização de faturas falsas é um crime de fraude fiscal no IVA. É frequentemente usada com o objectivo de reduzir o montante de IVA a entregar ao Estado pelos contribuintes, ou mesmo para receberem reembolsos indevidos. Estas são também utilizadas para justificar saídas de dinheiro não documentadas, normalmente porque representam custos ilícitos suportados pelas empresas, como seja o pagamento de “luvas”, de mão-de-obra clandestina, etc. Outra modalidade relevante de fraude

no IVA é constituída pela economia paralela e tal como o nome indica, as transações são realizadas à margem do sistema fiscal e de qualquer outro sistema de regulamentação.

Sendo o IVA um imposto obrigatório em todas as transações comerciais e prestação de serviços, excetuando as transmissões isentas, uma das formas mais frequentes de praticar fraude fiscal no IVA, consiste na não emissão de fatura, conseqüentemente não liquidando o IVA, que é devido ao Estado. Esta é muito comum nas pequenas empresas, nas vendas que efetuam ao consumidor final. Há também empresas que embora emitam a fatura correspondente às transações comerciais ou prestações de serviços que praticam, no entanto não entregam o IVA liquidado ao Estado. O Estado não recebe o IVA liquidado e tem de o reembolsar ao contribuinte, que o reclama ou o deduz no valor do imposto a pagar.

Assim com transações feitas entre estados membros e países terceiros frequentemente a administração fiscal descobre um caso de fraude carrossel e provoca já uma elevada perda de receita fiscal, resultante da falta de tributação dos *missing traders*. Conforme referido é bastante dispendioso e difícil conseguir reaver essas quantias de imposto perdidas, através dos *missing traders*, restando à administração fiscal procurar recuperar essas receitas através de outros agentes económicos envolvidos na fraude (e.g. *conduit company*, *broker* e/ou *buffer*).

Se ficar provado que uma *conduit company*, um *broker* e/ou um *buffer*, cooperou com um *missing trader* para a prática de um esquema de fraude carrossel, as autoridades fiscais podem aplicar as mesmas sanções a essas empresas que as que seriam aplicadas a um *missing trader*. O problema é que é muito difícil provar que uma empresa tenha conhecimento de estar envolvida numa fraude carrossel. O que acontece na prática é que estas empresas vão sempre afirmar que não tinham conhecimento que estavam a praticar fraude, ou que estabeleciam negócios com uma empresa que não sabiam que era *missing trader*. Em alguns casos, a administração fiscal de um Estado-membro negou a dedução do imposto, a empresas que considerou que agiram com conhecimento da fraude, tendo posteriormente ficado provado que essas empresas estavam inocentes, e o *missing trader* já tinha desaparecido, ficando o Estado lesado.

Para responsabilizar os fraudulentos pelos seus atos, não culpar partes inocentes, e por ser tão difícil conseguir “apanhar” um *missing trader*, alguns Estados optam por ter uma abordagem fiscal, ou seja, “em vez de se lançarem numa investigação criminal envolvendo o “conluio”, podem compreender uma ação administrativa que consista num ataque “Accountability” às várias partes envolvidas, baseado em infrações específicas ao IVA.

Na verdade, será mais fácil para as atividades fiscais provarem a falta de condições para exercer o direito à dedução (e.g.: falta de uma fatura legal) ou para isenção das transmissões intracomunitárias (e.g.: falta de documentos comprovativos do transporte das mercadorias) do que para as autoridades criminais provarem “conluio” entre a *conduit company*, o *buffer* ou o adquirente”. [(CE), 2002, p. 25]

Uma das falhas do sistema de IVA aproveitado pelos *missing traders*, é o momento em que é permitido deduzir o imposto. Esse momento não depende da entrega do IVA pelo fornecedor ao Estado, o que significa que a dedução pode ser efetuada antes do *missing trader* entregar o imposto ao Estado. A única arma para combater esta “falha” do IVA, é a *administração fiscal negar a dedução do imposto*, caso tenha descoberto a não existência de uma fatura preenchida corretamente, ou tenha descoberto que os bens não se moveram fisicamente pelos Estados-membros envolvidos na troca comercial, responsabilizando a pessoa que faz a fatura porque procedimento aplicado ilegal e que não cumpriu normas e regras no preenchimento das faturas que devem de ser respeitadas a nível da transação de bens e serviços. Muitas vezes os tribunais dos Estados-membros negam a dedução do imposto afirmando que não estão reunidas todas as condições necessárias para se efetuar uma dedução, mesmo que algum dos sujeitos passivos envolvidos estejam a agir de boa-fé, e seja inocente.

CAPÍTULO IV - FISCALIDADE NA UNIÃO EUROPEIA

4. Fiscalidade e transações de bens e serviços

Em matéria de Fiscalidade há duas posições sendo que a primeira sustenta que deve haver coordenação das ações de forma a alcançar uma taxa de tributação comum, bem como a mesma base de tributação. Esta corrente é a dos defensores da harmonização fiscal. A segunda corrente, acredita nas virtualidades do mercado e sustenta que a concorrência das taxas irá conduzir a uma competição fiscal entre Países e irá induzir uma baixa das mesmas. É reconhecido que a globalização pressiona os estados a reduzir a tributação sobre capitais e a despesa pública. Apesar das pressões, os políticos, em resposta a incentivos eleitorais, recusam-se a pôr em causa o estado social. Demonstra a evidência da “corrida para o fundo” das taxas de tributação (Hayes, 2003).

Analisando as taxas numa perspectiva de integração económica estas também têm tendência para a descida. Contudo, altas taxas nominais de imposto sobre o rendimento das empresas, pode não se traduzir em receitas fiscais mais elevadas, assim como baixas taxas nominais de imposto podem não se traduzir em diminuição das receitas fiscais.

4.1. Impacto tributário no seio da UE

Os determinantes que as empresas multinacionais, habitualmente, procuram na localização dos investimentos diretos estrangeiros são: estabilidade económica e política; infraestruturas físicas, condições legais adequadas; ausência de obstáculos burocráticos; comunicações adequadas; força de trabalho competente; capacidade para repatriar lucros livremente; existência de mecanismos de resolução de conflitos capazes (OECD ,2008).

A importância de cada um dos fatores varia com o tipo de investimentos. Se tratar de investimento orientado para o mercado, especialmente no sector industrial, com opção pela exportação, os custos operacionais não são de especial importância sobretudo quando são os mesmos para os concorrentes domésticos e para as empresas multinacionais. O mercado é o fator mais importante, mas são também importantes a estabilidade económica e política, seguida da força de trabalho e da ausência de burocracias.

De acordo com Blankart (2002) a concorrência fiscal intergovernamental é um meio desejável de aumentar a eficiência doméstica. No entanto, não existem certezas quanto às distorções introduzidas pela concorrência fiscal. Se um Estado Membro decidir enveredar pela concorrência fiscal e reduzir a sua taxa de tributação sobre o lucro das empresas, terá de

compensar a redução da receita com a redução da despesa pública ou com a subida de outros impostos. Bettendorf et al. (2006) referem que o recurso a outras fontes de receita, em particular, sobre o trabalho, conduz a grandes distorções, no mercado interno e a uma concorrência assimétrica entre países grandes e pequenos. Esta assimetria, conhecida como a dicotomia das regiões centrais/periféricas, introduzida por Baldwin e Krugman (2004), sugere que as regiões centrais tendem a aglomerar-se, permitindo assim manter altas taxas de tributação, sem correr o risco de perder investimentos para regiões periféricas, ou seja, as forças de aglomeração podem compensar as vantagens fiscais apresentadas pelos países periféricos aos investidores.

Segundo Boss (1999) a concorrência fiscal não conduz a uma ineficiência, visto que exige uma racionalização da despesa pública. Para que os Estados possam atrair, com sucesso o IDE, é fundamental a adoção das medidas que neutralizem as distorções fiscais. Encontra-se intimamente associada a esta situação a necessidade de evitar a dupla tributação económica internacional. A *dupla tributação* ocorre quando a mesma matéria coletável é tributada por dois sistemas fiscais; a carga fiscal bilateral não é unicamente determinada pelo método da eliminação da dupla tributação, mas também pela negociação bilateral de regras internacionais de tributação, como a retenção na fonte dos lucros, o seu repatriamento e as oportunidades de financiamento das empresas multinacionais. Assim, a tributação sobre as empresas no País de destino em conjunto com a possível dupla tributação no País de origem determina a efetiva carga fiscal do IDE. A extensão da carga fiscal depende da taxa de retenção e dos mecanismos de eliminação da dupla tributação. Se estes direitos tributários são regulados unilateralmente, também são regulados em tratados fiscais negociados bilateralmente. Assim, o efeito de um aumento da carga tributária no País de destino do investimento que, analisada numa perspetiva unilateral de imposto, funcionaria como desincentivo ao IDE, poderá, pelo contrário, servir como incentivo, pois o imposto afeta principalmente as empresas nacionais, criando um impacto negativo na competitividade destas empresas, em comparação às empresas multinacionais. Assim aplicando o mecanismo de *accountability* reforça-se a eficácia na tributação ou dos impostos adquiridos dos mercados estrangeiros.

4.2. Principais impactos das Tributações na UE

É reconhecido que, no domínio dos impostos, os movimentos internacionais dos *inputs*, capital e trabalho, e dos *outputs*, bens e serviços, limitam a soberania nacional, a capacidade

dos Estados em adotarem políticas, livres das forças externas. A soberania de um Estado é condicionada pela política de impostos de outro Estado. A política fiscal de um País pode afetar a localização dos investimentos diretos, em equipamentos, edifícios ou financeiros de outro País. Quando as taxas de impostos dos países são diferentes as empresas têm incentivos para colocarem os rendimentos nos países de baixa tributação e as deduções nos países de elevadas tributações. Assim, compreende-se que a harmonização fiscal, ao nível da tributação direta dos rendimentos das empresas, tenha encontrado tantos obstáculos à elaboração de acordos ao nível mundial e da União Europeia. Todos os países estão interessados em captarem o investimento estrangeiro, em particular, o investimento direto. É pacífico que quanto mais elevado for o investimento num país ou numa região mais elevado será o seu desenvolvimento económico e social. Por isso, não surpreende que cada estado ou região se esforce por atrair os investimentos.

O impacto potencial do cenário tributário é também sublinhado numa série de estudos, na medida em que o lucro obtido pelas empresas multinacionais, pode ser afetado pela dupla tributação que decorre do facto do país de origem definir a tributação com base na residência do investidor, enquanto o país de destino define a tributação com base na origem dos rendimentos. De forma a evitar esta dupla tributação, o país de origem pode aplicar um sistema de crédito de imposto ou mesmo de isenção de imposto. O impacto deste cenário tributário no movimento do capital internacional foi estudado por Hamada (1966) e Musgrave (1969), que argumentam que o cenário de crédito de imposto tende a aumentar o fluxo do IDE. Já do ponto de vista empírico, os estudos não são tão claros quanto à relevância daquele mecanismo. Por exemplo, Slemrod (1990) não conseguiu encontrar diferenças significativas no comportamento do investimento estrangeiro das empresas, de acordo com o seu cenário doméstico de tributação, quando considera o investimento nos Estados Unidos. Gropp e Kostial (2000), em estudo baseado em dados agregados de empresas multinacionais, demonstraram que os Países onde vigora o sistema de crédito de imposto investem menos no estrangeiro, que os que utilizam o sistema de isenção, no entanto, a adição de uma variável *dummy* para caracterizar a dupla tributação não permite estabelecer uma ligação entre o cenário tributário da dupla tributação e a sensibilidade do IDE à taxa de imposto.

Alguns estudos não encontram qualquer impacto da tributação no IDE (ou o seu impacto é negligenciável), explicado pelo incremento da importância das economias de aglomeração comparado com os incentivos fiscais. Wheeler e Mody, (1992); Head et al., (1999). Hubert e Pain (2002), a título de exemplo, não conseguiram encontrar qualquer

impacto dos determinantes relacionados com a tributação no IDE alemão na União Europeia, enquanto a aglomeração económica e a despesa pública se mostraram importantes determinantes.

4.3. Vantagens do aumento de investimento exterior

As vantagens do IDE, na perspetiva do País de Acolhimento, de acordo com Alex Easson (1999) são as seguintes:

- i. Aumento do capital disponível para investimentos, sobretudo tratando-se de investimentos “*greenfield*” na medida em que envolvem a criação de novos ativos no país;
- ii. Aumento do rendimento para o governo e para a comunidade que o acolhe na medida em que o crescimento económico, resultante do investimento, aumenta o poder de compra por habitante do País de acolhimento, gerando acréscimos na procura de novos bens e serviços que por sua vez faz aumentar o rendimento dos governos;
- iii. Aumento do emprego na medida em que é esperado que com o investimento direto estrangeiro na empresa e em outras empresas, a montante e a jusante da cadeia de valor;
- iv. Introdução das novas competências tecnológicas é esperada com o IDE, graças às tecnologias avançadas e únicas que podem conduzir a mais elevadas produtividades, aumento da qualidade dos produtos e da competitividade;
- v. Efeito propagação (*spillover effects*) que assume várias formas sendo que das ligações formadas entre as empresas multinacionais, (MNE), e as empresas locais seja esperado a criação de empregos locais adicionais e aumento do consumo das matérias-primas locais;
- vi. A eficiência das empresas locais é aumentada em resultado da competição com as filiais e subsidiárias das MNE;
- vii. Aumento das exportações resultantes das filiais e das subsidiárias, frequentemente, exportam uma parte substancial da sua produção para o País de Origem (*home*) e, outras vezes, aumentam as exportações para Países terceiros servindo de estímulo das empresas locais para entrarem na competição internacional;
- viii. O IDE frequentemente origina novas infraestruturas ou a sua renovação e atualização das existentes;
- ix. O IDE também desempenha uma importante função nas reformas económicas e na reestruturação da indústria.

4.4. Impacto da fraude da tributação na UE

Grandcolas (2008) refere um novo tipo de fraude que se espalhou pela Europa. É conhecida como *contra trading*. Esta nova fraude tem a diferença que envolve a sobreposição de dois carrosséis, que estão a girar em vários Estados-Membro e países terceiros. O *contra trading*, envolve os bens habituais da fraude carrossel como telemóveis, software, etc. Pelo meio são introduzidas pequenas transações reais e legítimas, o que leva a que quem pratica a fraude vá fazendo pequenos pagamentos de IVA num Estado-membro, para depois ir buscar um reembolso muito maior noutra Estado.

O combate à fraude carrossel tornou-se uma prioridade para a União Europeia, tendo inclusive o Conselho europeu criado um grupo *ad-hoc* encarregado de analisar os problemas relacionados com este tipo de fraude. Apesar da dificuldade em calcular o montante exato da fraude, estima-se que possa chegar a 10% da receita líquida de IVA em alguns Estados-membros. O seu volume ao nível de toda a União Europeia foi estimado em cerca de 60 mil milhões de Euros. Só o Reino Unido estimou perdas anuais com a fraude entre 2 e 3 mil milhões de Libras (ver Tabela 2 - anexo). Este tipo de fraude prejudica os Estados-membros em três pontos fundamentais:

- i. Perda de receitas fiscais;
- ii. Põe em causa o comércio legítimo dos sectores económicos mais utilizados para a prática da fraude;
- iii. Provoca uma distorção da concorrência em benefício das empresas fraudulentas, uma vez que os produtos são transacionados abaixo do preço normal de mercado, e só assim os *missing traders* conseguem garantir que vendem os bens para realizarem a fraude.
- iv. Esta redução dos preços provoca uma distorção do mercado desses bens, já que os vendedores que não pratiquem este tipo de fraude tendem a exercer preços mais elevados, sendo assim menos competitivos.

Na Tabela 2 (em anexo) estão os valores desde o ano 2000 até 2007, das estimativas de tentativas de prática de fraude carrossel, no Reino Unido. Os elevados montantes em causa transmitem a gravidade da situação que a Administração fiscal do Reino Unido enfrenta.

Visto a fraude carrossel ser um problema prioritário para a União Europeia, mais esforços serão necessários para a combater. Muitas das medidas têm-se revelado insuficientes, como por exemplo, os controlos multilaterais, isto é, “controlos coordenados da situação fiscal de um ou vários sujeitos passivos que apresentam um interesse comum” (Comissão

Europeia [CE], 2004, p. 13:47). De acordo com o relatório (CE, 2004), em 2002 foram organizados 4 controlos multilaterais, e em 2003 apenas houve 3 controlos em toda a União Europeia, o que revela números muito baixos tendo em conta que há mais de 1.500.000 empresas com atividade intracomunitária.

A Comissão tem-se focado muito na cooperação administrativa e na assistência mútua, entre os E-M, para combater a fraude. Porém, muitos países têm legislação nacional que dificulta a cooperação e a troca de informação entre os E-M, nomeadamente na legislação referente ao sigilo. Muitos E-M não conseguem aceder a algumas informações que poderiam revelar-se importantes, para investigações a sujeitos passivos suspeitos. Para que possa haver apenas um controlo administrativo das trocas entre os países comunitários que seja eficaz, é necessária uma maior cooperação entre os E-M. Tornou-se então necessário que houvesse um maior fluxo de trocas de informação, esses dados são fornecidos pelo VIES, uma rede comum informatizada que fornece informações detalhadas relativas ao controlo sobre todas as transações intracomunitárias isentas.

Considerando a dificuldade que um E-M enfrenta para recuperar o dinheiro perdido com a fraude, estes têm vindo a aplicar medidas de responsabilidade conjunta, impedindo assim a dedução ou a isenção de IVA, às restantes partes envolvidas no esquema de fraude carrossel. Este é um tema que tem provocado inúmeras discussões, e discordância entre os autores deste tema, pois pode prejudicar empresas que não têm conhecimento de estarem envolvidas em fraude, para além de ir contra princípios do IVA. Muitas vezes a responsabilidade solidária não pode ser aplicada, por não estarem reunidas as condições necessárias. Os clientes diretos dos *missing traders*, ou mesmo os *buffers*, podem não possuir ativos suficientes para cobrir o montante em dívida. Então os E-M têm de tentar recuperar o dinheiro no último elo da cadeia, ou seja, no *broker*, impedindo a empresa de continuar a receber reembolsos do E-M. Mas esta situação muitas vezes também não é possível, porque se o *broker* vender os bens para outro país, e se os tiver adquirido através de um *buffer* que cumpra as suas obrigações fiscais, não há suporte legal que permita que seja negado o direito de dedução do imposto a esta empresa, ou o direito de isenção de transmissão intracomunitária de bens.

Outro problema relacionado com esta fraude fiscal é que, muitas vezes o dinheiro conseguido pelas empresas através do esquema é desviado para contas *off-shore*, sendo assim disfarçado. Este dinheiro pode voltar a entrar no país onde foi cometida a fraude já como dinheiro “limpo”, e pode ser utilizado para financiar outros esquemas criminosos, como em

tráfico de droga ou em associações criminosas. Sendo assim o esquema da fraude carrossel é utilizado como lavagem de dinheiro, que foi obtido de forma ilegal, funcionando como um ciclo que se repete.

4.5. Combate à Fraude Tributária em Portugal em relação às transações com o estrangeiro

A administração fiscal portuguesa tem vindo a efetuar desenvolvimentos no combate a este tipo de esquema fraudulento. A fraude fiscal, aproveitando-se da inexistência de fronteiras físicas entre os países, obriga a um esforço conjunto de todos os E-M, pelo que a cooperação entre as autoridades fiscais portuguesas e a dos outros países comunitários é fundamental. É importante salientar o peso que a evasão fiscal tem na estrutura tributária portuguesa, para que posteriormente seja feita uma análise mais detalhada sobre o peso que o IVA, e a fraude carrossel consequentemente, representam no total do imposto detetado em falta em Portugal.

Na Tabela 1 (anexo 1), está demonstrado o total de imposto detetado em falta pelo Estado português nos anos de 2006 a 2008, e entre os impostos em falta encontram-se as retenções na fonte de IRS e IRC, o imposto de selo e o IVA não liquidado. O valor dos impostos detetados em falta demonstra o enorme esforço que a Administração fiscal portuguesa tem ainda a fazer. É particularmente importante para o Estado português conseguir recuperar o dinheiro dos impostos que não foi entregue, pois esta é uma forma de desagrarar o défice orçamental. Da análise da tabela (anexo 1), é de notar o decréscimo de 2007 para 2008, de 124 milhões de euros, este decréscimo deveu-se em grande parte às alterações legislativas em sede de IVA, que foram realizadas em 2006 e em 2007, estas alterações incidiram sobre os sectores das sucatas e da construção civil, onde o adquirente passou a liquidar o imposto, o que resultou numa diminuição de intervenções corretivas por parte da Administração fiscal.

Na Tabela 3 (anexo 1) encontra-se a variação das receitas fiscais entre 2008 e 2009, na qual se vê que houve um decréscimo nas receitas com o IVA para o Estado português. A qual pode ser explicada em parte, por um decréscimo no consumo privado, e pela redução da taxa de IVA de 21% para 20%. Porém em 2010 a taxa de IVA, voltou a registar um aumento de 20% para 21%.

O combate à fraude e evasão do IVA, é, portanto, um problema sério para a Administração fiscal portuguesa. Na Tabela 4 é bastante elucidativo em relação à fraude e evasão fiscal que é praticada em sede de IVA em Portugal. O elevado aumento registado entre

2008 e 2009 na fraude e evasão fiscal, que passou de 201,2 milhões de euros, para 3.051,2 milhões de euros deve-se à grave crise económica que Portugal atravessa, a qual fez disparar o número de casos de fraude.

No relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais de 2007, constataram alguns avanços praticados pela administração fiscal portuguesa na tentativa de combate à fraude carrossel (Quadro 4.1.), como o aumento da troca de informação entre as autoridades fiscais portuguesas e as administrações dos outros E-M. Realizaram-se também várias visitas de funcionários da administração fiscal portuguesa a unidades de combate contra a fraude fiscal, de países com mais experiência nesta luta. Realizaram-se também visitas a Portugal de peritos estrangeiros em fraude fiscal, para ministrar formação aos inspetores tributários portugueses, sobre técnicas de deteção, combate e desativação de agentes da fraude, com o objetivo de transmitir *know-how* aos funcionários portugueses.

Quadro 4. 1.- Dispositivos de combate à fraude intracomunitária de IVA

- Intercâmbio de funcionários.
- Estabelecimento e reforço de contactos com unidades anti-fraude de outros Estados-membros.
- Controlos multilaterais.
- Cessão oficiosa de contribuintes fraudulentos.
- Intensificação da colaboração da administração fiscal com as autoridades judiciais e policiais.
- Seminários e conferências sobre luta contra a fraude fiscal em Portugal e na União Europeia

Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais de 2007, Ministério das Finanças e da Administração Pública

É também de salientar o facto de se terem realizado investimentos a nível de sistemas de informação e da informatização do sistema de prevenção e deteção de fraude carrossel em sede de IVA. Na Caixa 2, podemos verificar algumas das medidas implantadas, pela DGITA que tiveram particular incidência na luta contra a fraude carrossel, como a atualização do sistema de *Data Warehouse*, que tem por objetivo acompanhar e monitorizar com a maior brevidade possível todos os contribuintes que transmitam risco para a Administração fiscal.

Quadro 4.2. – Principais resultados do desenvolvimento de sistemas de informação pela DGITA

- Foi imprimida maior celeridade à atualização do sistema de *Data Warehouse*, de suporte ao cadastro de contribuintes.
- Unidade antifraude da DGCI (DSIFAE) foi dotada de meios informáticos que permitem a deteção rápida de contribuintes suspeitos.

- Foram implementadas matrizes de risco que permitem a deteção precoce de esquemas de “fraude carrossel de IVA”.
- Foram desenvolvidas bases de dados que permitem a reconstituição de circuitos de transações entre fornecedores e clientes.
- Foram desenvolvidas bases de dados que permitem o controlo da aplicação da “Diretiva da Poupança”.

Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais de 2007, Ministério das Finanças e da Administração Pública

No mesmo relatório, pode-se constatar que a administração fiscal portuguesa, participou em quatro controlos multilaterais, e que em 2007 a DSIFAE cooperou com a Polícia Judiciária (Quadro 4. 3.), tendo realizado 20 inquéritos, em fraudes estimadas no valor de 17 milhões de euros. Portugal reforçou também a sua participação no projeto comunitário denominado *Eurocanet*, tendo, portanto, recebido em 2007 informação relativa a 120 empresas portuguesas, que eram clientes de empresas fraudulentas de outros E-M.

Quadro 4. 3.- Sectores de atividade objeto da intervenção das equipas mistas PJ/DGCI

- ✓ Fraude intracomunitária ao IVA (perdas fiscais de 14 M€).
- ✓ Omissão de valores declarados para efeitos de impostos sobre rendimentos e IVA (perdas fiscais de 1 M€).
- ✓ Faturação falsa (perdas fiscais de 1,3 M€).
- ✓ Setor das sucatas (perdas fiscais de 10 M€).
- ✓ Falsificação de documentos, fraude fiscal qualificada e branqueamento de capitais (perdas de 400 000 €).

Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais de 2007, Ministério das Finanças e da Administração Pública

Em Setembro de 2007, a presidência portuguesa da União Europeia, organizou a Conferência Internacional de Lisboa, que tinha como tema, “A Estratégia de Lisboa e a luta contra a fraude fiscal na União Europeia”.

No relatório do combate de fraude e evasões fiscais de 2008, pode-se constatar que foram feitas evoluções na luta contra a fraude carrossel, em relação ao ano anterior. O investimento e a participação portuguesa no *Eurocanet* continuaram a dar frutos, no ano de 2008, a administração fiscal nacional recebeu informação de 284 empresas portuguesas, clientes de operadores de outros países comunitários, que vinham sendo monitorizados, e por isso seriam suspeitos de envolvimento em esquemas de fraude carrossel. Portugal é membro de nível 1 no projeto *Eurocanet*, o que significa que para além de receber informação relativamente a empresas suspeitas, também fornece informação para outras administrações fiscais, assim sendo durante 2008 a DSIFAE efetuou o acompanhamento de 20 empresas entre *conduit companies* e *brokers*, que atuavam no mercado nacional. O trabalho conjunto da

Polícia Judiciária e da DGCI continuou durante 2008, e resultou na recuperação de IVA por parte do Estado de 6 milhões de Euros.

CONCLUSÃO

Com o presente trabalho constatamos, que no decorrer das últimas décadas foram concebidos múltiplos movimentos de reforma, onde surgem iniciativas de vária ordem relacionadas com a *accountability*. No conjunto vastíssimo de razões apontadas como *motivo de reforma ou reformas*, existem autores (James, 1996) que congregam aqueles motivos em quatro grandes âmbitos: (i) *pressão fiscal* (falha dos governos com a contenção da despesa pública, dificuldade em incrementar a eficiência e a diminuição de custos); (ii) *pressão dos cidadãos* (os cidadãos como contribuintes exigem mais eficiência dos serviços prestados pelos governos); e, (iii) *promoção internacional de novas ideias de reforma*. Acrescentaríamos, hoje, talvez, uma quarta razão (iv) *a pressão dos mercados financeiros*. Também Oliveira Rocha (2000) refere ser possível encontrar pontos comuns àqueles movimentos de reforma, a saber: (i) controlo das despesas públicas; (ii) adoção de técnicas e processos de gestão empresarial (separação das funções de execução das funções de conceção); (iii) visão do cidadão como consumidor (com a adoção de medidas destinadas a simplificar procedimentos, identificação dos responsáveis, possibilidade de escolha entre prestadores, etc. e, finalmente, as *cartas de qualidade* que surgiram na Inglaterra em 1991, Bélgica, França e Espanha em 1992, Portugal em 1993, Canadá e EUA em (1994); e, (iv) mudança do estatuto dos funcionários que tendem a perder o estatuto tradicional de segurança de emprego. Os anos oitenta até noventa e cinco, de acordo com dados da OCDE (1997) foram profícuos em reformas, de onde se pode concluir que algumas estratégias de reforma foram mais vocacionadas para os procedimentos administrativos e/ou regulatórios que são um dos principais fatores que incentivaram varias reformas em diferentes sectores do aparelho do estado com a perspectiva de responder às necessidades das economias.

Realizámos um estudo, de forma sintética, revelámos os efeitos da *accountability* democrática sobre as finanças públicas, observámos os obstáculos que ainda dificultam a maior responsabilização política no plano fiscal, e destacamos os avanços obtidos. Os dois grandes obstáculos à melhor responsabilização do poder público constituem-se na excessiva concentração de poder nas mãos do Executivo e na existência de fragilidades nos mecanismos de representação e participação da sociedade.

Ao observar o contexto histórico da tributação ao longo das sociedades, percebe-se que a relação entre Estado e contribuinte é tão antiga quanto a própria história das

civilizações. Antiga também a discussão entre Tributação e representatividade. Através desse estudo procuramos demonstrar que para um aumento no índice de *Tax Compliance* é preciso que o estado se preocupe em adotar uma nova postura diante dos contribuintes. Esse novo modelo de administração tributária, tem como fundamento o desenvolvimento da moralidade tributária e a adoção do paradigma do serviço.

As conclusões dos diversos estudos referidos na literatura variam com a cobertura geográfica, período de tempo, definição do imposto e metodologia utilizada. Se alguns estudos reforçam a importância da tributação sobre o rendimento das sociedades, outros concluem pelo seu papel residual (ou mesmo inexistente) quando comparado a outros fatores de atração do investimento, em particular, quando comparado com forças de aglomeração económica.

Num espaço económico integrado, como é o caso da União Europeia, onde não existem barreiras ao comércio e à livre circulação de bens, serviços, capital e trabalho, a tributação sobre o rendimento das sociedades assume um papel muito importante como veículo de atração de Investimento.

Em resumo, a taxa de imposto sobre o rendimento das sociedades produz um impacto estatisticamente significativo na atratividade do investimento direto estrangeiro.

Sendo o IVA um dos impostos com maior peso nas receitas fiscais dos Estados-membros, não podemos deixar de lado a *fraude carrossel*, que surge como um problema de resolução prioritária para as Administrações fiscais. Assim, esta fraude aparece como uma das principais responsáveis pela perda de receita fiscal em sede de IVA, sendo necessário encontrar alternativas de forma a minimizá-la, o que é uma oportunidade que aproveitamos para desenvolver o conceito de accountability na *fraude carrossel*, como e quem é obrigado a prestar conta perante os seus atos isso quer dizer que mecanismo de *accountability* pode ser aplicado em várias áreas com nos autores de fraude fiscal.

Identificamos as características que compõem a fraude carrossel, o impacto que esta tem na perda de receita fiscal dos Estados-membros e, em especial, o impacto da fraude em Portugal. O trabalho identifica também as medidas utilizadas e propostas para tentar pôr fim à prática de esquemas de fraude carrossel.

De facto, um crescimento da receita fiscal daquele imposto no PIB de 1% afeta negativamente, a curto prazo, os fluxos de IDE em 3,23 pontos percentuais no mesmo período, e a longo prazo, em 8,05 pontos percentuais. Também em relação às outras variáveis explicativas – poder de compra, grau de abertura do mercado e custo da mão-de-obra foi

possível concluir neste trabalho pela sua importância na determinação do investimento direto estrangeiro.

Em face desta evidência empírica, destacamos que o investimento direto estrangeiro tem grande impacto no desenvolvimento económico dos Países, entre os quais Portugal, e que este tipo de investimento é significativamente influenciado pela política de tributação sobre as sociedades.

BIBLIOGRAFIA

- Aberbach, Joel., Putnam, Robert & Rockman. Bert (1981), *Bureaucrats and Politicians in Western Democracies*. Boston: Harvard University Press.
- Abrucio, Fernando Luiz (1998), *Os Barões da Federação: os governadores e a redemocratização brasileira*. São Paulo: Editora Hucitec.
- AICPA (1973), *Objectives of Financial Statements*, New York, American Institute of Certified Public Accountants.
- Allen, Richard e David Tommasi (2001), *Managing Public Expenditure: a reference book for transition countries*, Paris, OECD.
- Araújo, J. Filipe (2000), "Tendências recentes de abordagem à reforma administrativa", *Revista de Administração e Políticas Públicas*, Vol. I,(1).
- Araújo, Joaquim Filipe Ferraz Esteves de (2005), "A reforma Administrativa em Portugal: em busca de um novo paradigma", Braga: Núcleo de Estudos em Administração e Políticas Públicas da Universidade do Minho.
- Azuma, Nobuo (2005), "The Role of the Supreme Audit Institutions in New Public Management (NPM): the Trend of Continental Countries", *Government Audit Review*, 12, pp. 69-84.
- Baker & McKenzie (1999), "Survey of Burden in the European Union", Report commissioned by the Ministry of Finance in the Netherlands, Amsterdam, January, 1999.
- Baldwin, R. E. and P. Krugman (2004), "Agglomeration, Integration and Tax Harmonization", *European Economic Review*, 48(1), pp. 1-23
- Banks, Gary (2012), Productivity Policies: the 'to do list', Economic and Social Outlook Conference, 2 November.
- Bardi, Amílcar (1996), *Sociedade e Estado no apoio à ciência e à tecnologia: Uma análise histórica*. São Paulo: Hucitec, 1996.
- Barretto, Pedro Humberto Teixeira (2004), *O Sistema Tribunais de Contas e Instituições Equivalentes: um estudo comparativo entre o modelo brasileiro e o da União Européia*, Rio de Janeiro: Renovar.
- Barbosa da Silva, António Manuel (2002), *Gestão Financeira da Administração Pública Central*.
- Barzelay, Michael (2002), "Instituições Centrais de Auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE", *Revista do Serviço Público*, 53 (2), pp. 5-35.
- BCB (2008), Manual de Estatísticas Fiscais publicadas pelo Departamento Econômico do Banco Central do Brasil (Online), disponível em: www.bcb.gov.br.
- Berger, Thomas Müller-Marqués (2009), *IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards*, West Sussex, John Wiley & Sons Ltd.
- Behn, Robert (1998a), "O novo paradigma da gestão pública e a busca da accountability democrática". *Revista do Serviço Público*, n. 4, out-dez. Brasília.

- Behn, Robert (1998b), O novo paradigma da gestão pública e a busca da *accountability* democrática. *Revista do serviço público*, São Paulo, ano 49, n. 10, p. 5-44, Out./Dez.1998.
- Behn, Robert (1999), "The New Management Paradigm and the Search for Democratic Accountability", *Public management Journal*, 1 (2), pp. 1-31.
- Baker & Mckenzie (1999), "Survey of Burden in the European Union", Report commissioned by the Ministry of Finance in the Netherlands, Amsterdam.
- Belluzzo, Luiz.Gonzaga (1993), "Economia, Estado e Democracia". *Revista Lua Nova*, n. 28/29. Cedec. São Paulo.
- Bendix, Reinhard (1973), *State and Society*, University of California Press, United States of America.
- Bettendorf, Leon, Joeri Gorter and Albert van der Horst (2006), "Who benefits from tax competition in the European Union?", CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis Working Paper n.º 125
- Birou, Alain (1988), *Dicionário de Ciências Sociais. Título Original: vocabulaire pratique des sciences sociales* tradução de Alexandre Gaspar, Isabel Madureira Pinto, Linda Xavier Editorial cortesia Publicação Dom Quixote lda encadernação por Printe Português novembro 1988, edição 2305.
- Blankart, C. B. (2002), A public choice view of tax competition, *Public Finance Review*, 30(5),pp. 366-376.
- Boss, Alfred (1999), "Do we Need tax Harmonization in the EU", Kiel Working Papers, 916.
- Bouckaert Geert, B.Guy Peters, Koen Verhoest (2010), *The Coordination of Public Sector Organizations: Shifting Patterns of Public Management*. Palgrave Macmillan, Basingstoke, pp. 326.
- Bobbio, Norberto, Nicola Matteucci e Gianfranco Pasquino (1995), *Dicionário de Política: volume 1*, Brasília, Editora Universidade de Brasília.
- Boynton, William C., Raymond N. Johnson e Walter G. Kell (2002), *Auditoria*, São Paulo: Editora Atlas.
- Bresser-Pereira, Luiz Carlos (2005), *Construção do Estado e da Administração Pública: uma Abordagem Histórica*, São Paulo, GV Pesquisa. Neumann, Franz, *Estado Democrático e Estado Autoritário*, Rio de Janeiro: Zahar, 1969
- Bresser-Pereira, Luiz Carlos (1996) , *Administração pública gerencial: estratégia e estrutura para um novo Estado*. Brasília: MARE/ENAP.
- Bresser-Pereira, Luis .(1998) Carlos. *Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional*. Brasília: ENAP/Editora 34.
- Browne, Eileen (2010), *Reforming Budget Systems: best practices*, United States Agency for International Development.
- Brusca Alijarde, Isabel e Vicente Condor López (2002), "Towards the harmonization of local accounting systems in the international context". *Financial Accountability and Management Vol., 18 n.º 2*. Espanha, pp.129-162.

- Buchanan, James, Charles Rowley e Robert Tollison (1987), “Government by red ink” In: *Deficit*. Basil Blackwell. Cardoso, Fernando Henrique (1974).
- Caiden, Gerald (1991), “Administrative Reform Comes of Age”, De Gruyter, 1-12.
- Campos, Anna Maria (1990), *Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?* *Revista de administração pública*, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, Fev./Abr. Canotilho, Joaquim Gomes (2000), "Paradigma de Estado e Paradigma de Administração Pública", *Moderna Gestão Pública- dos meios aos resultados - Acta Geral 2º Encontro INA*, Lisboa
- Chan, James L. (2008), *International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues*, apresentado em IPSAS workshop, University of Napoli.
- Centro Latinoamericano de Admistracion para el Desarrollo (2000), *La responsabilización en la nueva gestión pública latinoamericana*. Buenos Aires: Eudeba.
- Chiavenato, Idalberto(2004), *Introdução à Teoria Geral da Administração*, Rio de Janeiro, Elsevier.
- Chiavenato, Idalberto (2008), *Administração Geral e Pública*, Elsevier Editora Ltda, 2ª Edição revista e atualizada, Rio de Janeiro
- Christiaens, Johan e Brecht Reyniers (2009), “Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study”, *Working Paper*, Universiteit Gent.
- Combate a Fraude e Evasão Fiscais em Portugal - Relatório das actividades desenvolvidas em 2007”, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Fevereiro de 2008
- “COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS 2008 - Relatório das actividades desenvolvidas”, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Fevereiro de 2009
- Comissão das Comunidades Europeias (2004), “RELATÓRIO DA COMISSÃO AO CONSELHO E AO PARLAMENTO EUROPEU: o recurso aos instrumentos de cooperação administrativa na luta contra a fraude no IVA”, Bruxelas, 16.4.2004, COM (2004), 260 final
- Comissão Europeia, Grupo de Trabalho do SCAC Sobre Fraude Carrossel (2002), GUIA DE BOAS PRÁTICAS PARA A LUTA CONTRA A FRAUDE CARROSSEL – Fraude Carrossel No Âmbito Do IVA Intracomunitário, Bruxelas TAXUD/C3/FVD D (2002)
- Corte-Real, Isabel (2003), *A Face Oculta da Governança - Cidadania, Administração Pública e Sociedade*, Instituto Nacional de Administração-INA, Lisboa.
- Cretin, Michel (2006), “The Certification of Government Accounts in France: Changes, Process, and Problems”, em Evelyne Lande e Jean-Claude Scheid (eds.), *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*, Poitiers, University of Poitiers.
- Crosby, S. e Bauschulte U (2003/4),. “The Law Alone Can Give Us Freedom- Gullaging in VAT law”, *The EC Tax Journal*, 7(2): p.89-111
- Dallari, Dalmo de Abreu (2009), *Elementos da Teoria Geral do Estado*, São Paulo: Saraiva.
- Denhardt, Janet e Robert Denhardt (2003), "The new public service: An approach to reform” *International Review of Public Administration*. Vol 8(1), 3-12.
- Deleon, Linda e Robert B. Denhardt (2000), “The *Political Theory of Reinvention*”, in *Public Administration Review*, Vol. 60, N. 2, pp. 89-97.

- Devereux, Michael, Rachel Griffith, R. e Alexander Klemm, A. (2002a), “Corporate Income Tax: Reforms and International Tax Competition”, *Economic Policy*, 35, pp. 451-495.
- Dwivedi, O. P. (1994), “Development Administration: From Underdevelopment to Sustainable Development”, London: St. Martin's Press.
- Edds, John A. (1981), “Internal and External Audit”, em B. Geist (ed.), *State Audit: development in public accountability*, Israel, State Comptroller's Office.
- Easson, Alex (1999), *Taxation of Foreign Direct Investment – an Introduction*, London: Kluwer Law International.
- Fernandes, Jorge Ulisses Jacoby (2008), *Tribunais de Contas do Brasil: Jurisdição e Competência*, Belo Horizonte: Editora Fórum.
- Ferreira, Marlos. V. (2008), *Finanças pública para concurso teoria e 150 questões com gabarito*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Ferrera, Maurizio, Anton Hemerijck e Martin Rhodes (2000), O futuro da Europa social: repensar o trabalho e protecção social na nova economia, Oeiras, Celta Editora, Capítulo 5
- Franco, António L. de Sousa (2002), *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Coimbra: Almedina.
- Franco, António L. de Sousa e José F. F. Tavares (2006), *Orçamento: conceito, natureza e regime dos orçamentos públicos portugueses*, DJAP, Vol. VI.
- Frederickson, H. George (1996), “Comparing the Reinventing Government Movement with the New Public Administration”, *Public Administration Review*, 56 (3), p. 263-270.
- Freitas, Amaral (2006), *Curso de Direito Administrativo: Vol. I*, Almedina SA, 3ª. Edição, novembro (2006).
- Burlatski, Fyodor (1987), *Fundamentos da filosofia Marxista-leninista, Compêndio de Ciências Sociais*, Edição Progresso Moscovo.
- Garrison, Ray H. e Eric W. Norren (2001), *Contabilidade Gerencial*, Rio de Janeiro, Livros Técnicos e Científicos Editora S.A.
- Giacomoni, James (2003), *Orçamento Público*, São Paulo: Brasil.
- Giauque, David (2003), "La bureaucratie libérale : Nouvelle gestion public et regulation organizationnelle", em Jean-Claudas et Alain Max Guénette, *Conception et dynamique des organizations*, Paris : Editora L'Harmattan.
- Gomes, João Salis (2000), “Qualidade da regulação jurídica e redefinição estratégica da gestão pública”, *Revista de Administração Local*, (179).
- Gomes, João Salis (2001), “Perspectivas da moderna gestão pública em Portugal”, in Juan Mozzicafreddo e João Salis Gomes (orgs.), *Administração e política: perspectivas de reforma da Administração Pública na Europa e nos Estados Unidos*, Oeiras: Celta Editora.
- Gomes, João Salis (2003), “A avaliação de políticas públicas e a governabilidade”, in Juan Mozzicafreddo, João Salis Gomes e João S. Batista (orgs.), *Ética e administração: como modernizar os serviços públicos*, Oeiras: Celta Editora.

- Gonçalves, Maria Eduarda (2003), "Mudança tecnológica, conflito social e novos direitos", em *A Face Oculta da Governança - Cidadania, Administração Pública e Sociedade*, INA.
- Grandcolas, Christophe (2008), "Managing VAT in a borderless world of global trade: VAT trends in the European Union- lessons for the Asia-Pacific countries", *Bulletin for International Taxation*, IFBD, p.130-44
- Gropp, Reint, e Kristina Kostial (2000), "The Disappearing Tax Base: Is Foreign Direct Investment Eroding Corporate Income Taxes?", IMF Working Paper, WP/00/173
- Haggard, Stephan (1996), "A Reforma do Estado na América Latina". In C. Langoni (org.). *A Nova América Latina*. Fundação Getúlio Vargas Editora. Rio de Janeiro.
- Hamada, Koichi (1966), "Strategic aspects of taxation on foreign investment income", *Quarterly Journal of Economics*, 80:361-75
- Hayes, Jude C. (2003), "Globalization and Capital Taxation in Consensus and Majoritarian Democracies", *World Politics*, 56: 79-113.
- Head, Ken., John Ries e Deborah Swenson (1999), "Attracting Foreign Manufacturing: Investment Promotion and Agglomeration", *Regional Science and Urban Economics*, (29), 197-218.
- Hubert, Florence, and Nigel Pain (2002), "Fiscal Incentives, European Integration
- Hendriksen, Edson S. e Michael F. Van Breda (1999), *Teoria da Contabilidade*, São Paulo. Editora Atlas.
- Hubert, Florence, e Nigel Pain (2002), "Fiscal Incentives, European Integration and the Location of Foreign Direct Investment", *Manchester School*, 70(3), 336- 63
- Hunter, Floyd (1953), *Community Power structure*. University of North Carolina Press. Chapel Hill.
- IFAC (2010), *Handbook of International Public Sector Accounting Board Pronouncements*, New York, International Federation of Accountants
- INTOSAI (2007), *International Standards of Supreme Audit Institutions: INTOSAI's framework of Professional Standards*, INTOSAI.
- INTOSAI (2009), "Survey on the needs and priorities of Supreme Audit Institutions (SAI) in the future development of professional standards" (Online), Disponível em: <http://www.pscintosai.org/composite-271.htm>
- Iudícibus, Sérgio de (2004), *Teoria da Contabilidade*, São Paulo: Editora Atlas.
- Iudícibus, Sérgio de, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke (2009), *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades)*, São Paulo, Editora Atlas.
- IPSASB (2008), "IPSAS Adoption by governments" (Online), Disponível em http://web.ifac.org/download/IPSASB_Adoption_Governments.pdf.
- James, Oliver. e Nick Manning (1996), "Public Management Reform: A Global Perspective." *Politics*, pp. 143-149.
- Jesus, Maria Antónia Jorge (2008), *A Contabilidade Pública e Contabilidade Nacional: principais divergências e implicações no défice público em Portugal*, Tese de Doutoramento em Gestão, Lisboa, ISCTE.

- Jones, Rowan e Maurice Pendlebury (2000), *Public Sector Accounting*, Harlow: Prentice Hall.
- Lasswell, H. (1951), The policy orientation. In D. Lerner and H. Lasswell (eds.). *The Policy Sciences*. Stanford: Stanford University Press, 1951.
- Lijphart, Arend (1999), *Patterns of Democracy. Government Forms and Performance in Thirty- Six Democracies*. Yale: University Press.
- Liou, Kuotsai Tom (2007), “Applying Good Governance Concept to Promote Local Economic Development: Contribution and Challenge”, *International Journal of Economic Development*. Vol. Nine, Numbers 1 & 2, pp. 1-31
- Lopes de Sá, Antônio (2010a), *Normas Internacionais e fraudes em contabilidade: análise crítica introdutiva geral e específica*, Curitiba, Juruá.
- Lopes de Sá, Antônio (2010b), *Teoria da Contabilidade*, São Paulo: Editora Atlas.
- Lüder, Klaus (2002), “Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade: Achievements and Problems”, em Montesinos, V. e Vela, J.M. (eds.), *Innovations in Governmental Accounting*, Boston, Kluwer Academic Publishers.
- Lüder, Klaus e Rowan Jones (2003), “The diffusion of accrual accounting and budgeting in European governments – a cross-country analysis”, em Klaus Lüder e Rowan Jones, *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Fachverlag Moderne Wirtschaft, Frankfurt am Main.
- Lunkes, Rogério João (2007), *Manual de Orçamento*, São Paulo, Editora Atlas. Madureira, Cesar e Maria Asensio *HandBook de Administração Pública*, (org) Ina Editora.
- Martínez Manzanedo, Rosario (1994), “El Déficit Público en Contabilidad Nacional”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad n.º 79*. Espanha, pp. 359-377.
- Marty, Frédéric, Sylvie Trosa e Arnaud Voisin (2006), “The move to Accrual Based Accounting: the challenges facing central governments”, *International Review of Administrative Sciences*, pp. 203-221.
- Mendoza, Enrique.G. e Linda Tesar, (2005), “Why hasn’t tax competition triggered arace to the bottom? some quantitative lessons from the EU”, *Journal of Monetary Economics*, vol. 52, pp. 163–204.
- Montesino Julve, Vicente (1994), “La Normalización en la Auditoria del Sector Publico”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad n.º 79*. Espanha, pp. 433-462.
- Montesino Julve, Vicente (1993), “Análisis de la Información Contable Pública”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad n.º 76*. Espanha, pp. 683-722.
- Mozzicafreddo, Juan (2000), *Estado de Providência e Cidadania em Portugal*, Celta Editora: Oeiras.
- Mozzicafreddo, Juan (2001), “Modernização da administração pública e poder político”, em Juan Mozzicafreddo e João Salis Gomes (orgs.), *Administração e Política: perspectivas de reforma da Administração Pública na Europa e nos Estados Unidos*, Oeiras: Celta Editora.
- Mozzicafreddo, Juan e Salis Gomes (2003), (org), *Administração e Política: Perspectiva de Reforma da Administração Pública na Europa e nos EUA*, Oeiras Celta Editora. Mozzicafreddo, Juan,

- João Salis Gomes e João S. Batista (org) 2003, *Ética e administração – Como Modernizar os Serviços Públicos?* Celta Editora, Oeiras.
- Musgrave, Richard Abel (1969), *Fiscal Systems*, New Haven and London: Yale University Press.
- Musgrave, Richard Abel (1973), *Teoria das Finanças Públicas*, São Paulo: Atlas.
- Nogueira, Sónia Paula da Silva e Ribeiro, Nuno Adriano Baptista (2007), “Divergências entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: Análise às Contas da Administração Pública Portuguesa”. Bragança: Instituto Politécnico de Bragança.
- North, Douglass (1990), *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge:Cambridge University Press.
- Nunes, João Arriscado *et al.* (2002), *Portuguese National Profile*. Pub-Acc Research Project.
- Nunes, João Arriscado; Marisa MATIAS e Susana COSTA (2003), *Household Waste Management and Public Accountability in Portugal: The Case of the Taveiro Landfill*. PubAcc Research Project.
- O’Donnell, Guillermo (1998), *Accountability horizontal e novas poliarquias*. *Lua nova*, São Paulo, n. 44, p. 27-54.
- OCDE (1997a), “*Measuring Public Employment in OECD Countries: Sources, Methods and Results*”. Paris, OCDE: PUMA.
- OCDE (2002), *OECD Best Practices for Budget Transparency*, Paris, OCDE.
- OCDE (2007), *Performance Budgeting in OECD Countries*, Paris, OCDE.
- OECD (2008), "Tax Effects on Foreign Direct Investment: Recent Evidence and Policy Analysis", OECD Tax Policy Studies No. 17
- Osborne, David & Ted Gaebler (1992), *Reinventing Government* . Boston : Addison-Wesley Pub.
- Padoveze, Clóvis Luís (2003), *Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura, aplicação*, São Paulo; Pioneira Thomson Learning.
- Rocha, J. A. O. (2000), “*O Modelo Pós-Burocrático: A Reforma da Administração Pública à Luz da Experiência Internacional Recente. Reforma do Estado e a Administração Pública Gestonária*”. Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas. Lisboa, ISCSP, pp. 37/40.
- Paquin, Michel, (1998), “*Innovation in Public Sector Management*”, in B. Guy Peters e Donald Savoie, *Taking Stock: Assessing Public Sector Reforms*, Montreal: McGill-Queen’s University Press, pp. 221-251.
- Pascoal, Valdecir (2008), *Direito Financeiro e Controle Externo: teoria, jurisprudência e 400 questões*, Rio de Janeiro, Elsevier.
- Pasquino, Gianfranco (2010), *Curso de Ciência Política*, Cascais: Princípia.
- PEFA (2009a), “Analysis of the cantonal financial management using the PEFA framework: performance report on Public Financial Management in a Swiss canton” (Online), Disponível em: www.worldbank.org.

- Peters, B. Guy (1996), *The Future of Governing: Four Emerging Models*, University Press of Kansas.
- Peters, B. Guy (1997), "Policy Transfers Between Governments: the Case of Administrative Reforms", *West European Politics*, 20 (4), pp. 71-88.
- Peters, B. Guy and Donald Savoie (2000), *Governance in the Twenty-first century Revitalizing the public service*, Montreal and Kingston, Canadian Center for Management Development.
- Pitschas, Rainer (1993), "Aspects of Max Weber's *Theory on Bureaucracy and New Public Management Approach*", *The Indian Journal of Public Administration*, Vol. XXXIX , (4), pp. 642-651.
- Pitschas, Rainer (1997), "*Staatliches management für risikoinformation zwischen Recht auf informationelle selbstbestimmung und gesetzlichem Kommunikationsvorbehalt*", in Hart Dieter (ed.), *Privatrecht im 'Risikostaat'*.
- Pitschas, Rainer (2001), "As *Administrações Públicas Europeias e Americanas* na atualidade e o Modelo Alemão", in Juan Mozzicafreddo, e Gomes (Org.), *Administração e Política: Perspetivas de reforma da Administração Pública na Europa e nos Estados Unidos*, Celta Editora, Portugal.
- Pitschas, Rainer (2003), "Reformas da administração pública na União Européia: porque necessitamos de mais ética no serviço público", em Juan Mozzicafreddo, João Salis Gomes e João S. Batista (orgs.), *Ética e Administração: como modernizar os serviços públicos*, Oeiras, Celta Editora.
- Pitschas, Rainer (2007), "*Gestão do valor público – Um conceito de governação pública* baseado no valor entre a economização e o bem comum", in Juan Mozzicafreddo, *Interesse Público, Estado e Administração*, Oeiras, Celta Editora.
- Pollitt, Christopher e Geert Bouckaert (2004), *Public Management Reform: a Comparative Analysis*, Oxford: Oxford University Press.
- Pollitt, Christopher (2008a), "O contexto cambiante", em Christopher Pollitt, Xavier Girre, Jeremy Lonsdale, Robert Mul, Hilka Summa e Marit Waerness (eds.), *Desempenho ou Legalidade? Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países*, Belo Horizonte, Editora Fórum.
- Pollitt, Christopher (2008b), "Interface administração-auditoria", em Christopher Pollitt, Xavier Girre, Jeremy Lonsdale, Robert Mul, Hilka Summa e Marit Waerness (eds.), *Desempenho ou Legalidade? Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países*, Belo Horizonte, Editora Fórum.
- Pollitt, Christopher e Hilka Summa (2008), "Auditoria operacional e reforma da administração pública", em Christopher Pollitt, Xavier Girre, Jeremy Lonsdale, Robert Mul, Hilka Summa e Marit Waerness (eds.), *Desempenho ou Legalidade? Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países*, Belo Horizonte, Editora Fórum.
- Rodrigues, Lúcia Lima e Ana Alexandra Caria Pereira (2004), *Manual de Contabilidade Internacional: A Diversidade Contabilística e o Processo de Harmonização Internacional*. Lisboa: Publisher Team.
- Rosenbloom, David H. e Robert S. Kravchuk (2002), *Public Administration: Understanding Management, Politics and law in the public Sector*, Nova Iorque, McGraw Hill Rosenbloom,
- Rosenbloom, David H. (2000), "*As Reformas Administrativas dos EUA na Era Clinton-Gore*", Comunicação apresentada no colóquio *A reforma da administração pública na Europa e nos*

- Estados Unidos, realizado no Instituto Superior de Ciências de do Trabalho e da Empresa, no âmbito do mestrado em Administração e Políticas Públicas, Lisboa, 30 de Novembro de 2000.*
- Rua, Susana Catarino e João Baptista da Costa Carvalho (2006), *Contabilidade Pública – Estrutura Conceptual*. Lisboa: Publisher Team.
- Ruding Report (1992), Report of the committee of independent experts on company taxation, Brussels and Luxembourg
- Secchi, Leonardo (2009), "*Modelos organizacionais e reforma da administração pública*", Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, 43 (2), pp. 347-69
- Schick, Allen (1998a), *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, World Bank Institute.
- Schick, Allen (1998b), "Why most developing countries should not try New Zealand's Reforms", *The World Bank Research Observer*, 13 (1), pp. 123-131.
- Schick, Allen (2009), "Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools", em OCDE, *Evolutions in Budgetary Practice: Allen Schick and the OECD Senior Budget Officials*, Washington, OCDE.
- Schneider, Ben Ross. e Doner, R. (2000), "The New Institutional Economics, Business Associations, and Development", In: *Brazilian Journal of Political Economy*, vol. 20, n. 3, July- September.
- Schumpeter, Joseph (1971), *Capitalismo, Socialismo y Democracia*. Madrid: Aguillar.
- Sampieri, Roberto Hernández, Carlos Fernandez Collado e Lucio Pilar Batista (2006), *Metodologia de Pesquisa*, São Paulo, McGraw-Hill.
- Skedeslky, Robert (1977), "The political meaning of the keynesian revolution". Robert Skedeslky (org.). *The End of Keynesian Era*. Mcmillan, London.
- Slemrod, J. (1990), "Tax effects on foreign direct investment in the United States: Evidence from a cross-country comparison", in Assaf Razin and Joel Slemrod, eds. *Taxation in the global economy* (Chicago: University of Chicago Press), 79 117.
- Slomski, Valmor (2005), *Controladoria e Governança na Gestão Pública*, São Paulo: Editora Atlas.
- Stark, David. e Brustz, Laslzo (1998), . "Enabling constraints: fontes institucionais de coerência nas políticas públicas no pós-socialismo", *Revista Brasileira de C. Sociais*, vol 13, n.36, fevereiro, pp.13-39
- Summa, Hilka (2008), "Definições e estruturas", em Christopher Pollitt, Xavier Girre, Jeremy Lonsdale, Robert Mul, Hilka Summa e Marit Waerness, *Desempenho ou Legalidade? Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países*, Belo Horizonte: Editora Fórum.
- Tavares, José F. F. (1998), *O Tribunal de Contas: do visto, em especial*, Coimbra: Almedina.
- Tavares, José F. F. (2004), *Estudos de Administração e Finanças Públicas*, Coimbra: Almedina.
- Villa-Forte, Nabuco (1991), *Processo orçamentário em instituições Públicas de saúde no estado do Rio de Janeiro: um estudo de caso* Dissertação de Mestrado, Escola nacional de saúde, 1991
- Waldo, Dwight (1964), *O estudo da Administração Pública*, Rio de Janeiro: USAID.

Wheeler, David e Ashoka Mody (1992), “International investment location decisions: The case of US firms”, *Journal of International Economics*, 33, 57-76

LEGISLAÇÃO

Lei de Reforma do Tribunal de Contas, aprovado pela Lei n° 86/89, de 8 de Setembro.

Constituição da República Portuguesa

Lei n.º 98/97 de 26 de agosto

Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro

Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho

DL n.º 127/2012 Este Decreto-Lei

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho

Lei de Enquadramento Orçamental (Lei 91/2001, de 20AGO2001)

LINKS:

http://pt.wikipedia.org/wiki/Demanda_agregada

<http://octalberto.no.sapo.pt/introducao5.htm>

<http://www.cne.pt/content/apresentacao>.

http://www.planejamento.gov.br/gestao/conteudo/publicacoes/plano_diretor/portugues/objetivos.htm

http://www.gep.msess.gov.pt/edicoes/revistasociedade/r36_1.pdf (Godinho, Rui)

<http://www.oei.es/salactsi/rdagnino1.htm#a3>

<http://www.seuconsultorfinanceiro.com.br/inteligenciaFinanceira.php?secao=74¶metro=722>

<http://observador.pt/wp-content/uploads/2014/10/transparencia-fiscal.pdf>

<http://www.bportugal.pt/ptPT/OBancoeoEurosistema/Eventos/Documents/VolumeProceedings.pdf>

ANEXOS

ANEXO 1

<http://www.cfp.pt/wp-content/uploads/2014/01/Norberto-Rosa.pdf>

Tabela 1 – Perda de receita fiscal por via do lucro indevido da fraude carrossel

	Preços custos Milhões de €	Preço venda Milhões €	Lucro (m€)	Iva a deduzir Milhões €	€ Iva a Liquidar Milhões de €	Iva Liquido Divido milhões	IVA Liquido Pago/Reembolsado (m€)
Missing Trader	110	100	-10	0	21	21	0
Buffer 1	100	102	2	21	21.42	0.42	0.42
Buffer 2	102	104	2	21.84	21.84	0.42	0.42
Buffer 3	104	106	2	21.84	22.26	0.42	0.42
Broker	106	110	4	22.26	0	-22.26	-22.26
Lucro liquido (m€)	522	522	0	86.52	86.25	0	-21
Lucro liquido em %	5.22%	5.22%	0%	0.87%	5.22%	5.22%	21%

Fonte: Realizado pelo autor

Tabela 2 – Estimativa do HM Revenue & Customs de tentativas de prática de fraude carrossel, no Reino Unido

Ano	Limite inferior Milhões de libras	Limites superiores Milhões de libras
2000/2001	1.31	2.47
2001/2002	1.72	2.53
2002/2003	1.54	2.34
2003/2004	1.06	1.73
2004/2005	1.12	1.9
2005/2006	3.5	4.75
2006/2007	2.25	3.25

Fonte: HMRC (2005, 2006 and 2007), "Measuring indirect tax losses"

Tabela 3- Estimativa da evasão e fraude fiscal a nível do IVA em Portugal feita com base no relatório da Reckon LL para a Comissão Europeia

Ano	IVA POTENCIAL (Estimativa com base no estudo da Reckon)	IVA RECEBIDO (Relatório OE2010)	GAP (Diferença)	Despesa Fiscal (Receita perdida devido a isenções - Relatório OE2010)	Fraude e evasão Fiscal no IVA (estimativa)
	Milhões de €	Milhões de €	Milhões de €	Milhões de €	Milhões de €
2008	14204.4	13.871	333.4	132.2	202.2
2009	14907.7	10884.6	3213.4	161.9	3051.2
2010	14310.4	11271.8	3038.6	177.5	2861.1
Soma	42612.5	36027.4	6585.1	471.6	6113.5

Fonte: Estudo da Reckon para a Comissão Europeia, INE, Relatório OE2010

Link para o estudo:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf