

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL

Manual de Transparência Fiscal (2007)

| Sumário | Página |
|--|--------|
| Siglas e Abreviaturas | 3 |
| Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal (2007)..... | 4 |
| Visão Geral | 8 |
| I. Definição Clara de Funções e Responsabilidades | 18 |
| II. Abertura dos Processos Orçamentários..... | 47 |
| III. Acesso Público à Informação..... | 76 |
| IV. Garantias de Integridade | 111 |
| Tabelas | |
| 1. Documentação Orçamentária e Outros Relatórios Fiscais..... | 78 |
| 2. Classificação da Receita (GFSM 2001)..... | 90 |
| Figura | |
| 1. O Setor Público | 19 |
| Boxes | |
| 1. Iniciativas Seleccionadas de Transparência..... | 10 |
| 2. Instituições sem Fins Lucrativos não Mercantis..... | 21 |
| 3. Princípios de Governança Corporativa da OCDE: Princípio V sobre Divulgação e Transparência | 29 |
| 4. Características dos Regulamentos Transparentes: Recomendações de Políticas da OCDE..... | 30 |
| 5. Acordos de PPP no Chile..... | 41 |
| 6. Autoridade sobre os Ativos e o Endividamento Relacionados aos Recursos Naturais | 47 |
| 7. Previsão das Receitas..... | 51 |
| 8. Quadros Orçamentários de Médio Prazo | 53 |
| 9. Regras Fiscais, Leis de Responsabilidade Fiscal e Leis de Transparência Fiscal | 55 |
| 10. Análise do Impacto Social e sobre a Pobreza | 59 |
| 11. Passivos Contingentes..... | 62 |
| 12. Orçamento de Desempenho | 65 |
| 13. Atividades Extra-Orçamentárias e Transparência Fiscal..... | 66 |

| | |
|---|-----|
| 14. Transparência Fiscal e Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público na Elaboração de Relatórios Financeiros e Fiscais | 70 |
| 15. Etapas do Processo de Pagamento e Pagamentos em Atraso | 72 |
| 16. Declaração de Renúncias Fiscais | 81 |
| 17. Declaração de Dados sobre Garantias..... | 83 |
| 18. Passivos Contingentes: Avaliação e Tratamento no Balanço Patrimonial | 84 |
| 19. Tipos de Atividades Parafiscais | 85 |
| 20. Estimação dos Efeitos Fiscais das Atividades Parafiscais | 88 |
| 21. Declaração dos Riscos Fiscais | 89 |
| 22. Balanços Patrimoniais do Governo: Algumas Questões | 92 |
| 23. A Lei do Orçamento e a Transparência Fiscal: Exemplos Concretos | 101 |
| 24. Leis de Liberdade de Informação | 109 |
| 25. Transparência Fiscal e Padrões de Divulgação de Dados..... | 110 |
| 26. Principais Dimensões do Quadro de Qualidade dos Dados..... | 116 |
| 27. Código de Conduta dos Servidores Públicos | 117 |
| 28. Diretrizes da INTOSAI sobre as Normas de Controles Internos..... | 121 |
| 29. Declaração de Lima da INTOSAI e Normas de Auditoria | 124 |
| 30. Os Princípios Fundamentais da ONU sobre Estatísticas Oficiais..... | 129 |
| Apêndices | |
| Quadro Sintético dos Princípios e Requisitos Básicos da Transparência Fiscal | 130 |
| Glossário | 131 |
| Referências..... | 140 |
| Referências na Internet | 146 |
| Índice..... | 150 |

SIGLAS E ABREVIATURAS

| | |
|----------|--|
| COFOG | Classificação das Funções do Governo |
| DQAF | Quadro de Avaliação da Qualidade dos Dados |
| EFS | Entidade Fiscalizadora Superior |
| ENR | Empresa nacional de recursos naturais |
| FMI | Fundo Monetário Internacional |
| FSAP | Programa de Avaliação do Setor Financeiro |
| GAAP | Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos |
| GDSD | Sistema Geral de Divulgação de Dados |
| IFAC | Federação Internacional de Contadores |
| IIA | Instituto de Auditores Internos |
| INTOSAI | Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores |
| IPSAS | Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público |
| OCDE | Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico |
| ONU | Organização das Nações Unidas |
| PERP | Plano Estratégico de Redução da Pobreza |
| PIB | Produto Interno Bruto |
| ROSC | Relatório sobre a Observância de Normas e Códigos |
| SCN | Sistema de Contas Nacionais |
| SDDS | Padrão Especial para Divulgação de Dados |
| SEC | Sistema Europeu de Contas |
| UNCITRAL | Organização das Nações Unidas para o Direito Comercial Internacional |
| O Código | <i>Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal</i> |
| O Guia | <i>Guia para a Transparência da Receita dos Recursos Naturais</i> |
| O Manual | <i>Manual de Transparência Fiscal</i> |

CÓDIGO DE BOAS PRÁTICAS PARA A TRANSPARÊNCIA FISCAL (2007)

I. DEFINIÇÃO CLARA DE FUNÇÕES E RESPONSABILIDADES

1.1 O setor de governo deve ser distinguido do resto do setor público e do resto da economia e, dentro do setor público, as funções de política e de gestão devem ser bem definidas e divulgadas ao público.

- 1.1.1 A estrutura e as funções do governo devem ser claras.
- 1.1.2 As atribuições fiscais dos poderes executivo, legislativo e judiciário devem ser bem definidas.
- 1.1.3 A divisão de responsabilidades entre os diferentes níveis de governo, bem como as relações entre eles, devem ser claramente especificadas.
- 1.1.4 As relações entre o governo e as empresas públicas devem se basear em dispositivos bem definidos.
- 1.1.5 As relações entre o governo e o setor privado devem ser conduzidas de forma aberta, com base em normas e procedimentos claros.

1.2 A gestão das finanças públicas deve inscrever-se num quadro jurídico, regulatório e administrativo claro e aberto.

- 1.2.1 A arrecadação, o empenho e o gasto de recursos públicos devem ser regidos por leis abrangentes nas esferas orçamentária e tributária, bem como por outras leis, regulamentos e normas administrativas concernentes às finanças públicas.
- 1.2.2 A legislação e regulamentação aplicável à arrecadação de receitas tributárias e não tributárias, bem como os critérios que norteiam a discricção administrativa na sua aplicação, devem ser acessíveis, claros e compreensíveis. Os recursos contra as obrigações tributárias ou não tributárias devem ser avaliados em tempo hábil.
- 1.2.3 As propostas de alteração de leis e regulamentos e, se possível, de modificação mais geral das políticas, devem ser precedidas por um período apropriado de consultas.
- 1.2.4 Os acordos contratuais entre o governo e as entidades públicas ou privadas, incluindo as empresas exploradoras de recursos naturais e operadoras de concessões públicas, devem ser claros e acessíveis ao público.
- 1.2.5 A gestão dos ativos e passivos do governo, inclusive no que diz respeito à concessão de direitos de utilização ou exploração de bens públicos, deve ter uma fundamentação legal sólida.

II. ABERTURA DOS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS

2.1 A elaboração do orçamento deve seguir um cronograma pré-estabelecido e orientar-se por objetivos de política fiscal e macroeconômica bem definidos.

- 2.1.1 Deve-se definir um calendário orçamentário e cumpri-lo, com a previsão de um prazo razoável para que o projeto de orçamento seja analisado pelo legislativo.

- 2.1.2 O orçamento anual deve ser realista, e deve ser preparado e apresentado no contexto de um quadro abrangente de política fiscal e macroeconômica de médio prazo. As metas fiscais e quaisquer outras regras fiscais devem ser explicitadas e explicadas.
- 2.1.3 Deve-se descrever as principais medidas relativas às despesas e receitas, bem como a sua contribuição para a consecução dos objetivos de política. Também deve-se apresentar estimativas de seu impacto orçamentário presente e futuro e de suas implicações econômicas mais amplas.
- 2.1.4 A documentação do orçamento deve incluir uma avaliação da sustentabilidade fiscal. As principais hipóteses sobre a evolução da economia e das políticas devem ser realistas e claramente especificadas, e deve ser apresentada uma análise da sensibilidade.
- 2.1.5 Devem ser estabelecidos mecanismos claros de coordenação e gestão das atividades orçamentárias e extra-orçamentárias no contexto do quadro global da política fiscal.

2.2 Devem ser instituídos procedimentos claros de execução, monitoramento e declaração de dados do orçamento.

- 2.2.1 O sistema contábil deve formar uma base confiável para o acompanhamento das receitas, empenhos, pagamentos, atrasos, passivos e ativos.
- 2.2.2 Deve-se apresentar pontualmente ao legislativo um relatório de meio-período sobre a execução orçamentária. Também devem ser publicados relatórios mais freqüentes, com periodicidade pelo menos trimestral.
- 2.2.3 As propostas de receitas e despesas complementares formuladas durante o exercício devem ser submetidas ao legislativo num formato compatível com a apresentação do orçamento original.
- 2.2.4 As contas definitivas auditadas e os relatórios de auditoria, bem como a conciliação com o orçamento aprovado, devem ser apresentados ao legislativo e publicados no prazo de um ano.

III. ACESSO PÚBLICO À INFORMAÇÃO

3.1 O público deve ser plenamente informado sobre as atividades fiscais passadas, presentes e programadas e sobre os principais riscos fiscais.

- 3.1.1 A documentação orçamentária, incluindo as contas definitivas, bem como outros relatórios fiscais dirigidos ao público, deve abranger todas as atividades orçamentárias e extra-orçamentárias do governo central.
- 3.1.2 Devem ser prestadas informações comparáveis às do orçamento anual relativamente aos resultados dos dois exercícios anteriores, no mínimo, juntamente com previsões e análises de sensibilidade dos principais agregados orçamentários para pelo menos dois exercícios posteriores ao do orçamento.
- 3.1.3 A documentação orçamentária deve incluir demonstrativos contendo uma descrição da natureza e significação fiscal das renúncias fiscais, dos passivos contingentes e das atividades para-fiscais do governo central, além de apresentar uma avaliação de todos os outros riscos fiscais significativos.

- 3.1.4 A apresentação anual do orçamento deve destacar as receitas provenientes das principais fontes de arrecadação, inclusive no tocante às atividades ligadas aos recursos naturais e à assistência externa.
- 3.1.5 O governo central deve publicar informações sobre o nível e a composição de sua dívida e de seus ativos financeiros, principais obrigações não relacionadas à dívida (como direito a pensões, exposição ao risco de execução de garantias e obrigações contratuais) e acervo de recursos naturais.
- 3.1.6 A documentação orçamentária deve divulgar a posição fiscal dos níveis infranacionais de governo e a situação financeira das empresas públicas.
- 3.1.7 O governo deve publicar um relatório periódico sobre as perspectivas de longo prazo para as finanças públicas.

3.2 As informações fiscais devem ser apresentadas de uma forma que facilite a análise de política econômica e promova a responsabilização.

- 3.2.1 À época da apresentação do orçamento anual, deve ser amplamente distribuído um guia sintético simples e claro sobre o orçamento.
- 3.2.2 Os dados fiscais devem ser divulgados em termos brutos, discriminando receitas, despesas e financiamentos e classificando as despesas por categoria econômica, funcional e administrativa.
- 3.2.3 O saldo global e a dívida bruta do governo geral, ou seus equivalentes em termos acumulados, devem constituir indicadores sintéticos padronizados da posição fiscal do governo. Quando cabível, devem ser complementados por outros indicadores fiscais, tais como o saldo primário, o saldo do setor público ou a dívida líquida.
- 3.2.4 Os resultados alcançados em relação aos objetivos dos principais programas orçamentários devem ser apresentados ao legislativo anualmente.

3.3 Deve-se assumir o compromisso de divulgar as informações fiscais tempestivamente.

- 3.3.1 A obrigação do governo de divulgar as informações fiscais tempestivamente deve estar prevista em lei.
- 3.3.2 Os calendários antecipados de divulgação de informações fiscais devem ser anunciados e cumpridos.

IV. GARANTIAS DE INTEGRIDADE

4.1 As informações fiscais devem satisfazer normas aceitas de qualidade de informações.

- 4.1.1 As previsões e atualizações orçamentárias devem refletir as tendências recentes da receita e da despesa, a evolução da conjuntura macroeconômica subjacente e compromissos de política bem definidos.
- 4.1.2 O orçamento anual e as contas definitivas devem indicar o regime contábil utilizado na compilação e apresentação das informações fiscais. Devem ser cumpridas as normas de contabilidade geralmente aceitas.

4.1.3 Os dados contidos nos relatórios fiscais devem ser internamente coerentes e conciliados com informações relevantes de outras fontes. Devem ser explicadas as principais revisões nas séries históricas de dados fiscais e eventuais mudanças na classificação dos dados.

4.2 As atividades fiscais devem seguir procedimentos internos de supervisão e salvaguarda.

4.2.1 As normas éticas para o comportamento dos servidores públicos devem ser claras e amplamente divulgadas.

4.2.2 Os procedimentos e as condições para a contratação de funcionários públicos devem ser documentados e acessíveis às partes interessadas.

4.2.3 Os regulamentos sobre as compras públicas devem obedecer às normas internacionais e ser acessíveis e observáveis na prática.

4.2.4 A compra e venda de bens públicos deve ser realizada de forma transparente, com a discriminação das principais transações.

4.2.5 As atividades e finanças do governo devem ser objeto de auditoria interna, e os procedimentos de auditoria devem ser passíveis de exame.

4.2.6 A administração nacional da receita deve ter proteção legal contra a ingerência política, proteger os direitos dos contribuintes e prestar contas periódicas ao público sobre suas atividades.

4.3 As informações fiscais devem ser objeto de escrutínio externo.

4.3.1 As finanças e políticas públicas devem ser objeto de escrutínio por um órgão nacional de auditoria, ou entidade equivalente, que seja independente do poder executivo.

4.3.2 O órgão nacional de auditoria, ou entidade equivalente, deve apresentar todos os relatórios ao legislativo, inclusive seu relatório anual, e publicá-los. Devem ser instituídos mecanismos de monitoramento das medidas corretivas.

4.3.3 Deve-se solicitar a peritos independentes que avaliem as projeções fiscais, as projeções macroeconômicas nas quais elas são baseadas e as hipóteses subjacentes.

4.3.4 Deve-se conceder a um órgão nacional de estatística a autonomia institucional para avaliar a qualidade das informações fiscais.

VISÃO GERAL

Antecedentes

1. Em 1998, o Fundo Monetário Internacional (FMI) lançou o *Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal* (doravante o Código), que marcou o início de um programa voluntário de avaliações da transparência fiscal, os módulos de transparência fiscal dos Relatórios sobre a Observância de Normas e Códigos (doravante os módulos fiscais do ROSC). Esses acontecimentos foram reflexo de um nítido consenso de que a transparência fiscal é um dos principais componentes da boa governança e que esta, por sua vez, é fundamental para a consecução da estabilidade macroeconômica e do crescimento de alta qualidade. Com o propósito de expandir e explicar os princípios do Código, bem como auxiliar na realização dos módulos fiscais do ROSC, publicou-se, naquele mesmo ano, a primeira versão deste *Manual de Transparência Fiscal* (doravante o Manual).¹
2. Os objetivos originais que nortearam o desenvolvimento do programa de transparência nas finanças públicas têm hoje a mesma relevância, razão pela qual serviram de base para as revisões do Código e do Manual em 2007. A transparência fiscal exige, em primeiro lugar, a prestação de informações completas sobre as atividades passadas, presentes e futuras do governo; a disponibilidade dessas informações contribui para aperfeiçoar o processo de tomada de decisões de política econômica e melhorar a qualidade dessas decisões. A transparência também ajuda a pôr em relevo os possíveis riscos à evolução das finanças públicas, o que resulta numa reação mais imediata e sem sobressaltos às mudanças nas circunstâncias econômicas e, por conseguinte, reduz a incidência e a gravidade de eventuais crises. A transparência fiscal beneficia igualmente os cidadãos, ao fornecer-lhes as informações de que necessitam para responsabilizar o governo por suas decisões de políticas. Além disso, a maior transparência facilita o acesso dos investidores aos mercados internacionais de capitais.² E, por seu turno, a vigilância mais intensa por parte da sociedade civil e dos mercados internacionais reforça o primeiro objetivo da transparência, ao incentivar os governos a continuar a adotar políticas econômicas corretas e consolidar a estabilidade financeira.
3. A transparência fiscal é uma meta de grande interesse para todos os países. Assim, o Código apresenta boas práticas que em teoria podem ser postas em prática por países nos mais diferentes estágios de desenvolvimento econômico. O Código é uma das 12 normas financeiras que foram reconhecidas pela comunidade internacional e que servem de base para a elaboração de Relatórios sobre a Observância de Normas e Códigos (ROSC).³ Em complemento à transparência fiscal, e como parte fundamental dos seus objetivos de supervisão, o Fundo também desenvolveu normas sobre os dados e sobre a

¹ Esta versão do Manual (abril de 2007) substitui as versões preliminares anteriores publicadas no *website* do FMI em novembro de 1998, abril de 1999 e março de 2001.

² Ver Hameed (2005), Glennerster e Shin (2003) e Gelos e Wei (2002).

³ <http://www.imf.org/external/standards/index.htm>.

transparência das políticas monetária e financeira. A observância das normas de transparência pelos países membros é um complemento ao trabalho de supervisão, que consiste no monitoramento e na realização de consultas com as autoridades relativamente a uma ampla gama de políticas econômicas visando avaliar as vulnerabilidades da economia.

4. O interesse na promoção da transparência fiscal aumentou consideravelmente desde a criação do Código, como se depreende das diversas iniciativas sobre transparência nas finanças públicas ora em andamento, como as melhores práticas de transparência orçamentária da OCDE, de 2001; a Iniciativa de Transparência nas Indústrias Extrativas (EITI), lançada em 2002 por um grupo de agentes econômicos interessados para discutir a questão da transparência no uso da receita proveniente dos recursos naturais nos países ricos nesses recursos, e a publicação, pela Iniciativa do Orçamento Aberto (*Open Budget Initiative*) das avaliações das informações prestadas aos cidadãos nos principais documentos orçamentários de 59 países em 2005 (ver Boxe 1). Além disso, nos países que recebem assistência oficial ao desenvolvimento, o programa PEFA (*Public Expenditure and Financial Accountability*) de avaliação da despesa pública e responsabilidade financeira, financiado por um conjunto de doadores, inclui uma série de indicadores de desempenho que cobrem aspectos da transparência fiscal — que é indispensável para a gestão eficaz das finanças públicas — e são derivados, em parte, do Código. O Código também vem sendo utilizado no setor privado como um marco para a avaliação da transparência fiscal.⁴

5. Em 2005, o FMI lançou o *Guia para a Transparência da Receita dos Recursos Naturais* (doravante o Guia), em reconhecimento do conjunto singular de problemas enfrentados pelos países que derivam uma porção significativa de suas receitas dos recursos naturais. O Guia oferece uma visão panorâmica das práticas geralmente reconhecidas como melhores (ou boas) para a transparência da gestão da receita proveniente da exploração dos recursos naturais, de forma compatível com os princípios do Código. O Guia também foi atualizado em função da revisão do Código e do Manual, e ele serve de base para a análise de questões específicas do módulo fiscal do ROSC relacionadas aos recursos naturais.

Módulo Fiscal do ROSC (Módulo de Transparência Fiscal do Relatório sobre a Observância de Normas e Códigos)

6. O propósito do módulo fiscal do ROSC é identificar os pontos fortes e as vulnerabilidades das finanças públicas de um país e definir prioridades para o fortalecimento de suas instituições fiscais, a fim de aumentar a transparência fiscal.⁵ Os módulos fiscais do ROSC exercem uma função importante no processo de supervisão, ao identificar e ressaltar os principais riscos fiscais. As avaliações e recomendações contidas nos módulos fiscais do ROSC têm ajudado os governos a definir os requisitos para o fortalecimento das capacidades

⁴ Ver Petrie (2003). Um exemplo do uso do Código pelo setor privado é a série de avaliações realizadas pela Oxford Analytica, a pedido do sistema de aposentadoria dos servidores públicos da Califórnia (CalPERS), da transparência monetária e financeira de 27 países de mercado emergentes, medida segundo as normas do FMI. <http://www.oxan.com/cr/projects/calpers.asp>

⁵ Ver em <http://www.imf.org/external/np/rosc/rosc.asp?sort=topic#FiscalTransparency> os módulos fiscais do ROSC já publicados.

e, desse modo, passaram a ser um recurso importante na priorização da possível assistência técnica a ser fornecida pelo FMI e por outros prestadores. Em alguns casos, os países podem solicitar assistência técnica nas áreas de gestão financeira pública, administração tributária ou transparência fiscal antes de se submeterem ao módulo fiscal do ROSC.

Boxe 1. Iniciativas Seleccionadas de Transparência

Código de Transparência Fiscal do FMI

O Código do FMI, revisado em 2007, é de natureza voluntária. O Código proporciona um quadro abrangente para a avaliação da transparência fiscal e focaliza a definição clara de funções e responsabilidades, a transparência dos processos orçamentários, o acesso público à informação e as garantias de integridade.

Melhores Práticas de Transparência Orçamentária da OCDE

As melhores práticas da OCDE foram instituídas em 2001 para servirem como fonte de referência. Elas defendem a divulgação irrestrita, sistemática e tempestiva de todas as informações fiscais pertinentes e apresentam uma série de melhores práticas referentes aos principais relatórios orçamentários, divulgação de dados específicos, qualidade e integridade.

<http://www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf>

Declaração de Arusha da Organização Mundial das Alfândegas (OMA)

A Declaração de Arusha foi revisada em 2003 e presta orientação sobre os principais elementos que devem estar presentes para garantir a eficácia dos programas nacionais de integridade aduaneira. Contém uma seção específica sobre transparência, que trata de leis e regulamentos, procedimentos, administração, mecanismos de revisão e padrões de desempenho.

<http://www.wcoomd.org/ie/index.html>

Iniciativa do Orçamento Aberto

A Iniciativa do Orçamento Aberto (2005) classifica o grau de abertura da documentação orçamentária de 59 países. Baseia-se num levantamento detalhado e sistemático das práticas correntes, realizado por especialistas locais. O Índice do Orçamento Aberto avalia a disponibilidade dos principais documentos orçamentários, a qualidade das informações prestadas e a tempestividade da sua divulgação aos cidadãos, e visa prestar informações fidedignas sobre o compromisso de cada país com a transparência e responsabilização. <http://www.openbudgetindex.org>

Iniciativa de Transparência nas Indústrias Extrativas (EITI)

A EITI é uma iniciativa lançada em 2002 por uma multiplicidade de agentes econômicos para promover a publicação de relatórios periódicos das receitas recebidas pelos governos e pagas pelo setor das indústrias extrativas com respeito a determinados recursos naturais. A EITI requer o envolvimento da sociedade civil e um calendário para a implementação dos seus requisitos. Os relatórios são examinados por um auditor independente e a situação do país é confirmada por intermédio de um processo de validação. Os países que cumprirem todos os critérios são considerados em conformidade com a EITI. <http://www.eitransparency.org>

7. O módulo fiscal do ROSC é conduzido mediante solicitação das autoridades nacionais, e a decisão de passar pelo processo de avaliação do ROSC e de publicar o relatório é, em ambos os casos, completamente voluntária. A publicação do módulo fiscal do ROSC representa um compromisso assumido pelo país de promover melhorias na transparência fiscal. Essas melhorias podem ser divulgadas em atualizações periódicas ou em reavaliações da transparência fiscal, e talvez sejam reforçadas pela reação positiva dos doadores e mercados privados ao módulo fiscal do ROSC. A opinião geral é de que esse processo aumenta a confiança do público na gestão financeira e de que uma sociedade civil mais bem informada é capaz de tomar e promover melhores decisões fiscais.

8. A elaboração e publicação do módulo fiscal do ROSC segue um roteiro definido. Após a confirmação, pelo corpo técnico do FMI, de que recebeu uma solicitação por escrito das autoridades, o país participante preenche um questionário padrão sobre as instituições fiscais e o encaminha ao Fundo.⁶ Em seguida, uma missão do FMI visita o país, normalmente por duas semanas, e prepara um projeto de relatório que resume a observância de cada uma das boas práticas especificadas no Código. Em alguns casos, também é preparado um módulo da receita dos recursos naturais. Os comentários do corpo técnico incluídos no projeto de relatório do ROSC consistem num resumo dos progressos no cumprimento do Código e em recomendações para aumentar a transparência. As recomendações são adaptadas às circunstâncias próprias de cada país, com uma indicação de um possível cronograma e das prioridades. O projeto de relatório é discutido com as autoridades e submetido a um exame interno antes de ser finalizado.

9. Até dezembro de 2006, cerca de metade dos países membros do FMI havia se submetido ao módulo fiscal do ROSC e quase todos os relatórios haviam sido publicados no *website* do FMI. Os participantes representavam todas as principais regiões do mundo, em todos os níveis de desenvolvimento econômico. À medida que os países fortalecem as suas instituições fiscais e a adesão às boas práticas do Código, aumenta a importância do acompanhamento sistemático dos módulos fiscais do ROSC, seja pela realização de um processo completo do ROSC (conhecido como reavaliação do módulo fiscal do ROSC) ou pela atualização do ROSC, normalmente no contexto de uma missão de supervisão ou de assistência técnica do FMI. A publicação das reavaliações ou atualizações do ROSC no *website* do FMI ajuda a garantir que as informações mantenham-se corretas e dá o devido reconhecimento aos países pela melhoria da transparência fiscal.

10. A análise dos módulos fiscais do ROSC realizados até hoje indica que algumas boas práticas de transparência fiscal em geral são observadas pela quase totalidade dos países. Dados sobre os resultados do orçamento anual, por exemplo, normalmente são divulgados no momento oportuno. Também são divulgados regularmente dados completos sobre a dívida pública. Muitos países, inclusive economias em desenvolvimento e em transição, utilizam uma classificação orçamentária uniforme que é coerente com as estatísticas das finanças públicas.

⁶ <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/index.htm>.

11. Outros pontos fortes e vulnerabilidades em relação à transparência fiscal tendem a variar segundo a região e o nível de desenvolvimento econômico.⁷ Há alguns indícios de que, dentro das diferentes regiões, os países tendem a aprender com as iniciativas de reforma fiscal realizadas por seus vizinhos. Os países envolvidos no processo de adesão à União Européia demonstraram um interesse precoce na realização de ROSCs e obtiveram progressos consideráveis, que foram documentados em numerosas atualizações dos respectivos relatórios.⁸ Os países latino-americanos e da Comunidade de Estados Independentes também demonstraram grande interesse. Estes últimos tiveram que realizar progressos significativos na definição da função do governo e na identificação e redução das atividades para-fiscais das empresas públicas. Países de todas as regiões poderiam aumentar a transparência fiscal com medidas visando tornar o orçamento mais realista, simplificar o sistema tributário e reduzir a margem de arbitrariedade na administração tributária. Muitos países de mercados emergentes também precisam melhorar a declaração de passivos contingentes e atividades para-fiscais, ampliar a cobertura do governo geral e desenvolver quadros de médio prazo que dêem sustentação ao processo orçamentário anual. Os países de baixa renda enfrentam problemas mais básicos na produção de dados de qualidade e no desenvolvimento de funções de auditoria interna e externa mais robustas. E, por último, países mais descentralizados muitas vezes têm de melhorar a transparência das relações intergovernamentais.

O Código Revisto (2007)

12. O Código revisto (2007) é uma atualização da versão de 2001, que reflete uma série de acontecimentos recentes. Em julho de 2005, os Conselhos de Administração do FMI e do Banco Mundial avaliaram a Iniciativa de Normas e Códigos, que inclui os módulos fiscais do ROSC.⁹ Os Administradores do FMI observaram que essa iniciativa havia alcançado êxito significativo na identificação das vulnerabilidades e na definição de prioridades para o fortalecimento das instituições nacionais, mas ainda não havia tido um impacto muito grande na implementação efetiva das reformas. Ao mesmo tempo, ao avaliar a experiência acumulada com os módulos fiscais do ROSC, os técnicos do Fundo observaram que melhorias na estrutura e no conteúdo do Código poderiam facilitar as avaliações do ROSC. Por exemplo: mudar a ordem dos pilares da transparência fiscal (colocando os processos orçamentários antes da prestação de informações ao público) poderia reduzir a duplicação de materiais durante a avaliação do ROSC. Além disso, incluir abertamente no Código alguns elementos antes só encontrados no Manual aumentaria a transparência do processo. O Código também poderia ser revisto para torná-lo mais útil em apoio ao Guia, que contém boas práticas relacionadas às mais complexas questões de transparência com que se defrontam os países cuja receita provém em grande parte dos recursos naturais, e para acompanhar a evolução das normas de auditoria e contabilidade do setor público e as questões emergentes na gestão financeira pública.

⁷ IMF (2003c).

⁸ Allan e Parry (2003) descrevem a transparência fiscal nos países candidatos à adesão à UE.

⁹ PIN nº 05/106.

13. O FMI divulgou uma versão preliminar do Código em Outubro de 2006 para consulta pública e enviou um questionário para as autoridades nacionais, agências de desenvolvimento, pesquisadores, usuários dos módulos fiscais do ROSC nos setores público e privado e organizações não governamentais que atuam na área de transparência do orçamento. Todo esse material foi disponibilizado para consulta no *website* do FMI.¹⁰ O Código também foi revisto em função dos numerosos comentários recebidos. As versões revistas do Manual e do Guia também espelham as sugestões feitas durante o processo de consultas públicas.

14. Os comentários do público sobre o Código cobrem uma grande variedade de temas. De modo geral, os respondentes expressaram forte apoio às referências mais detalhadas no projeto do Código sobre as receitas dos recursos naturais, a transparência dos contratos públicos e a divulgação dos custos das garantias prestadas pelo governo e de outras obrigações contingentes. Além disso, o Código sofreu novas modificações em função das sugestões recebidas durante o processo de consultas, tais como a necessidade de um “guia do cidadão” ou síntese do orçamento que seja amplamente divulgada; a expansão da análise de longo prazo, que não focalize apenas as mudanças demográficas, e a inclusão no Código dos direitos dos contribuintes. Outras sugestões também refletidas no Código referem-se à necessidade de apresentar estimativas do impacto econômico mais amplo das novas políticas, explicar a importância do acesso às informações e à implementação efetiva das políticas e de fortalecer a função do órgão nacional de auditoria, o que também abrange o monitoramento da reação às constatações da auditoria. Outros tópicos levantados durante o processo de consultas públicas resultaram num tratamento mais pormenorizado de algumas questões específicas no Manual revisto, tais como: o anúncio antecipado de mudanças na política tributária, a cobertura mais ampla da administração tributária, a importância das parcerias público-privadas e a necessidade de focalizar a transparência fiscal nos níveis infranacionais de governo.

O Que Mudou no Código?

15. A definição original de transparência fiscal — com a sua ênfase em manter o público informado sobre a estrutura e as funções do governo, as intenções da política fiscal, as contas do setor público e as projeções fiscais (Kopits e Craig, 1998) — continua a ser a base do Código. Os quatro pilares¹¹ do Código também são os mesmos, embora sejam apresentados numa ordem diferente; alguns elementos foram reestruturados para aumentar a coerência global do Código.

16. O primeiro pilar do Código — *Definição Clara de Funções e Responsabilidades* — abrange duas práticas básicas sobre a distinção clara entre as atividades governamentais e comerciais e sobre um quadro jurídico claro para a administração financeira pública. As práticas de apoio relativas ao quadro jurídico claro foram expandidas ou reforçadas, dando tratamento mais direto às questões de transparência nas atividades relacionadas aos

¹⁰ <http://www.imf.org/external/np/sec/pr/2006/pr06223.htm>.

¹¹ Na primeira edição do Manual, esses pilares eram denominados “princípios básicos”.

recursos naturais e a questões similares relativas aos acordos contratuais entre o governo e operadores públicos ou privados. A prática relativa aos fundos extra-orçamentários foi incluída no segundo pilar do Código.

17. O segundo pilar do Código foi reestruturado e renomeado — *Abertura dos Processos Orçamentários* — e abrange práticas básicas de transparência na elaboração, monitoramento e execução do orçamento. Os elementos novos desse segundo pilar são a exigência de um tempo suficiente para a consulta ao legislativo e a maior ênfase na importância, para o objetivo de transparência, da qualidade das hipóteses e do realismo do orçamento global, bem como da apresentação das contas definitivas auditadas ao legislativo. Algumas práticas foram transferidas para o terceiro ou quarto pilares do Código.

18. O terceiro pilar — *Acesso Público à Informação* — continua a enfatizar a importância de publicar informações fiscais completas. Esse pilar passou a conter uma lista mais detalhada das informações que devem ser incluídas na documentação orçamentária ou em outros relatórios fiscais, abrangendo uma série mais ampla de práticas relacionadas à prestação de informações do que o previamente incluído na *Abertura do Processo Orçamentário*. As boas práticas de divulgação de informações fiscais foram explicadas ou reforçadas, tendo-se acrescentado uma nova prática para cobrir as avaliações de longo prazo.

19. O quarto pilar — *Garantias de Integridade* — trata da qualidade dos dados fiscais e da necessidade de escrutínio independente das informações fiscais. Uma série de práticas previamente incluídas em outras áreas do Código foram transferidas para esse pilar e agrupadas sob um novo princípio básico de supervisão interna e salvaguardas a fim de enfatizá-las.

20. O Código foi reforçado pela adição de algumas boas práticas e expansão de outras. Muitas das mudanças no Código visam permitir um tratamento mais completo da transparência na gestão da receita dos recursos naturais (1.2.4, 1.2.5, 3.1.4) e da administração da receita (1.2.1, 1.2.2, 1.2.3, 4.2.6). As novas práticas referem-se a:

- um período apropriado de consultas sobre as propostas de alteração das políticas ou dos regulamentos (1.2.3);
- acordos contratuais entre o governo e entidades públicas ou privadas que sejam claros e acessíveis ao público (1.2.4);
- uma fundamentação legal sólida para as práticas de gestão dos ativos e passivos do governo, inclusive no que diz respeito aos direitos de utilização ou exploração de bens públicos (1.2.5);
- um calendário para a preparação do orçamento que seja cumprido na prática e que contenha um prazo razoável para a análise pelo legislativo (2.1.1);
- propostas de receitas e despesas complementares que sejam classificadas de forma compatível com o orçamento original (2.2.3);

- identificação destacada, na documentação do orçamento, das principais fontes de arrecadação, inclusive no tocante às atividades ligadas aos recursos naturais e à assistência externa (3.1.4);
- publicação de um relatório periódico sobre as perspectivas de longo prazo para as finanças públicas (3.1.7);
- distribuição ampla de um guia sintético simples e claro sobre o orçamento anual (3.2.1) e
- transparência na compra e venda de bens públicos, com a discriminação das principais transações (4.2.4).

21. Outras modificações no Código ampliam algumas práticas visando incorporar novos requisitos, como a apresentação do orçamento no contexto de um quadro fiscal de médio prazo (2.1.2), a auditoria das contas definitivas (2.2.4), a publicação de informações sobre obrigações significativas não relacionadas à dívida, como garantias prestadas pelo governo e pensões sem financiamento previsto (3.1.5), a explicação de revisões nos dados históricos ou mudanças na classificação (4.1.3) e mecanismos de monitoramento para garantir que as recomendações dos relatórios de auditoria externa sejam atendidas (4.3.2).

A Função do Manual

22. O Manual busca expandir e explicar os pilares e princípios do Código, bem como melhorar e aprofundar a cobertura de cada boa prática. De modo geral, as melhorias na gestão das finanças públicas e na administração tributária aumentam a transparência fiscal; em reconhecimento a essa relação positiva, o Manual contém referências pertinentes a essas áreas fundamentais. O Manual não pretende, porém, servir como guia para a boa gestão financeira. O Manual se abstém de fazer recomendações gerais de política fiscal, mas procura prestar orientação sobre como tornar determinadas atividades mais transparentes. Em diversas áreas, como as parcerias público-privadas, fundos extra-orçamentários e leis de responsabilidade fiscal, a inclusão de requisitos de transparência não deve ser interpretada como um endosso das práticas propriamente ditas. Algumas práticas são relativamente auto-explicativas, enquanto outras exigem mais esclarecimentos. Por conseguinte, não se deve concluir que uma prática seja mais ou menos importante em função do espaço dedicado a sua discussão no Manual.

23. O Manual se destina a um público bastante variado. Primeiro, as autoridades nacionais interessadas em promover a transparência fiscal poderão examinar as descrições detalhadas, exemplos das práticas dos países e estudos pertinentes, e utilizar esse material como guia para o desenvolvimento de práticas mais sólidas de transparência fiscal.¹²

¹² As discussões sobre a implementação das boas práticas do Código foram redigidas de modo a permitir a sua aplicação na maioria dos países. Reconhece-se, porém, que, em vista das diferenças institucionais, constitucionais e jurídicas, a implementação ideal de boas práticas num determinado país talvez não corresponda à descrição feita no Manual.

Em segundo lugar, o Manual é uma ferramenta completa para o próprio FMI, ajudando os técnicos na realização das avaliações dos módulos fiscais do ROSC e de outras tarefas de supervisão dos países. Em terceiro lugar, as organizações da sociedade civil têm utilizado o Manual em apoio e complemento a seus esforços na promoção da transparência fiscal. O Manual também faz referência às outras iniciativas de transparência. Em quarto lugar, o Manual pode ser útil como documento de referência para o mundo acadêmico. Por último, e não menos importante, o Manual é um instrumento útil para os legisladores, para que estes cobrem do executivo a adoção de práticas mais transparentes.

24. A transparência fiscal é importante em todos os níveis do governo. Na sua grande maioria, o Código pode ser aplicado aos níveis infranacionais de governo, os quais são incentivados a observar as boas práticas. Da mesma forma, muitas das boas práticas também são válidas para as empresas públicas, das quais se espera, em especial, que operem de maneira aberta, publiquem relatórios anuais e sejam submetidas a um exame anual de auditoria externa. O principal foco do Código são as práticas de transparência no nível do governo central, mas é preciso que os relatórios sobre os níveis infranacionais de governo e as empresas públicas sejam disponibilizados ao governo central para que este monitorize a atuação do governo geral e das finanças do setor público. Reconhece-se que isto pode ser um problema para alguns países, sobretudo se os sistemas de gestão financeira dos níveis infranacionais de governo forem deficientes. Portanto, é possível que, em determinados casos, a aplicação de alguns elementos do Código seja restrita, pelo menos inicialmente, ao governo central. Também reconhece-se que, em alguns países, a relação constitucional existente entre o governo central e os governos infranacionais restringe a divulgação, pelo primeiro, de informações sobre as atividades e finanças do governo geral.

25. Para muitos países, a capacidade limitada na área de gestão financeira pública dificulta a implementação de todas as boas práticas do Código. A fim de auxiliar esses países a definir prioridades, o Manual estabelece alguns “requisitos básicos”, que devem ajudar no desenvolvimento de um alicerce sólido para a transparência fiscal. Esses requisitos básicos não devem ser interpretados como um padrão mínimo de transparência fiscal; são, antes, um ponto de partida para a adoção de todas as práticas do Código. O Manual também destaca uma série de melhores práticas complementares voltadas para os países que já observam boas práticas e têm interesse em aumentar ainda mais a transparência fiscal.¹³ Incentiva-se os países que implementaram muitas das boas práticas, ou quase todas, a encarar as melhores práticas como o seu objetivo máximo de transparência fiscal.

Revisões do Manual

26. A estrutura do Manual, e muito do seu conteúdo básico, permanecem intactos, mas várias das suas seções sofreram mudanças significativas. Essas mudanças resultam, em certa medida, da reorganização e expansão de parte do material visando uniformizá-lo com o Código revisto. Mas o texto também passou por revisões detalhadas a fim de ampliar o seu conteúdo, documentar novos exemplos extraídos das constatações dos ROSCs de diversos

¹³ Por exemplo: OCDE, INTOSAI e ONU.

países e acrescentar referências. Como nas versões anteriores, o Código e o Manual serviram-se do trabalho realizado por outros organismos normativos, como o IASB, a IFAC e a INTOSAI, e de organizações internacionais, como a ONU, o Banco Mundial, a União Européia, a OMC e a OCDE. O Manual inclui agora *links* para o Guia, e foi expandido para dar tratamento mais específico ao conjunto singular de problemas enfrentados pelos países que derivam uma porção significativa de suas receitas dos recursos naturais.

27. Os exemplos práticos de boas e ótimas práticas incluídos no Manual em benefício dos países membros foram atualizados para refletir as informações mais recentes. A identificação dos requisitos básicos da transparência fiscal foi simplificada (Apêndice I): o objetivo, agora, é indicar princípios gerais que precisam ser observados, e não apresentar uma lista de boas práticas específicas.

28. Como na versão anterior, o primeiro capítulo do Manual discute as funções e responsabilidades, e apresenta definições claras do setor público e de seus elementos, bem como de outros termos amplamente utilizados no Código e no Manual. Mas a discussão e a definição do governo foram ampliadas, e são coerentes com a definição do governo geral segundo consta da versão de 2001 do manual de estatísticas das finanças públicas do FMI (*Government Finance Statistics Manual 2001*, ou *GFSM 2001*). Outros temas tratados no texto e nos boxes são as instituições sem fins lucrativos não mercantis, as relações intergovernamentais, as parcerias público-privadas, a gestão transparente da dívida e dos ativos e as questões relativas à transparência da receita dos recursos naturais.

29. O segundo capítulo, que na sua nova versão concentra-se no processo orçamentário, começa com um material novo sobre os requisitos de divulgação do calendário do orçamento, a necessidade de tornar o orçamento mais realista e a transparência dos orçamentos complementares. Foram acrescentados novos boxes sobre os tópicos das leis de responsabilidade fiscal e transparência, análise do impacto social e sobre a pobreza, atividades extra-orçamentárias, orçamento de desempenho e normas internacionais de contabilidade para o setor público.

30. O terceiro capítulo discute agora os requisitos de publicação e divulgação de informações e inclui novos elementos sobre a identificação das principais fontes de arrecadação, um guia do cidadão sobre o orçamento, os tipos de passivos não relacionados à dívida, a transparência do acervo de recursos naturais, os relatórios periódicos sobre as perspectivas das finanças públicas a longo prazo, as garantias prestadas pelo governo e as leis de liberdade de informação.

31. O quarto capítulo continua a tratar das questões relacionadas à qualidade dos dados e às garantias de integridade, mas incorpora novas informações sobre as normas de contabilidade, a transparência na revisão ou reclassificação de dados históricos, os requisitos de transparência na venda de ativos públicos, inclusive na privatização, a Declaração de Lima da INTOSAI e as diretrizes desta sobre normas de controles internos.

I. DEFINIÇÃO CLARA DE FUNÇÕES E RESPONSABILIDADES

32. Este capítulo trata dos princípios e práticas de transparência fiscal que dizem respeito ao alcance do governo e do quadro para a gestão das finanças públicas. Esses princípios e práticas são fundamentais para atribuir a responsabilidade pela formulação e implementação da política fiscal. A identificação de todas as entidades que prestam serviços ou fornecem bens públicos permite ao público compreender o verdadeiro alcance da atuação do governo. A existência de um quadro jurídico e administrativo que defina claramente as funções e responsabilidades do governo na arrecadação e no uso dos recursos públicos promove a prestação de contas e a boa governança.

O Alcance do Governo

1.1 O setor de governo deve ser distinguido do resto do setor público e do resto da economia e, dentro do setor público, as funções de política e de gestão devem ser bem definidas e divulgadas ao público.

33. O Código apresenta boas práticas com referência: 1) à estrutura e às funções do governo; 2) à função dos poderes executivo, legislativo e judiciário; 3) às responsabilidades dos níveis de governo; 4) às relações entre o governo e as empresas públicas e 5) ao envolvimento do governo no setor privado.

34. Os requisitos básicos desse princípio visam assegurar que:

- seja publicado um organograma institucional que ilustre a estrutura do setor público, com a identificação de todos os órgãos públicos, por nível de governo, e de todas as empresas públicas;
- a dimensão e o propósito de todas as atividades parafiscais sejam explicados e
- exista uma atribuição clara de receitas e responsabilidades entre os diferentes níveis de governo.

A estrutura e as funções do governo

1.1.1 A estrutura e as funções do governo devem ser claras.

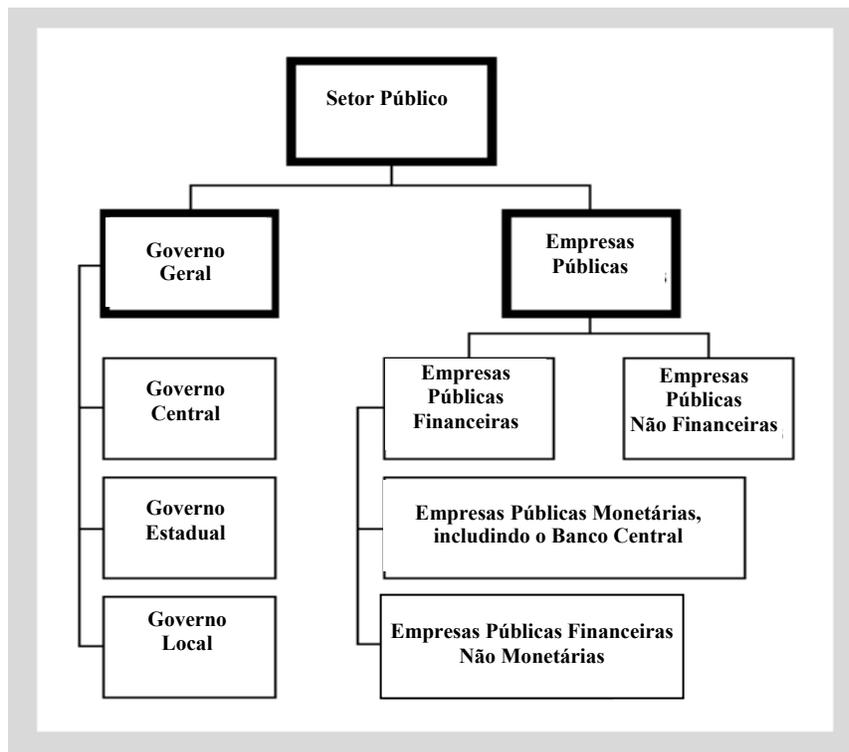
35. O setor público compreende o setor do governo geral e as empresas públicas.¹⁴ As duas categorias mais importantes de empresas públicas são as empresas públicas não financeiras e as empresas públicas financeiras, que englobam a autoridade monetária (o banco central) e as empresas financeiras não monetárias.¹⁵ A separação das funções de

¹⁴ Os termos e os conceitos definidos nesta seção baseiam-se nas definições contidas no Capítulo II do *Government Finance Statistics Manual (GFSM 2001)*, do FMI. Recomenda-se aos leitores consultar o manual e o material de referência que o acompanha (<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>) para aprofundar os conhecimentos sobre o assunto.

¹⁵ No *GFSM 2001*, o termo “empresa pública” é utilizado uniformemente e também engloba o conceito de “instituição financeira pública”, uma prática que é seguida neste documento.

governo das atividades monetárias e comerciais ajuda a estabelecer a responsabilidade clara pela execução dessas atividades bastante diversas entre si e facilita a avaliação do impacto macroeconômico das atividades fiscais. A publicação de um quadro institucional¹⁶ que apresente a estrutura do governo e do resto do setor público é um requisito da transparência fiscal para ajudar a atingir a clareza na definição da estrutura do governo. O quadro institucional deve incluir as entidades que compõem os seguintes subsetores do setor público (Figura 1):

Figura 1. O Setor Público



36. Um primeiro passo fundamental no desenvolvimento da transparência fiscal é a identificação de todas as entidades que executam as funções do governo. Definem-se as funções do governo como as atividades relacionadas à implementação de políticas públicas através de prestação de serviços não mercantis¹⁷ e à redistribuição de renda e riqueza, financiada em grande parte pelos impostos e outras taxas compulsórias que incidem sobre os

¹⁶ Exemplos de quadros institucionais de países selecionados podem ser encontrados no anuário *Government Finance Statistics Yearbook*.

¹⁷ A produção é definida como não mercantil caso seja fornecida a título gratuito ou a preços que não sejam considerados economicamente significativos para influenciar a sua oferta ou demanda. O *GFSM 2001* (p. 10) observa que pode ser difícil precisar se uma entidade que vende a sua produção deve ser classificada como governo ou empresa pública. Embora o principal critério para classificá-la como empresa pública seja o fato de que a entidade vende toda ou quase toda a sua produção a preços de mercado, talvez seja difícil definir o preço de mercado de muitos bens e serviços do setor público.

setores não governamentais. Todavia, a definição dos limites do governo e do setor público é uma tarefa bastante complexa, principalmente para países que se encontram em processo de rápida transformação.

37. O Código usa o termo “governo” para descrever o setor de governo geral (ou administrações públicas) conforme definido no *Sistema de Contas Nacionais, 1993* (SCN) da ONU e no *GFSM 2001*.¹⁸ O setor do governo geral consiste de todas as unidades do governo e instituições sem fins lucrativos (ISFL) não mercantis que são controladas e financiadas em grande parte pelo governo. As unidades do governo compreendem todas as unidades institucionais nacionais e infranacionais cuja atividade primária seja o desempenho de funções de governo, o que engloba qualquer entidade que receba a maioria dos seus recursos por intermédio de transferências, receitas vinculadas ou outras fontes públicas, visando desempenhar funções de governo; engloba, também, todo o dispêndio de dinheiro público para objetivos fiscais, mesmo na ausência de um mecanismo institucional próprio.¹⁹ As receitas e despesas não incluídas nas dotações de verbas do orçamento anual são designadas como “extra-orçamentárias”, estando associadas a dois tipos de instituições que podem ser encontradas em todos os níveis de governo e devem ser incluídas no quadro institucional: “fundos extra-orçamentários” (para mais detalhes, ver Boxe 13, Capítulo II) e instituições sem fins lucrativos (ISFL) não mercantis. As ISFL não mercantis realizam atividades em bases não comerciais e sua principal fonte de financiamento são transferências do governo ou receitas vinculadas, mas também podem receber recursos de outras fontes. Os fundos extra-orçamentários e as ISFL não mercantis são bastante comuns, mas estas últimas criam mais problemas para a definição do governo, conforme explicado no Boxe 2 (para mais detalhes sobre ISFL não mercantis, ver também o *GFSM 2001*). O setor do governo geral, portanto, pode ser definido como todas as unidades institucionais que são produtores não mercantis. As unidades controladas pelo governo mas que são produtores mercantis não são parte do governo geral; constituem o restante do setor público.

38. A boa prática de transparência fiscal exige que todos esses tipos de atividades sejam reconhecidos no que se refere ao governo, não apenas em termos conceituais (ou seja, pela sua inclusão no quadro institucional do governo), mas também na documentação orçamentária e nos relatórios sobre as finanças públicas.²⁰ Ademais, a definição do governo

¹⁸ Ver *GFSM 2001*: <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=15203>.

¹⁹ Isso se aplica ao dispêndio *ad hoc* ou regular de dinheiro público sem dotação aprovada pelo legislativo. Por exemplo, o dispêndio dos bônus de assinatura do petróleo deve ser incluído nas receitas e despesas do governo geral, mesmo que esses bônus não sejam objeto de dotação de verbas nem sejam incluídos no orçamento de qualquer entidade do governo.

²⁰ Um exemplo de boa prática é **Honduras**, cuja nova lei orçamentária aprovada em 2004 define o governo geral e o setor público segundo o *GFSM 2001*. Isto implica a inclusão e divulgação no orçamento de órgãos não comerciais descentralizados anteriormente excluídos (ver atualização do módulo fiscal do ROSC de 2005, parágrafo 4). **El Salvador** é outro país onde existe uma distinção clara entre instituições públicas descentralizadas que desempenham funções não comerciais, que são incluídas no orçamento e nas estatísticas financeiras do governo, e aquelas que desempenham funções comerciais mas são incluídas apenas nas estatísticas do setor público. Ainda persistem, porém, alguns gastos extra-orçamentários (ver o módulo fiscal do ROSC de 2005, parágrafo 2).

geral e o quadro institucional devem ser aplicados uniformemente por todos os órgãos que declaram informações sobre as atividades do governo. Um exemplo de boa prática na definição dos limites do governo é a utilização do *Sistema Europeu de Contas*, 1995 (SEC) nas estatísticas econômicas dos países da União Européia.²¹

Boxe 2. Instituições sem Fins Lucrativos não Mercantis

A identificação das entidades do governo às vezes é difícil. Por exemplo, podem existir entidades com personalidade jurídica distinta, grau elevado de autonomia do executivo, inclusive na composição de suas despesas, e uma fonte direta de receita por intermédio de transferência ou vinculação de receita. Se, porém, essas entidades realizarem atividades não mercantis, forem financiadas principalmente por impostos (ou outras transferências obrigatórias), e/ou forem controladas por uma entidade do governo, elas constituem, de fato, entidades do governo, devendo ser incluídas na definição formal das operações do governo. Essas entidades são instituições sem fins lucrativos (ISFL) não mercantis, e devem ser incluídas nas operações do governo geral.

Os governos podem decidir usar ISFL não mercantis, ao invés de órgãos públicos, para realizar determinadas atividades por considerarem as primeiras mais isoladas, mais objetivas e menos sujeitas a pressões políticas. Bons exemplos são os institutos de pesquisa e desenvolvimento ou para a definição e manutenção de normas de saúde, segurança, educação ou meio ambiente. Algumas ISFL não mercantis podem ser criadas por motivo de eficiência, caso as exigências legais aplicáveis ao governo sejam um empecilho ao seu funcionamento. A determinação do controle do governo sobre as operações de uma entidade exige um certo nível de julgamento, e baseia-se na capacidade daquele de definir a orientação geral de política, seja por dispor do direito de nomear os administradores da ISFL ou por meios financeiros. Segundo o *GFSM 2001*, o governo é a principal fonte de financiamento da ISFL quando a maioria de seus recursos operacionais provém de uma unidade do governo ou de receitas tributárias vinculadas.

A transparência fiscal exige que todas as ISFL não mercantis (às vezes também denominadas entidades autônomas) sejam incluídas na documentação orçamentária e nos relatórios sobre as atividades do governo geral. Os módulos fiscais do ROSC mostram que muitos países não cumprem esse requisito. Em alguns países, esses tipos de entidades realizam um volume significativo de atividades fiscais, e a sua exclusão das estatísticas do governo geral provoca grandes distorções na compreensão das dimensões e do alcance do governo, podendo levar à subestimação da atuação deste em setores chaves, como a saúde e a educação. Ademais, a existência de ISFL não mercantis e entidades autônomas que realizam uma gama variada de atividades, algumas mercantis, outras não mercantis, costuma resultar em definições diferenciadas do governo geral por diferentes órgãos públicos, o que muito dificulta a interpretação e conciliação dos diferentes relatórios estatísticos.

²¹ Ver <http://www.europa.eu.int/comm/eurostat>.

Funções dos poderes executivo, legislativo e judiciário

1.1.2 As atribuições fiscais dos poderes executivo, legislativo e judiciário devem ser bem definidas.

39. O Código requer que se definam claramente as funções dos diferentes poderes públicos na gestão das finanças públicas, mas não defende uma estrutura específica de governo em função dos possíveis problemas a enfrentar na gestão fiscal. As relações entre os diferentes poderes públicos variam amplamente de país para país e muitas vezes mudam à medida que os sistemas políticos e administrativos evoluem. Alguns estudos recentes ilustram a grande influência das instituições orçamentárias sobre os resultados fiscais.²² A autoridade dos diferentes poderes em diferentes estágios do processo orçamentário deve ser claramente definida na constituição ou na legislação orçamentária. É possível, por exemplo, atribuir ao executivo a autoridade para conduzir a política fiscal nos casos em que o orçamento do exercício não tenha sido adotado pelo legislativo antes do início do exercício ao qual ele se refere.

40. A autoridade e os limites da atuação de cada um dos três poderes relativamente às alterações feitas no orçamento durante o exercício devem ser claramente especificados no quadro jurídico. Em sistemas presidencialistas (em oposição a parlamentaristas) é mais comum o legislativo apresentar propostas de alteração do projeto de orçamento. Nesse caso, tanto o projeto de orçamento submetido pelo executivo ao legislativo quanto o orçamento final aprovado pelo legislativo devem ser divulgados ao público para que cada poder público seja responsabilizado por sua participação no processo orçamentário.

41. Os poderes legislativo e judiciário devem desempenhar um papel ativo para assegurar a disponibilização e integridade das informações fiscais.²³ Pode ser instituída, por exemplo, uma comissão do legislativo para fiscalizar a condução da política fiscal e facilitar a participação da sociedade civil nas deliberações orçamentárias (por exemplo, recebendo as sugestões apresentadas pelo público). No que diz respeito ao poder judiciário, os contribuintes, bem como os beneficiários de serviços públicos específicos, aposentadorias ou outros tipos de pensões, devem ser capazes de contestar a legalidade de uma decisão recorrendo aos tribunais. Em alguns casos, as decisões dos tribunais têm um impacto fiscal significativo.

²² Ver, por exemplo, Alesina e Perotti (1995 e 1999) e Stein, Talvi e Grisanti (1998). Esses estudos mostram que o desempenho fiscal na Europa e na América Latina melhora com a adoção de procedimentos orçamentários que concentram a autoridade no poder executivo (e, dentro do executivo, no ministério das finanças) e são mais transparentes.

²³ O Código não diz, porém, se o legislativo deve ou não ter poder para modificar o orçamento apresentado pelo executivo. Essa questão transcende a esfera da transparência. Alesina e Perotti (1999) discutem os efeitos dos diferentes graus de poder para modificar o orçamento atribuídos ao legislativo.

Responsabilidades dos diferentes níveis de governo

1.1.3 A divisão de responsabilidades entre os diferentes níveis de governo, bem como as relações entre eles, devem ser claramente especificadas.

42. A delimitação clara de funções dentro do governo é essencial para a transparência. Em termos mais amplos, é necessário definir a atribuição do poder de tributar e de contrair dívida e da responsabilidade pela execução das despesas entre os diferentes níveis de governo. A estrutura intergovernamental varia muito de país para país, desde a federação, na qual cada estado ou província tem poderes significativos, às formas unitárias de governo. Esse cenário se torna ainda mais complexo no nível local, com a inclusão de muitas estruturas formais ou informais de governo. Mesmo quando as estruturas governamentais parecem semelhantes, há inúmeras variações na forma pela qual são atribuídos os poderes de arrecadar receitas e contrair financiamento e a responsabilidade pela execução das despesas. Também pode haver grandes variações ao longo do tempo. A transparência fiscal exige que a atribuição de poderes e responsabilidades seja baseada em princípios claros, definidos em leis ou na constituição. Os poderes e responsabilidades atribuídos a cada nível de governo devem ser exercidos de maneira aberta e coerente.

43. As receitas compartilhadas e transferências intergovernamentais, se existentes, devem ser claramente especificadas, de preferência com base em critérios e fórmulas estáveis, e não em negociações ou critérios arbitrários. Infelizmente, é comum as transferências serem negociadas a cada ano, uma prática que não é nem estável nem transparente. A opção mais transparente para a repartição das transferências fiscais intergovernamentais é por meio de uma fórmula com parâmetros bem definidos. A distribuição baseada nas “necessidades”, num contexto em que não se define propriamente o que constitui “necessidade”, expõe o processo a decisões subjetivas e reduz a transparência. As doações a projetos também são, por natureza, mais subjetivas, mas podem ser mais transparentes se os critérios e as bases para a tomada de decisões forem divulgados ao público.

44. A transparência fiscal dos níveis infranacionais de governo e das relações entre eles é particularmente importante nos países que estão em vias de descentralizar as responsabilidades fiscais. A descentralização tornou-se uma estratégia popular, baseada no pressuposto de que os níveis inferiores de governo estão em melhores condições para atender a demanda e as necessidades locais a um custo mais baixo. Muitos países adotaram recentemente leis que definem ou redefinem as responsabilidades dos diferentes níveis de governo.²⁴ Nessas circunstâncias, aumentam as chances de duplicação de responsabilidades e ambigüidade na atribuição de receitas e despesas. Além disso, a maioria dos países que adotaram a descentralização promulgou novas leis sobre a partilha de receitas e as transferências intergovernamentais para lidar com o problema das desigualdades entre as

²⁴ **Mozambique** instituiu recentemente um novo quadro institucional para reger as relações intergovernamentais, com regras relativamente claras e simples (ver o módulo fiscal do ROSC de 2001, parágrafo 5). Na **Colômbia**, a legislação define de maneira clara e transparente o montante de recursos a serem transferidos, as regras para a expansão dos recursos transferidos e os critérios que se aplicam à distribuição dos recursos entre os departamentos, distritos e municípios (ver o módulo fiscal do ROSC de 2003, Boxe 1).

regiões. Por último, a eficácia dessa estratégia depende em enorme medida da capacidade dos cidadãos de exigir a prestação de contas por parte das autoridades locais. A responsabilização dos governos locais é afetada por diversos fatores, sendo um dos principais a qualidade e disponibilidade de informações fiscais na esfera local. Quanto mais descentralizadas as decisões sobre receitas e gastos, tanto mais importante será garantir que os níveis inferiores de governo também adotem boas práticas de transparência fiscal.

45. Nos países em que as receitas dos recursos naturais são significativas, a distribuição dos recursos entre os níveis de governo assume novas dimensões. Os acordos de cessão ou partilha da receita desses recursos entre o governo central e os níveis inferiores de governo devem ser bem definidos, e toda modificação no sistema deve estar subordinada a regras e procedimentos claros.²⁵ Há diversos argumentos em favor da manutenção do controle dos recursos naturais na esfera nacional, tais como a capacidade de controlar os gastos e poupar a receita extraordinária e de facilitar a harmonização de políticas para atingir os objetivos macroeconômicos. Em muitos casos, porém, as receitas dos recursos naturais são controladas pelos governos infranacionais ou são utilizadas para financiar as suas atividades. Nos países em que esses níveis de governo gozam de um grau elevado de independência, a formulação de um sistema transparente de repartição de receitas que atinja a todos os objetivos é uma tarefa complexa.

46. O governo central precisa dispor de informações corretas sobre as atividades fiscais dos níveis inferiores de governo para que componha um quadro completo das atividades da administração pública. Isso é especialmente importante quando os governos infranacionais têm acesso a empréstimos, inclusive de credores internacionais. Em muitos países, o governo central arca com um passivo contingente implícito relativo à dívida dos níveis infranacionais de governo, e o monitoramento dos governos infranacionais é indispensável nesses casos. Na prática, porém, isso pode ser problemático, porque muitos governos infranacionais não fornecem dados fiscais tempestivos e de boa qualidade. Além disso, eles podem ter passivos ocultos, tais como pagamentos em atraso não monitorados, ou passivos contingentes relativos a empresas públicas locais. Em alguns países, as leis de responsabilidade fiscal contêm disposições relativas à declaração de dados dos governos infranacionais e outras exigências semelhantes.²⁶ Quando os governos infranacionais tornam-se superendividados, exigindo operações de resgate pelo governo central, esse resgate normalmente envolve acordos com os governos infranacionais para garantir a melhoria da sua posição fiscal, até que tenham

²⁵ A **Nigéria** firmou acordos sobre fórmulas de partilha das receitas do petróleo e gás natural, que envolvem os governos federal, estaduais e locais. Os desembolsos a todas as entidades territoriais são publicados mensalmente no endereço <http://www.fmf.gov.ng>. A fim de administrar o impacto macroeconômico dos recursos petrolíferos, decidiu-se, por consenso, limitar a liberação de receitas petrolíferas para o orçamento e poupar as receitas que superassem um preço de referência do petróleo definido no orçamento.

²⁶ No **Peru**, a *Lei de Responsabilidade Fiscal e Transparência* de 2003 exige que o governo central garanta a dívida externa contraída pelos governos infranacionais; essa dívida externa é utilizada unicamente para financiar o investimento público. As relações dívida/receitas correntes e serviço da dívida/receitas correntes não podem ultrapassar 100% e 25%, respectivamente, para cada governo local, e a média trienal do saldo primário dos governos infranacionais tem de ser positiva.

condições de reembolsar o governo central. Sempre que forem firmados acordos dessa natureza, os seus termos e condições devem ser amplamente divulgados.

Relações entre o governo e as empresas públicas

1.1.4 As relações entre o governo e as empresas públicas devem se basear em dispositivos bem definidos.

47. A transparência fiscal exige que as relações financeiras entre o governo e as empresas públicas sejam claramente enunciadas. Em especial, considerando que o governo detém controle total ou parcial das empresas públicas, deve-se deixar bem claro quais as expectativas quanto aos procedimentos para definir a transferência de lucros ou pagamento de dividendos ao governo. O relatório anual da empresa pública deve apresentar informações detalhadas sobre o lucro total, os lucros não distribuídos, qualquer outra destinação dos lucros e os montantes transferidos para o orçamento; essas informações também devem ser incluídas na documentação do orçamento anual. Em alguns países, os lucros podem ser transferidos para fundos extra-orçamentários, utilizados diretamente para financiar ou adquirir um bem público, ou mesmo ser pagos em bens ou mercadorias para uso do governo. Para fins de transparência fiscal, todos os pagamentos efetuados pelas empresas públicas, sejam eles de impostos, *royalties*, dividendos ou lucros, devem ser divulgados no orçamento anual da empresa e também na documentação orçamentária. Todos os pagamentos em bens e serviços devem ser incluídos no orçamento pelo seu valor de mercado. De maneira análoga, toda transferência feita pelo governo à empresa pública deve ser incluída no orçamento anual. Nesse caso, também, tanto o orçamento quanto os relatórios anuais da empresa pública devem refletir as transferências do governo.

48. As empresas públicas ou, mais raramente, entidades privadas, desempenham algumas funções em nome do governo, as quais se denominam atividades para-fiscais. As atividades para-fiscais podem ter implicações importantes para a política pública e para a posição financeira do governo geral, mas seus efeitos fiscais normalmente não são apresentados nos relatórios do governo geral. Por exemplo: as instituições financeiras ou comerciais podem ser instruídas a conceder empréstimos a taxas subsidiadas, e o componente de subsídio representa uma perda para a instituição. Se, porém, o governo tivesse concedido um subsídio direto à atividade, esse subsídio teria sido incluído no orçamento do governo como tal, e o custo dessa política teria sido transparente. Assim, as atividades para-fiscais são uma forma não transparente de implementar uma política fiscal que dá origem a um risco fiscal significativo. Os custos das atividades para-fiscais serão cobertos pelo orçamento, seja por intermédio da redução nas transferências de lucros ou, no futuro, pela necessidade de subsidiar ou recapitalizar a empresa pública. Portanto, uma das principais características da transparência fiscal é a abertura na realização de todas as atividades fiscais, onde quer que elas aconteçam.

49. As responsabilidades fiscais em geral devem ser assumidas pelos órgãos governamentais; todavia, como é possível que as empresas públicas também executem atividades não comerciais em nome do governo, a transparência fiscal exige que os relatórios anuais das empresas públicas identifiquem essas atividades. Uma maneira de eliminar as atividades para-fiscais seria pela inclusão dos seus custos no orçamento, quer pela realização

de uma transferência orçamentária bem definida à empresa pública, quer pelo subsídio orçamentário direto da atividade.²⁷ O custo e a transferência associada do governo também devem ser incluídos abertamente nas demonstrações financeiras e relatórios anuais da empresa pública. Esses dispositivos claros reduziram o risco de que o setor público em geral, e as empresas públicas em particular, venham a necessitar de auxílio financeiro inesperado por terem sido chamadas a cumprir objetivos de política fiscal.

50. Também se verifica o oposto dessa situação, em que órgãos do governo prestam serviços comerciais e, por conseguinte, obtêm rendimentos de atividades comerciais. Essa situação era particularmente comum nas economias em transição, nas quais um dos legados do planejamento central era a indefinição dos limites entre as atividades dos setores público e privado. Se um órgão do governo realiza funções bancárias ou comerciais, a transparência fiscal exige que estas sejam identificadas, acompanhadas dos objetivos políticos das atividades em questão. O orçamento do órgão público deve indicar os rendimentos e os custos da prestação das atividades comerciais. Em muitos casos, o próprio órgão público é responsável pela supervisão regulamentar das atividades que realiza. A fim de evitar esse tipo de conflito de interesses e definir claramente as responsabilidades fiscais do governo, as atividades comerciais das entidades governamentais devem ser privatizadas ou atribuídas uma empresa pública que não desempenha funções de regulamentação.

O governo geral e o banco central^{28, 29}

51. A principal responsabilidade do banco central é a condução da política monetária do governo. Cada vez mais, as responsabilidades dos bancos centrais estão sendo definidas de modo a dar-lhes o máximo de autonomia num quadro que garanta a prestação de contas de suas atividades.³⁰ Em muitos países, as leis que regem o banco central salientam a independência operacional do banco e proíbem ou restringem suas ações no tocante ao financiamento direto do déficit fiscal.³¹ Nesses países, toda atividade em nome do governo é realizada em bases comerciais ou, no mínimo, de recuperação dos custos.

²⁷ No **Azerbaijão**, os subsídios aos combustíveis oferecidos pela empresa nacional de petróleo, SOCAR, foram finalmente incluídos no orçamento através do reconhecimento do seu montante, enquanto a SOCAR passou a receber um crédito pelo imposto devido, no mesmo montante (ver atualização do módulo fiscal do ROSC de 2005, Seção II).

²⁸ No Código, e doravante no Manual, as referências às empresas públicas financeiras não incluem o banco central. Devido à especial importância do banco central para a análise fiscal, é importante distingui-lo claramente das demais empresas públicas financeiras.

²⁹ As relações entre o banco central e o governo devem ser coerentes com os princípios do *Código de Boas Práticas para a Transparência nas Políticas Monetária e Financeira* do Fundo Monetário Internacional.

³⁰ Na **Suécia**, o banco central praticamente não se envolve em atividades para-fiscais, e a sua independência é garantida pelas emendas à lei bancária de 1997 (ver o módulo fiscal do ROSC de 2000, parágrafo 20).

³¹ São exemplos a **Moldávia**, a **Mongólia** e o **Brasil**. Mesmo que o investimento direto seja proibido, é possível que o banco central adquira títulos do governo no mercado aberto, ou influencie a demanda desses títulos de outras formas (p.ex., exigindo que sejam usados para cumprir o requerimento de reserva compulsória).

52. Em alguns países, porém, diversas atividades realizadas pelos bancos centrais são de natureza parafiscal. As atividades parafiscais podem abranger operações relacionadas à gestão do sistema financeiro (por exemplo, empréstimos subsidiados e crédito dirigido) ou do sistema cambial (por exemplo, taxas de câmbio múltiplas e depósitos de importação). Os governos podem usar essas operações em substituição a medidas fiscais diretas, e os efeitos econômicos serão análogos. Essas operações afetam o saldo operacional do banco central e, por conseguinte, precisam ser levadas em conta ao se explicar e projetar a posição financeira global. A transparência fiscal exige uma definição clara das relações institucionais entre as operações monetárias e fiscais e das funções de agente financeiro exercidas pelo banco central em nome do governo. Para uma discussão mais detalhada, deve-se consultar o *Código de Boas Práticas para a Transparência nas Políticas Monetária e Financeira*.³²

O governo geral e as empresas públicas financeiras

53. É comum a criação de empresas públicas financeiras para fornecer assistência de natureza parafiscal, como é o caso dos bancos de desenvolvimento que concedem empréstimos a setores específicos a taxas de juros abaixo do mercado. Os governos também usam as instituições financeiras públicas em caráter extraordinário para fornecer assistência parafiscal, por exemplo, por meio de diretrizes de política para a concessão de empréstimos. Embora nos últimos anos um grande número de bancos públicos tenha sido privatizado, esses bancos ainda são uma presença majoritária no setor bancário de muitas economias em desenvolvimento, e é possível que realizem atividades parafiscais.³³

O governo geral e as empresas públicas não financeiras

54. Em muitos países, as empresas públicas não financeiras prestam serviços não comerciais, normalmente mediante a cobrança de taxas que não cobrem os custos dos serviços (como o fornecimento de energia elétrica abaixo do custo a consumidores rurais). Em vários países, também se exige das empresas públicas não financeiras que prestem serviços sociais. Essas atividades não comerciais podem ser custeadas por meio de subsídios cruzados entre diferentes grupos de consumidores e/ou por operações deficitárias que são financiadas pelo orçamento ou por empréstimos. Em alguns casos, certas empresas públicas não financeiras cobram preços excessivamente altos e os lucros excedentes são transferidos para outras empresas ou para o orçamento. Estas práticas confundem as responsabilidades fiscais do governo e a função comercial das empresas públicas não financeiras, fazem com que as relações entre o governo e essas empresas deixem de ser transparentes e dificultam a responsabilização dos administradores das empresas públicas não financeiras pelo seu desempenho. Nesses casos, a melhor prática de transparência fiscal seria a inclusão de uma transferência orçamentária direta para as empresas públicas que cobrisse os custos das atividades parafiscais. Em alguns países, o governo contrata uma empresa pública não financeira para prestar um serviço não comercial em troca de uma transferência orçamentária

³² Ver <http://www.imf.org/external/np/mae/mft/index.htm>.

³³ Ver Goldstein (1997).

explícita que reflete o preço que o governo está disposto a pagar pelo serviço. Contratos semelhantes também podem ser celebrados com empresas públicas financeiras.

55. O Código não se destine diretamente às empresas públicas, mas muitas de suas práticas podem e devem ser seguidas por essas empresas. Elas devem, em especial, operar de maneira aberta; seus relatórios financeiros auditados devem ser apresentados pelo executivo ao legislativo e publicados. As empresas públicas devem cumprir as normas de contabilidade reconhecidas internacionalmente,³⁴ para facilitar a auditoria de suas contas por firmas internacionais de contabilidade. A melhor prática é que as empresas públicas observem os requisitos relevantes de divulgação e transparência do Princípio V dos *Princípios de Governança Corporativa da OCDE* (revisados em 2004). O Boxe 3 apresenta esses requisitos.³⁵

Empresas nacionais de recursos naturais

56. As empresas nacionais de recursos naturais (ENRs) muitas vezes têm a seu cargo operações comerciais e atividades não comerciais, como a prestação de serviços sociais ou de outros serviços que normalmente seriam prestados pelo governo; estão sujeitas a exigências específicas de contratação de funcionários e têm de oferecer produtos abaixo do custo ou do mercado, para consumo interno. A clareza na política fiscal exige que o ministério das finanças supervisione essas atividades não comerciais. Ademais, o custo das atividades, em termos de redução dos dividendos e pagamentos de impostos, deve ser quantificado e divulgado ao público. Também é preciso definir claramente a função regulatória e política da ENR, do ministério setorial e do ministério das finanças. A boa prática recomenda a nítida separação das funções comerciais e não comerciais da ENR e a atribuição aos ministérios do governo da supervisão e das decisões de política sobre as atividades não comerciais.

³⁴ Os principais exemplos são as normas internacionais de informação financeira (NIIF ou IFRS, na sigla em inglês) (<http://www.iasb.org/Home.htm>) ou os princípios de contabilidade geralmente aceitos (GAAP) dos Estados Unidos (<http://cpaclass.com/gaap/gaap-us-01a.htm>). O comitê do setor público da Federação Internacional de Contadores emitiu uma diretriz afirmando que as NIIF são aplicáveis às empresas públicas.

³⁵ No **Reino Unido**, as empresas públicas não financeiras operam em bases comerciais, e os custos das atividades não comerciais são compensados e refletidos no orçamento. Em alguns países, como **França, Chile, Honduras e Brasil**, as atividades para-fiscais foram reduzidas consideravelmente com a realização de transferências orçamentárias diretas relativas a determinadas atividades não comerciais realizadas pelas empresas públicas (ver o módulo fiscal do ROSC referente à **França** (2000, parágrafo 2); **Chile**, (2003, parágrafo 5); **Honduras** (atualizado em 2004, parágrafo 4) e **Brasil** (2001, parágrafo 11).

Boxe 3. Princípios de Governança Corporativa da OCDE: Princípio V sobre Divulgação e Transparência

A estrutura de governança corporativa deve assegurar a divulgação precisa e tempestiva de todas as questões relevantes a respeito da organização, incluindo sua situação financeira, desempenho, estrutura societária e governança.

1. A divulgação deve incluir, mas não se limitar a, informações significativas sobre:

- Resultados financeiros e operacionais da empresa.
- Objetivos da empresa.
- Principais acionistas e detentores do direito a voto.
- Política de remuneração dos membros do conselho e principais executivos, informações sobre os membros do conselho, tais como suas qualificações, o processo seletivo, outros cargos de direção que ocupam e se sua atuação é vista como independente do conselho.
- Fatores de risco previsíveis.
- Questões relativas aos empregados e outras partes interessadas.
- Estrutura e políticas de governança, com destaque para o conteúdo do código ou política de governança, se houver, e o processo para a sua implementação.

2. As informações devem ser preparadas e divulgadas em conformidade com normas de alta qualidade de divulgação de dados contábeis, financeiros e não financeiros.

3. Uma auditoria anual deve ser realizada por auditores independentes de comprovada competência, para proporcionar uma garantia externa e objetiva a respeito da forma pela qual as demonstrações financeiras foram preparadas e apresentadas.

4. Os canais utilizados para a divulgação das informações devem proporcionar aos usuários acesso razoável, tempestivo e econômico às informações relevantes.

57. É importante que as ENRs estejam sujeitas às mesmas normas de governança que se aplicam a outras empresas (ver Boxe 4), inclusive a que exige a divulgação das demonstrações contábeis auditadas. As demonstrações preparadas segundo as melhores práticas discriminariam todos os pagamentos ao orçamento na forma de impostos, *royalties*, dividendos, ou mesmo pagamentos em bens e serviços.³⁶ Toda transferência do governo à empresa de recursos naturais deve ser divulgada. Por exemplo, em alguns países, o governo tem de contribuir para a cobertura de parte dos custos de produção de empreendimentos conjuntos com empresas privadas (o que se denomina *cash calls*) por intermédio das ENRs, e estas têm de prestar contas pelo uso das contribuições do governo.

³⁶ Ver no *Guia para a Transparência da Receita dos Recursos Naturais* uma discussão mais detalhada desses assuntos e outros exemplos de atividades para-fiscais realizadas pelas empresas nacionais de recursos naturais.

**Boxe 4. Características dos Regulamentos Transparentes:
Recomendações de Políticas da OCDE**

- Os regulamentos devem identificar claramente os objetivos de política, ser expressos em termos claros e simples e ter uma base jurídica sólida.
- Em muitos casos é aconselhável a consulta junto ao público sobre novos regulamentos.
- Os procedimentos para a aplicação dos regulamentos devem ser abertos e não discriminatórios. Devem se aplicar igualmente ao setor público e ao setor privado e conter procedimentos de recurso.
- A superposição de responsabilidades entre autoridades regulatórias deve ser minimizada.
- Os regulamentos e seu impacto devem ser avaliados periodicamente em relatórios para publicação.

Envolvimento do governo no setor privado

1.1.5 As relações entre o governo e o setor privado devem ser conduzidas de forma aberta, com base em normas e procedimentos claros.

58. O governo regulamenta o setor privado de várias maneiras, e a transparência nas operações do governo seria pouco útil se não houvesse clareza em todos os tipos de interação regulatória com o setor privado.

Regulamentação do setor privado não bancário

59. Os governos estão cada vez mais cômicos da necessidade de transparência nas práticas regulatórias. Esse aspecto da regulamentação é reconhecido abertamente nas *Recomendações de Política sobre a Reforma Regulatória*, da OCDE, que também trata da eficácia da regulamentação.³⁷ A melhor prática é que essas recomendações sejam implementadas na sua totalidade.

60. Há outras atividades que o setor privado empreende, por determinação do governo ou em conjunto com este, e que devem respeitar as características da regulamentação transparente. Essas atividades incluem a imposição de custos de conformidade na coleta de impostos das empresas privadas e pessoas físicas, contribuições compulsórias às empresas privadas que prestam serviços nas áreas de pensão, assistência médica e seguros para idosos, e projetos de infra-estrutura financiados pelo setor privado. Se as mudanças nas políticas ou nos regulamentos oneram consideravelmente os cidadãos ou contribuintes, deve-se conceder um prazo razoável para o cumprimento das novas leis ou regulamentos. Para isso, é preciso tornar público o material explicativo para a aplicação de novas leis e regulamentos e instituir mecanismos de resposta às consultas dos contribuintes (p. ex., por meio da criação de uma repartição com essa finalidade). Alguns países avançados passaram recentemente a exigir

³⁷ Para mais detalhes, ver http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_37421_1_1_1_1_37421,00.html.

que, a cada nova lei ou modificação na legislação tributária, publique-se também um demonstrativo do custo do cumprimento das medidas propostas.³⁸

Intervenção do governo no setor bancário

61. A regulamentação do setor bancário — e do setor financeiro em geral — pelo governo também deve se basear em objetivos claros de política. Uma estrutura apropriada para a regulamentação bancária, especialmente aquela apresentada nos *Princípios Fundamentais para a Supervisão Bancária Eficaz*, do Comitê da Basileia,³⁹ e a maior transparência na divulgação de informações sobre o envolvimento do governo no setor bancário, inclusive uma justificativa para cada modalidade de intervenção, são componentes essenciais de uma estrutura que promova a estabilidade do setor financeiro. *O Código de Boas Práticas de Transparência nas Políticas Monetária e Financeira*, do FMI, contém boas práticas detalhadas para os órgãos financeiros públicos responsáveis pela regulamentação, supervisão e fiscalização do sistema financeiro e de pagamentos.

Participação direta

62. O governo também intervém na economia mediante a aquisição de participação em empresas ou bancos comerciais. Toda participação do governo deve ser identificada na documentação orçamentária. A prática 1.2.5 apresenta uma discussão da gestão transparente dos ativos e a prática 3.1.5 trata dos requisitos de declaração de dados sobre os ativos financeiros, inclusive a participação no capital de empresas privadas. A compra e venda de ações deve ser explicada com clareza na documentação do orçamento (ver também prática 4.2.4) e os objetivos de política a serem atendidos mediante a participação do governo devem ser explicados.

63. A participação direta em projetos de desenvolvimento de recursos nacionais é comum, porém não costuma ser muito transparente. Conforme observado no Guia, a participação pode ser adquirida em condições comerciais, ou por intermédio da compra de concessionárias, que pode incluir a aquisição de participação em troca de um montante de impostos devidos, ou outras transações, muitas vezes complexas. Como regra geral, as condições favoráveis de participação do governo normalmente têm uma contrapartida em outra área, seja na forma de declínio dos lucros ou da receita tributária. Nesses casos, a transparência exige não só a divulgação da participação mas também uma tentativa de calcular o custo total das concessões de contrapartida.

³⁸ Na **Austrália**, esses demonstrativos são denominados “compliance cost impact statements”.

³⁹ Ver *Basel Committee on Banking Supervision* (1997). Trata-se de uma das normas fundamentais promovidas pelo Programa de Avaliação do Setor Financeiro (FSAP). No FSAP, técnicos do Banco Mundial e do FMI consideram a observância das normas relevantes do setor financeiro um ponto de partida para um exame mais abrangente da estabilidade do setor.

Quadro para a Gestão das Finanças Públicas

1.2 A gestão das finanças públicas deve inscrever-se num quadro jurídico, regulatório e administrativo claro e aberto.

64. O Código apresenta boas práticas com referência: 1) à abrangência das leis, regulamentos e procedimentos administrativos; 2) à arrecadação de receitas; 3) aos comentários públicos sobre mudanças nas leis ou regulamentos; 4) aos acordos contratuais e 5) à gestão dos ativos e passivos.

65. Os requisitos básicos desse princípio visam garantir que

- nenhum recurso público será gasto até que se comprove publicamente a existência de autorização de verbas pelo legislativo.
- a arrecadação de receitas seja regida por leis e regulamentos claros e amplamente acessíveis.

Abrangência das leis, regulamentos e procedimentos administrativos

1.2.1 A arrecadação, o empenho e o gasto de recursos públicos devem ser regidos por leis abrangentes nas esferas orçamentária e tributária, bem como por outras leis, regulamentos e normas administrativas concernentes às finanças públicas.

66. Um dos fundamentos da transparência fiscal é a necessidade de se estabelecer uma base sólida para a implementação das políticas fiscais. Isso pode ser alcançado através da clareza de propósitos e de um quadro abrangente para a gestão das finanças públicas, abrangendo as leis, os regulamentos e a administração. A transparência fiscal exige que o quadro jurídico das atividades fiscais evite a complexidade demasiada e as oportunidades de arbitrariedade por parte do governo. Conforme observado na prática 3.1.3, o quadro também deve prever a divulgação das atividades fiscais e de todos os mecanismos parafiscais. Embora a clareza das leis e regulamentos seja indispensável para a transparência fiscal, a sua correta aplicação prática é igualmente importante. A experiência adquirida com os módulos fiscais do ROSC mostra que o ponto mais vulnerável geralmente é a implementação eficaz das leis e regulamentos, e não as próprias leis.

Fundamentação legal sólida para a arrecadação

67. O quadro constitucional de quase todos os países incorpora o princípio de não cobrar imposto algum sem base legal explícita (embora haja diferenças na forma de aplicar esse princípio).⁴⁰ É imperioso para a transparência fiscal que a tributação obedeça aos ditames da lei e que a aplicação administrativa da legislação tributária esteja subordinada a salvaguardas processuais, como os direitos dos contribuintes e os procedimentos de contencioso

⁴⁰ O termo “imposto”, tal como empregado nesta seção, refere-se a qualquer pagamento compulsório exigido por lei, inclusive os direitos alfandegários.

tributário.⁴¹ A legislação tributária deve ser bem específica ao definir a competência e as limitações da administração tributária no tocante à realização de buscas nas propriedades dos contribuintes, requisição de informações de contribuintes e terceiros (inclusive bancos), aplicação de métodos indiretos de apuração do lucro e das vendas e cobrança de *impostos atrasados*. Deve-se assegurar aos contribuintes o direito de contestar o lançamento de impostos sobre a propriedade ou a riqueza, ou qualquer outra decisão tributária. Assim como ocorre com as leis orçamentárias, o quadro jurídico para a tributação deve ser desenvolvido de forma a refletir a capacidade administrativa.

68. A prática dos países apresenta grandes variações no tocante à localização das disposições administrativas da legislação tributária. Em alguns países, cada lei tributária substantiva (p. ex., do imposto de renda ou IVA) contém todas as disposições necessárias para a sua administração. Nos países que organizam todas as suas leis num único código tributário, as disposições sobre a administração tributária podem ser encontradas num ou mais títulos do código. Outros países têm uma espécie de lei da administração tributária ou lei geral de tributação. Nesse tipo de arranjo, a lei geral ou de administração tributária contém as disposições administrativas comuns a todas as leis tributárias, e cada lei substantiva contém as regras administrativas pertinentes ao imposto em questão.

69. As leis tributárias devem ser bem organizadas e incorporar todos os elementos necessários para definir a obrigação tributária e estabelecer os procedimentos para a arrecadação de impostos. A fim de limitar a extensão e a complexidade das leis tributárias, geralmente é preferível que a explicação dos poderes da administração tributária seja pormenorizada em diretrizes administrativas, pronunciamentos de política ou resoluções publicadas, em vez de ser incorporada em detalhes na legislação propriamente dita (para mais informações, ver prática 1.2.3).

70. A legislação tributária deve atribuir os seguintes direitos ou proteções aos contribuintes: i) confidencialidade — o direito de que suas informações pessoais sejam tratadas com o mais elevado sigilo pelas autoridades tributárias; ii) notificação — o direito de ser notificado do lançamento do imposto, de decisões por sentença, ou de qualquer processo de cobrança contra os ativos do contribuinte; iii) explicação — o direito a uma explicação dos motivos para a cobrança de um imposto de uma determinada maneira e para a decisão homologada por sentença; iv) recurso — o direito de interpor um recurso administrativo independente e um recurso de uma decisão final e v) representação — o direito de ser representado por um profissional qualificado (advogado, contador, etc.) em suas negociações com a administração tributária. Esses direitos devem ser estipulados em leis, ou podem ser incorporados a um estatuto ou documento equivalente que seja utilizado para comunicar os direitos dos contribuintes e para assegurar que as autoridades tributárias prestem contas pelo seu desempenho, inclusive no tocante à discricionariedade administrativa.

⁴¹ Na **República da Coreia**, por exemplo, os impostos são cobrados rigorosamente em conformidade com a lei, a legislação tributária é acessível e específica os direitos dos contribuintes, os procedimentos sobre disputas tributárias e a aplicação da legislação pertinente. Os contribuintes podem recorrer das decisões por meio de procedimentos internos de resolução de disputas, recursos junto ao Tribunal Tributário Nacional e, em última instância, apelando para o judiciário (ver o módulo fiscal do ROSC de 2001, parágrafo 8).

71. A arrecadação de receitas alfandegárias e não tributárias, como direitos, taxas e tarifas, também deve ter fundamentação legal. A legislação específica também deve enunciar os direitos dos cidadãos, os procedimentos para resolução de disputas e os poderes e limitações dos órgãos envolvidos na arrecadação dessas receitas. Todas essas medidas de receitas devem ser facilmente acessíveis ao público, e devem se manter estáveis ao longo do tempo, para que sua existência e finalidade sejam conhecidas pelo público.

Regime fiscal dos setores de recursos naturais

72. Os governos arrecadam receitas das empresas de recursos naturais de diversas maneiras, como a cobrança do imposto de renda, *royalties*, bônus de assinatura e/ou *profit oil* no caso de acordos de partilha de produção. Dá-se o nome de regime fiscal à combinação de instrumentos empregados para arrecadar receitas. Num extremo dos possíveis regimes fiscais, as empresas de recursos naturais estão sujeitas ao mesmo regime que outros setores, com o acréscimo de *royalties* ou algo equivalente. A inclusão de disposições relativas ao imposto sobre os rendimentos do petróleo na lei tributária geral contribui para um grau elevado de transparência. No outro extremo, utilizam-se diversos instrumentos e alíquotas numa abordagem individualizada. Segundo o *Guia para a Transparência da Receita dos Recursos Naturais*, a transparência fiscal exige que o quadro de políticas do governo e a fundamentação jurídica da tributação e dos acordos de partilha de produção com as empresas de recursos naturais sejam apresentados ao público de maneira aberta e compreensível. Quanto mais complexo e discricionário for o sistema, mais difícil será atingir a transparência fiscal.

73. Os investidores desejam se proteger contra mudanças desfavoráveis, um motivo pelo qual os acordos com empresas privadas muitas vezes incluem cláusulas de estabilidade fiscal. Essas cláusulas “congelam” o sistema tributário no momento do acordo ou prevêm alguma compensação na eventualidade de mudanças na tributação. Embora reduzam o risco para os investidores e, talvez, aumentem o fluxo de investimento, essas cláusulas limitam a flexibilidade da política tributária, e podem ter um impacto sobre a formulação geral do sistema tributário. A existência e as possíveis implicações dessas cláusulas devem ser claramente comunicadas ao público.

Utilização de fundos e recursos públicos

74. A eficácia do orçamento depende de sua firme sustentação nas leis e em regulamentos e práticas administrativas acessórias. Muitos países têm uma lei do sistema orçamentário que proporciona a fundamentação legal para a formulação, aprovação e execução do orçamento. Em alguns países, trata-se de uma lei orgânica, que tem precedência sobre as leis ordinárias. A importância relativa das leis orçamentárias, regulamentos e práticas administrativas codificados varia amplamente entre os países.⁴² A despeito das diferenças, há elementos importantes que devem estar presentes em todos os quadros jurídicos/administrativos. Todos os gastos devem ser aprovados pelo legislativo mediante uma dotação de verbas;

⁴² Para uma discussão mais detalhada das tradições legais dos sistemas orçamentários, ver OECD (2004b).

o orçamento deve ser abrangente, cobrindo todas as transações do governo central (embora, possivelmente, por intermédio de fundos diferentes); as transações orçamentárias devem ser apresentadas em valores brutos; deve-se nomear um ministro ou outra autoridade que seja responsável pelas finanças públicas, com poderes efetivos para gerir o orçamento; cabe a cada órgão prestar contas dos recursos que arrecadam e/ou utilizam; os fundos ou reservas para contingências devem estipular condições claras e específicas para o uso desses recursos e devem-se elaborar relatórios, a serem submetidos ao legislativo e ao público em geral após seu exame por auditores independentes, que demonstrem abertamente o emprego dos recursos públicos.

75. Os princípios básicos de gestão orçamentária comumente são incorporados numa lei do sistema orçamentário (que pode ter força constitucional, ou quase constitucional). Essa lei muitas vezes é apoiada por leis específicas que regem as operações do Tesouro ou a gestão da dívida pública. Se ainda não houver um quadro jurídico abrangente, este deve ser desenvolvido num ritmo compatível com a capacidade política e administrativa.⁴³ As deficiências na capacidade institucional e administrativa muitas vezes impedem a aplicação das leis e regulamentos. Acresce que as economias em transição encontram-se em estágios variados de desenvolvimento de uma base legislativa para seus processos orçamentários, mas muitas delas têm dificuldade para implementar políticas fiscais realistas e controlar a execução orçamentária na prática. Nesses países, o trabalho de criação de um quadro jurídico sólido deve ser amparado pelo desenvolvimento das capacidades, para que esse quadro se traduza em orçamentos realistas.

76. A propriedade legal dos recursos do solo de uma nação também deve constar do quadro jurídico básico. Ela normalmente é definida pela constituição, mas também pode ser coberta por leis nacionais ou mesmo leis infranacionais. Na maioria dos países, os recursos do subsolo pertencem ao estado soberano, o qual pode outorgar a entidades privadas o direito de acesso a esses recursos. Como observa o Guia, o poder de outorgar direitos de exploração, produção e venda desses recursos deve ser estabelecido de maneira clara em leis, regulamentos e procedimentos que abranjam todos os estágios de desenvolvimento dos recursos. Nesse aspecto, a clareza do quadro jurídico proporciona uma proteção importante aos investidores privados e ajuda a garantir que a exploração dos recursos naturais beneficie toda a nação. As leis e regulamentos devem garantir que as receitas e a acumulação de riquezas sejam geridas de forma transparente por intermédio do processo orçamentário. As melhores práticas legislativas seriam a padronização dos acordos e condições de exploração, desenvolvimento e produção, com uma margem mínima de discricionariedade das autoridades; o recurso à arbitragem internacional para a resolução de disputas e a divulgação individualizada dos acordos e contratos de produção.

⁴³ Muitos países em desenvolvimento herdaram seus sistemas jurídicos da Europa continental, onde a legislação sobre a gestão financeira pública depende de princípios e procedimentos orçamentários que são codificados em detalhes na lei, ou da Grã-Bretanha, onde o modelo legislativo tende a impor exigências genéricas, enquanto as instruções regulatórias ou administrativas definem os pormenores dos procedimentos orçamentários.

Arrecadação de receitas

1.2.2 A legislação e regulamentação aplicável à arrecadação de receitas tributárias e não tributárias, bem como os critérios que norteiam a discricionariedade administrativa na sua aplicação, devem ser acessíveis, claros e compreensíveis. Os recursos contra as obrigações tributárias ou não tributárias devem ser avaliados em tempo hábil.

Acessibilidade e compreensibilidade

77. As leis, regulamentos e outros documentos relativos à interpretação administrativa da legislação da receita devem ser acessíveis ao público em geral. Além de facilmente acessíveis, a legislação tributária e da receita deve ser compreensível e livre de complexidades desnecessárias. Regras e regulamentos tributários claros e compreensíveis aumentam a transparência ao limitar a possibilidade de interpretação arbitrária. Contudo, a legislação tributária e aduaneira, bem como os regulamentos para a sua aplicação, podem ser altamente complexos, principalmente em se tratando do imposto de renda da pessoa jurídica e do cálculo dos lucros. Por conseguinte, é fundamental que os contribuintes disponham de material explicativo atualizado (p.ex., instruções e folhetos), normalmente preparado pela autoridade tributária. Os quadros da administração tributária devem estar aptos a prestar assessoria e assistência profissional aos contribuintes, para ajudá-los a entender os direitos e obrigações previstos na legislação tributária. Ademais, muitos países consideram útil encaminhar aos contribuintes, mediante solicitação, uma interpretação administrativa do possível tratamento, em fiscalizações futuras, de transações que eles cogitam executar. Sempre que esta prática for observada, é importante que a interpretação administrativa seja divulgada.

78. Toda exceção à aplicação da legislação tributária também deve ser divulgada. As isenções gerais, deduções ou alíquotas especiais normalmente já fazem parte da legislação tributária e, assim sendo, são conhecidas do público. Quanto maior o número de isenções, porém, maior a complexidade e a margem para a interpretação da lei, o que reduz a transparência. Muitos países também oferecem (ou negociam) tratamento especial para novos empreendimentos. A transparência exige a divulgação de todos esses incentivos fiscais — de preferência com uma estimativa da receita sacrificada (ver discussão na prática 3.1.3).

Crítérios claros para a aplicação administrativa

79. Um dos corolários da exigência de fundamentação legal para a cobrança de impostos é que o poder discricionário administrativo na aplicação das leis tributárias tem de ser limitado. Deve-se evitar os incentivos fiscais que envolvem um grau elevado de arbítrio administrativo e a negociação direta das obrigações tributárias entre autoridades e contribuintes, tanto pela falta de transparência de tais práticas quanto pela possibilidade de corrupção. Contudo, deve haver dispositivos apropriados para o tratamento de contribuintes que não têm condições de lidar com regras complexas, a resolução de processos tributários, firmar acordos sobre planos de pagamento parcelado e baixa de valores incobráveis, dadas as devidas salvaguardas processuais. O mesmo vale para as obrigações não tributárias, que devem ser definidas com transparência e aplicadas sem margem para negociação.

80. A administração aduaneira é outra área em que a transparência é indispensável, sobretudo em vista do peso ainda elevado dos direitos aduaneiros em muitos países em desenvolvimento. A *Declaração da Organização Mundial de Alfândegas (Conselho de Cooperação Aduaneira)*, Arusha (revista em 2003),⁴⁴ que traça diretrizes para um programa visando à integridade na administração aduaneira, destaca a clareza e a precisão da legislação como forma de promover a transparência a integridade e combater a corrupção nesta área. Outros recursos à disposição na Internet também podem ajudar a promover a maior transparência na administração aduaneira.⁴⁵ A formulação das tarifas de importação raramente é transparente, e uma mesma importação pode estar sujeita a diversas tarifas superpostas, ou a uma mistura confusa de taxas *ad valorem* e específicas. Além disso, a valoração aduaneira dificilmente se baseia numa avaliação precisa do valor de importação, e sim num preço de referência nocional ou procedimento precário de avaliação. Isso cria um hiato entre as taxas nominais e efetivas das tarifas aduaneiras *ad valorem*. Por este motivo, é importante que as alfândegas disponham de uma descrição clara das tarifas e da relação entre as diferentes tarifas aplicadas a uma mesma importação, bem como de uma forma precisa de medir o valor das importações. Pode-se fazer o mesmo tipo de observação sobre as exportações, embora os impostos de exportação sejam cada vez mais raros e cumpram um papel diminuto nos sistemas de receitas.

Recurso judiciário contra imposições tributárias e regulamentares

81. Os cidadãos e contribuintes devem ter acesso a procedimentos regulatórios e administrativos claros, que incluam um sistema eficiente de revisão administrativa das decisões, bem como a oportunidade de recorrer a uma instância judiciária independente. A administração correta dos assuntos tributários e alfandegários, por meio de procedimentos claramente articulados, é um aspecto importante da transparência. As correções nas declarações de rendimentos dos contribuintes (por exemplo, após uma auditoria) devem ser acompanhadas por justificativas claras e completas. Esses direitos existem no papel na maioria dos países, mas na prática sua aplicação é muitas vezes deficiente. Em especial, os mecanismos de recurso não proporcionam salvaguardas contra ações administrativas arbitrárias nem mantêm a administração tributária dentro dos limites da lei.

82. Deve ser instituído um mecanismo imparcial para a interposição de recursos e homologação de decisões por sentença para os casos em que o contribuinte não estiver satisfeito com os resultados do processo de impugnação administrativa. Esse mecanismo abrangeria um processo judiciário completo nos tribunais para a resolução de casos de interpretação legal. O processo de interposição de recurso não deve ser demasiadamente complexo ou oneroso, as decisões devem ser proferidas em tempo hábil e, desde que resguardada a privacidade de todas as partes envolvidas, todas as decisões devem ser por escrito. O quadro jurídico e regulamentar deve dispor claramente sobre a recuperação da dívida em litígio, inclusive a que estiver sujeita a recurso, e deve ser concebido de forma a

⁴⁴ Ver <http://www.wcoomd.org>.

⁴⁵ Ver <http://www.wcoomd.org/ie/en/recommendations/recommendations.html>.

garantir que os contribuintes devedores não adiem os seus pagamentos por meio de objeções ou recursos por motivos fúteis. Diversos países exigem o pagamento de até metade do montante total devido. Quando se conclui durante o recurso que o contribuinte pagou algo que não devia, esse montante deve ser reembolsado com juros.

Administração da receita

83. A administração da receita deve ser organizada de forma a minimizar as oportunidades de conluio entre contribuintes e funcionários. Para isso, convém distribuir as funções administrativas uniformemente por toda a administração, de modo que o trabalho dos técnicos encarregados de uma função sirva como forma de controle sobre o trabalho dos técnicos em outras funções; assim, cria-se um elemento de auto-verificação do processo.

84. A sede da administração da receita proporciona um firme alicerce a essa estrutura, sendo responsável pela formulação dos processos e programas anuais de trabalho e pelo monitoramento das repartições locais no desempenho de suas funções. Nos sistemas tributários modernos, o próprio contribuinte faz o cálculo do imposto a pagar, com um nível mínimo de intervenção dos fiscais, e a administração tributária faz uma revisão *a posteriori* seletiva. A utilização maciça do cálculo do imposto pelos próprios contribuintes, combinada à fiscalização dirigida, é a estratégia básica que permite às administrações tributárias de todo o mundo gerir o sistema de forma eficiente e limitar as oportunidades de conluio entre contribuintes e fiscais.

85. A informática também pode desempenhar uma função importante na eliminação de oportunidades para a tomada de medidas discricionárias, bem como permitir o monitoramento eficaz de atrasos, isenções, recursos e pagamentos. Os sistemas computadorizados devem ser concebidos de modo a fornecer uma “trilha de auditoria” completa para as informações lançadas nas contas dos contribuintes, ao cruzar essas informações com os documentos originais e os nomes dos funcionários que efetuaram os lançamentos no sistema.

86. Os sistemas computadorizados também devem estar aptos a efetuar a troca instantânea de informações entre as administrações da receita. Mas é preciso deixar bem claro que as disposições de confidencialidade e as restrições jurídicas de cada país também se aplicam a todos os dados dos contribuintes. O intercâmbio de informações sobre os contribuintes para fins de cumprimento das leis é facilitado pelo uso dos modernos números de identificação do contribuinte. Além dos impostos arrecadados pelas administrações tributárias e alfandegárias, é preciso prestar contas das contribuições recolhidas no âmbito do sistema previdenciário (caso não sejam cobradas pela administração tributária), e as informações pertinentes à auditoria devem ser compartilhadas com os outros órgãos tributários, se apropriado.

87. Assim como em outras áreas da administração pública, a vinculação de receitas e a aplicação direta de recursos, quando utilizadas, devem ser explicitadas e justificadas. Se, por exemplo, uma repartição tributária estiver autorizada a usar uma parcela da receita arrecadada na auditoria tributária para pagar abonos aos funcionários ou cobrir determinadas despesas administrativas, as regras aplicáveis ao uso desses recursos devem ser claramente

especificadas para impedir abusos, e devem ser obedecidos os regulamentos contábeis normais cabíveis.

88. Devem ser criados sistemas de auditoria interna para garantir a responsabilidade financeira dos funcionários e sistemas de arrecadação tributária, bem como a adesão às políticas e procedimentos da administração tributária em suas relações com os contribuintes. Em que pese a importância de evitar o conluio e a negociação direta entre fiscais e contribuintes, é preciso eliminar as possíveis fontes de disputas no decorrer dos processos de auditoria tributária. Muitas vezes é possível eliminar as disputas factuais que surgem durante a auditoria por intermédio do diálogo com o contribuinte para esclarecer os fatos, da correção no levantamento das provas e da verificação de terceiros pelo auditor. Quando o auditor apresenta ao contribuinte uma explicação clara da lei aplicável à transação (com uma cópia da lei e sua interpretação técnica pela administração tributária), pode-se evitar a ocorrência de disputas de interpretação durante a fase de cálculo do imposto. Os auditores devem receber formação apropriada sobre suas responsabilidades, ressaltando-se que sua função primária não é de negociação, e sim de levantamento dos fatos e aplicação rigorosa da legislação a esses fatos, visando confirmar se o valor do imposto calculado pelo contribuinte está correto.

Comentários públicos sobre mudanças na legislação ou nos regulamentos

1.2.3 As propostas de alteração de leis e regulamentos e, se possível, de modificação mais geral das políticas, devem ser precedidas por um período apropriado de consultas.

89. Os cidadãos devem ser informados das principais propostas de novas políticas e, se possível, recomenda-se que participem de um processo de consultas públicas. Para os governos, é especialmente importante anunciar as mudanças legislativas ou regulamentares ligadas aos principais programas de gastos. A boa prática seria definir um prazo de notificação sobre mudanças nas exigências de qualificação para programas chaves de gastos, como os de previdência e assistência social, bem como outros programas de transferência que afetem um grande número de pessoas. Essa prática promove o debate público e a compreensão das mudanças e, em alguns casos, as consultas públicas podem resultar no aperfeiçoamento das mudanças propostas.

90. Também é preciso levar em conta os incentivos que isso possa criar para um comportamento de evasão fiscal. Se houver expectativa de um grau elevado de evasão, talvez o anúncio antecipado das mudanças não seja do melhor interesse da administração tributária. Uma vez que as novas medidas tenham sido aprovadas, recomenda-se a sua divulgação ampla para que os contribuintes entendam como serão afetados.

Acordos contratuais

1.2.4 Os acordos contratuais entre o governo e as entidades públicas ou privadas, incluindo as empresas exploradoras de recursos naturais e operadoras de concessões públicas, devem ser claros e acessíveis ao público.

91. A boa prática exige que os termos e condições de todo contrato sejam abertos ao escrutínio público, seja pela publicação dos contratos ou, se isso não for possível, pela divulgação dos principais termos e condições. Alguns países estão começando a terceirizar a prestação de bens ou serviços públicos junto ao setor privado. Uma opção que vem crescendo em popularidade são as parcerias público-privadas. Da mesma forma que na tomada de decisões sobre compras públicas, o processo de definição do fornecedor e emissão de um contrato precisa ser aberto e transparente.

Para todos os contratos, os requisitos de divulgação baseados nas melhores práticas são os seguintes:

- Os contratos devem ser divulgados ao público, inclusive no tocante a todas as renegociações. A padronização e simplificação dos contratos são aconselháveis.
- Os pagamentos futuros exigidos nos termos de contratos vigentes devem ser divulgados e incluídos no planejamento de médio prazo.
- As garantias prestadas pelo governo no contexto de parcerias público-privadas (PPPs) ou de outros acordos contratuais devem ser divulgadas na sua totalidade.
- Quando o governo arca com a maior parte dos riscos associados a um projeto, os ativos devem ser considerados ativos do governo e incluídos nas contas públicas.

Parcerias público-privadas

92. As parcerias público-privadas (PPPs) são acordos pelos quais o setor privado fornece serviços e ativos de infra-estrutura tradicionalmente fornecidos pelo governo.⁴⁶ As PPPs são atraentes porque podem aumentar o investimento em infra-estruturas, e às vezes contribuem para a receita pública. Também acredita-se que a melhor gestão e a maior eficiência presentes no setor privado resultem em serviços de menor custo e maior qualidade. O Boxe 5 descreve acordos de PPP no Chile que são geridos de maneira eficaz.

⁴⁶ Uma série de economias avançadas conta com programas de PPP solidamente estabelecidos. A iniciativa de investimento privado do **Reino Unido** (Private Finance Initiative) foi lançada em 1992, e hoje responde por cerca de 14% do investimento público. A **Austrália**, outros países europeus (como **Irlanda**, **Finlândia**, **Alemanha**, **Grécia**, **Itália**, **Países Baixos** e **Espanha**), o **Canadá** e o **Japão** também têm programas de PPP, mas sua participação no total do investimento público é pequena. Países do leste europeu, como **Hungria**, **Polônia** e **República Checa** também estão lançando programas de PPP. Entre as demais economias emergentes, **Chile** e **México** possuem PPPs bem desenvolvidas.

Boxe 5. Acordos de PPP no Chile

O programa de PPP chileno abrangia 44 projetos (de valor equivalente a 6,25% do PIB de 2004) em 2004, na sua maioria estradas, vias urbanas e aeroportos. O Chile demonstra seguir uma série de boas práticas no tocante às PPPs e à transparência fiscal. Uma lição importante para outros países é o estabelecimento do quadro institucional antes de iniciar um programa de PPP. No Chile, esse quadro institucional foi estabelecido em 1991 com a *Lei das Concessões*, que requer a licitação competitiva para a concessão de contratos, estipula os direitos e obrigações de todas as partes e prevê procedimentos de resolução de disputas e o cancelamento dos contratos. Outra boa prática é aplicar os mesmos métodos rigorosos de avaliação, como a análise custo-benefício, a todos os projetos de investimento público, sejam eles realizados pelo setor público ou mediante contratos firmados com o setor privado. Ademais, os projetos têm de ser coerentes com o plano geral de infra-estrutura e aceitáveis da ótica da sustentabilidade fiscal, para evitar que as PPPs resultem em passivos insustentáveis.

No Chile, os contratos de PPP têm de especificar claramente quais os riscos suportados pelo governo, e desde outubro de 2003 o *Relatório sobre as Finanças Públicas* apresenta a exposição do governo ao risco de passivos contingentes relacionados às garantias prestadas em contratos de concessão. Uma das informações divulgadas é o valor atualizado líquido dos pagamentos mínimos e máximos esperados a título de garantia de receitas (líquido dos valores recebidos nos termos do contrato de partilha de receitas). Os relatórios recentes incluem uma discussão detalhada da abordagem analítica empregada e de suas deficiências. O Chile divulga não apenas os pagamentos correntes na base de caixa efetuados para/pelas concessionárias, mas também o valor atualizado de pagamentos futuros para o período 2004–2030. Com isso, tem-se um panorama completo dos custos e riscos de longo prazo associados às PPPs. Uma forma de aumentar ainda mais a transparência seria pela publicação de informações completas sobre os contratos originais e renegociados. Seria útil desenvolver um modelo com as principais cláusulas a serem incluídas nos contratos e divulgar esse modelo no *website* do Ministério de Obras Públicas e na documentação orçamentária.

Mais estudos de casos sobre PPPs, inclusive alguns no leste europeu, podem ser encontrados no documento *Reference Book on PPP Case Studies* (junho de 2004) da União Européia:
http://europa.eu.int/comm/regional_policy/sources/docgener/guides/pppguide.htm.

93. As PPPs normalmente envolvem um acordo de Construção-Operação-Transferência (BOT, na sigla em inglês), no qual o governo especifica o serviço que deseja e o setor privado formula, constrói, financia e opera o projeto. O ativo em geral é transferido para o governo ao fim do contrato de operação, mas há outras opções possíveis. Em muitos casos, o principal comprador dos serviços da PPP é o governo, mas os serviços podem ser vendidos diretamente ao público, como em geral ocorre com as rodovias com pedágio ou as ferrovias. Todo projeto de investimento, PPPs inclusive, envolve diversos tipos de riscos, tais como o risco de construção/desempenho, o risco financeiro (que se refere à variabilidade das taxas de juros ou de câmbio), o risco da demanda (dependendo da estimativa correta da demanda pelo serviço) e o risco do valor residual. O objetivo das PPPs é transferir parte desses riscos do governo para o setor privado; considerando, porém, que é comum a renegociação da maioria das PPPs, a responsabilidade pelos riscos pode variar com o tempo.

94. Uma fonte de preocupação quanto às PPPs é que elas podem ser usadas para retirar investimentos públicos do orçamento e eliminar a dívida dos balanços patrimoniais do governo, em alguns casos para fugir às restrições impostas ao saldo fiscal global ou à dívida pública. Além disso, a obrigação contratual de adquirir serviços do operador privado da PPP tem implicações fiscais a médio prazo, o que reduz a flexibilidade da despesa pública. Por último, o recurso a garantias para atrair o financiamento privado pode expor o governo a custos ocultos, possivelmente mais elevados do que os custos do financiamento público tradicional.

95. As garantias públicas podem ser usadas para reduzir ou eliminar o risco assumido pelo setor privado em uma PPP. Todas as formas de garantias relativas às PPPs devem ser divulgadas, com uma avaliação do seu possível custo fiscal. Também devem ser esclarecidos os propósitos de política pública de cada garantia prestada, o montante das garantias, classificadas segundo o setor e a duração, e os beneficiários previstos. A garantia a empréstimos pode reduzir o risco de financiamento do setor privado, enquanto o risco de demanda pode ser reduzido por meio da garantia de pagamento pelos serviços prestados ao governo ou da garantia de demanda.⁴⁷ O risco de valor residual é reduzido por uma garantia do preço pelo qual o governo comprará o ativo ao término do contrato de operação.

Contabilização das PPPs

96. Ainda não foi desenvolvida uma norma de contabilização e informação financeira para as PPPs. As orientações estatísticas e contábeis tendem a atribuir a titularidade dos ativos da PPP ao parceiro público ou privado, dependendo da decisão sobre a distribuição dos riscos entre os dois setores. O Eurostat emitiu uma decisão que determina que o parceiro privado arcará com o saldo do risco da PPP caso tenha assumido a maior parte do risco de construção/desempenho ou de demanda. Essa decisão foi bastante criticada, pois na maioria das vezes resulta na atribuição dos ativos ao setor privado. A prática adotada numa série de países é registrar os ativos da PPP como ativos do governo — e contabilizá-los como investimento público ou arrendamento financeiro.

97. A avaliação da transferência de riscos é uma tarefa árdua, pois a complexidade dos contratos de PPP sempre dificulta a sua interpretação. Ademais, a pressão política para que o governo resgate projetos de grande envergadura (mas deficitários) ou serviços “essenciais” significa que, na realidade, o governo assume mais riscos do que o sugerido pelo contrato.⁴⁸

98. Segundo o *GFSM 2001*, as operações de PPP devem receber o seguinte tratamento:

- *Contratos operacionais*: Os pagamentos efetuados pelo governo no âmbito de contratos de serviços devem ser registrados como despesas no demonstrativo operacional do governo.

⁴⁷ http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-11022004-AP/EN/2-11022004-AP-EN.HTML.

⁴⁸ Por exemplo, Engel, Fischer e Galetovic (2003) observam que os contribuintes mexicanos gastaram mais de US\$ 8 bilhões no resgate aos donos de uma concessão e ao banco que financiou seus projetos. Outros países, como o **Chile** (ver Boxe 5), conseguiram implementar programas transparentes e bem-sucedidos de PPPs.

- *Tarifas de concessão e arrendamentos operacionais:* Os pagamentos efetuados pelos operadores privados ao governo devem ser registrados como receita no demonstrativo operacional.
- *Arrendamentos financeiros:* A aquisição de um ativo por intermédio de um arrendamento financeiro é registrada ao custo no demonstrativo operacional,⁴⁹ juntamente com a criação de um passivo em arrendamentos financeiros junto ao setor privado. Esses ativos e passivos seriam registrados no balanço patrimonial do governo. A depreciação, juros e amortização posteriores seriam registrados no demonstrativo operacional. À medida que o passivo vai sendo reduzido, aumenta o valor do ativo no balanço.
- *Transferência de ativos da PPP para o governo:* Se o contrato determinar que o ativo da PPP será transferido para o governo a custo zero, essa transferência será registrada como a aquisição de um ativo não financeiro por seu valor residual, com contrapartida de uma transferência de capital do proprietário privado. Todos os custos de aquisição envolvidos serão registrados como despesa e a transferência de capital será reduzida pelo montante correspondente.

99. Pelo regime de contabilidade de caixa, o passivo em arrendamentos financeiros é registrado como dívida do governo. Os juros e a amortização seriam registrados como despesa e financiamento. Quando o ativo da PPP é transferido para o governo, todos os custos de aquisição são registrados como investimento.

Contratos para o desenvolvimento de recursos naturais

100. Embora em muitos países a exploração de recursos naturais como o petróleo, os minérios e a madeira seja feita por empresas estatais, o licenciamento de empresas privadas também é comum. Nos setores do petróleo e do gás natural, os contratos de partilha de produção — nos quais a empresa é contratada para extrair e desenvolver os recursos em troca de uma participação na produção — estão se universalizando.⁵⁰ Os principais parâmetros nos contratos de partilha de produção de petróleo são o *cost oil* retido pelo contratado para cobrir os custos, o *profit oil*, que cobre o restante da produção, e uma fórmula previamente acordada para a divisão do *profit oil* entre o governo (ou a empresa nacional de recursos naturais) e o contratado. Todavia, esses contratos também podem determinar os passivos tributários e/ou *royalties*, pela definição de alíquotas específicas, escalas de pagamento ou outras variáveis. Embora os contratos possam se basear num modelo, alguns parâmetros são definidos individualmente e decididos por meio de licitação

⁴⁹ Nos termos do GAAP, a aquisição de um ativo não é incluída no demonstrativo operacional, sendo tratada estritamente como uma transação do balanço patrimonial. Todavia, na apresentação segundo o *GFSM 2001*, o saldo operacional é apurado em concordância com o GAAP, por isso a aquisição de ativos não financeiros é deduzida do saldo operacional para se chegar à capacidade/necessidade líquida de financiamento.

⁵⁰ Em alguns casos, a empresa nacional de petróleo mantém um acordo de partilha de produção com um investidor privado. Isso equivale a conceder os direitos sobre um recurso público e, portanto, esses contratos devem ser submetidos às mesmas exigências de transparência.

ou negociação. A melhor prática é a publicação dos contratos efetivos além do contrato-modelo, que oferece informações limitadas. Da mesma forma que as alíquotas, isenções e deduções tributárias são de conhecimento público, os principais parâmetros dos contratos de partilha de produção também devem ser divulgados, sobretudo se esses contratos forem o principal instrumento do regime fiscal. Mais detalhes sobre o tema podem ser encontrados no *Guia para a Transparência da Receita dos Recursos Naturais*.

101. A clareza e abertura dos procedimentos de licenciamento são fundamentais para atingir a transparência em todos os estágios do desenvolvimento dos recursos naturais. A licitação aberta com procedimentos claramente definidos e propostas seladas constitui a melhor prática, e é a base para a concessão de licenças em muitas economias avançadas. Os acordos negociados, que são mais comuns no setor de mineração, caracterizam-se pela ausência de propostas seladas e de um prazo firme para apresentação das propostas, e o governo tem liberdade para decidir os termos e conceder os contratos. A transparência fiscal exige que se reduza a complexidade dos contratos e que se divulguem os contratos finais na íntegra. A boa prática recomendaria, como um mínimo, a publicação *a posteriori* dos contratos concedidos.⁵¹

Gestão dos ativos e passivos

1.2.5 A gestão dos ativos e passivos do governo, inclusive no que diz respeito à concessão de direitos de utilização ou exploração de bens públicos, deve ter uma fundamentação legal sólida.

102. Além da tributação e da despesa pública, o quadro de gestão fiscal deve abranger a legislação primária, tal como a lei do sistema orçamentário ou a lei de gestão da dívida, aplicável a todas as transações que resultem numa alteração dos ativos os passivos públicos. Além da exigência legal de gestão da dívida e dos ativos, também são necessários requisitos de gestão transparente dos passivos não geradores de dívida, que incluam o monitoramento das garantias prestadas pelo governo, pensões sem financiamento previsto, pagamentos em atraso e outras obrigações contratuais do governo. Esses requisitos de divulgação são abordados em mais detalhes na prática 3.1.5 do Capítulo III.

Gestão da dívida

103. A legislação de gestão da dívida deve atribuir a uma só pessoa, normalmente o ministro das finanças, a autoridade para: escolher os instrumentos necessários para a contratação de empréstimos; produzir uma estratégia de gestão da dívida; definir limites ao endividamento (se tais limites não forem estipulados em lei), em geral com referência a uma estratégia sustentável da dívida; estabelecer e supervisionar o organismo responsável pela gestão da dívida (que pode ser parte do ministério ou um órgão independente) e emitir regulamentos sobre a gestão da dívida. A autoridade para conceder garantias em nome do governo deve ser legalmente atribuída a um único indivíduo, normalmente o ministro das

⁵¹ Um exemplo de boa prática é o **Egito**, onde todos os contratos são divulgados ao público, sejam eles concedidos através de acordos negociados ou de rodadas de licitação.

finanças ou o chefe do órgão responsável pela gestão da dívida, e essa autoridade deve ser cercada de restrições claramente especificadas. Em alguns países, exige-se a aprovação do legislativo para todas as garantias prestadas pelo governo. A legislação deve definir a função do banco central como agente financeiro do governo para evitar a emissão de títulos do Tesouro seja interpretada como uma operação de política monetária. Todos os empréstimos devem ser creditados numa conta bancária sob o controle do ministério das finanças, com a divulgação total dos passivos incorridos e condições dos empréstimos. Para fins de transparência fiscal, a legislação deve exigir a publicação anual dos fluxos e estoques da dívida, com dados sobre a dívida garantida pelo governo, para conhecimento do legislativo e do público. O ideal, porém, é que essas informações sejam divulgadas com maior frequência. A melhor prática exige um exame anual das operações de gestão da dívida por auditores externos.⁵²

104. A legislação sobre a dívida pública deve tratar de todas as transações e garantias da dívida, inclusive a que se refere aos governos infranacionais, aos fundos extra-orçamentários e às empresas públicas. Considerando que pode ser difícil monitorar a dívida incorrida por essas outras entidades, alguns países evitam esse risco fiscal proibindo-as de deter dívida, com a possível exceção dos repasses do governo central. Alguns países, como os Estados Unidos, implementaram uma política plausível de “recusa de resgate” aos governos infranacionais. Outros países exigem autorização do governo central para transações geradoras de dívida ou fixam limites à dívida que pode ser contraída pelos governos infranacionais ou outras entidades públicas. Deve-se definir claramente, na lei sobre a dívida pública (ou em outro diploma legislativo primário), todos os limites impostos aos governos infranacionais, fundos extra-orçamentários e empresas públicas, bem como o monitoramento desses limites (em regulamentos secundários).

105. A transparência fiscal exige que a gestão da dívida pública tenha uma sólida base jurídica, com o apoio de regulamentação secundária. Os regulamentos podem assumir a forma de um manual oficial de procedimentos ou de outras instruções que detalhem o processo de gestão da dívida, seus controles operacionais e mecanismos de comunicação. Devem incluir restrições ao tipo de instrumento que pode ser usado para a gestão da dívida, os parâmetros de risco e o conteúdo de uma estratégia de médio prazo para a gestão da dívida; os métodos de análise de passivos contingentes e o risco de execução das garantias do governo, bem como as normas usuais de contabilidade e os requisitos de declaração de dados e de auditoria. Se a legislação não impuser limites à dívida garantida, é imperioso que os regulamentos definam critérios objetivos para a análise e aprovação de garantias.

106. Os regulamentos também devem definir as responsabilidades da unidade de gestão da dívida — seja ela parte da estrutura do ministério das finanças ou do banco central, ou um órgão independente — e os objetivos da unidade devem ser claramente enunciados, dentre eles a minimização dos custos do serviço da dívida e a adoção de medidas para administrar os riscos correlatos. O ministro das finanças pode delegar ao chefe dessa unidade a autoridade para gerir a dívida interna e externa. Em alguns países, como o Reino Unido e a

⁵² Recomenda-se que as práticas de gestão da dívida sejam condizentes com as diretrizes do FMI contidas na publicação *Guidelines on Public Debt Management* (2003c).

Irlanda, o órgão de gestão da dívida tem amplos poderes e independência, e é monitorado por intermédio do escrutínio *a posteriori* do legislativo.

Gestão dos ativos

107. Para os países que acumulam ativos financeiros através do investimento da poupança, é indispensável contar com uma estratégia clara e aberta de gestão de ativos.⁵³ Os países ricos em recursos naturais têm de lidar com questões importantes ligadas à gestão da dívida e dos ativos, conforme discutido no Boxe 6. Os objetivos da poupança devem ser claramente anunciados, sejam eles a estabilização, a poupança para as futuras gerações ou a preocupação com outros problemas, como o investimento no exterior para evitar a valorização da taxa de câmbio. As mudanças na política de gestão de ativos devem ser claras e divulgadas ao público. Além disso, a função de gestão dos ativos deve ser desempenhada à luz de diretrizes de investimento claras, emitidas pelo ministério das finanças e acessíveis ao público. As diretrizes devem conter limites aos riscos, tipos de ativos e composição geográfica ou cambial dos ativos. Também deve-se prestar informações sobre como os gestores dos ativos serão responsabilizados — por exemplo, em comparação ao desempenho de uma carteira de investimentos de referência. O público também deve ter acesso a informações sobre o total de ativos financeiros e a rentabilidade do investimento. O órgão ou empresa encarregado da gestão dos ativos deve ser submetido a auditoria externa.

108. Deve-se fazer a contagem dos estoques de ativos físicos e monitorar as compras e vendas, para que o estoque total desses ativos seja conhecido a qualquer momento. Na contabilidade pelo regime de competência, os ativos não financeiros são incluídos no balanço patrimonial. A avaliação desses ativos tem algumas implicações para a transparência, conforme discutido no Capítulo III.

⁵³ O fundo de pensões da **Noruega** (*Government Pension Fund–Global*) é tido como um exemplo da melhor prática de gestão transparente de ativos. O Boxe 6 do *Guia para a Transparência da Receita dos Recursos Naturais* apresenta mais detalhes sobre as diretrizes de gestão dos ativos, bem como a comunicação de dados sobre esses ativos e a sua auditoria.

Boxe 6. Autoridade sobre os Ativos e o Endividamento Relacionados aos Recursos Naturais

O envolvimento do governo no setor de recursos naturais deve ser claramente definido em lei, e o poder de outorgar direitos de exploração, produção e venda desses recursos deve ser especificado em leis, regulamentos e procedimentos que abarquem todos os estágios de desenvolvimento dos recursos. O Guia oferece orientação detalhada nessa área.

A detenção de ativos financeiros, inclusive aqueles relacionados à poupança ou investimento da receita dos recursos naturais, deve ser submetida a regras claras de divulgação, quer o seu detentor seja um órgão do governo, um fundo extra-orçamentário ou uma empresa pública. Esses ativos devem ser considerados como parte dos ativos financeiros globais do governo e incluídos no balanço patrimonial consolidado do governo, se este for preparado.

O direito de tomar empréstimos para fins públicos deve ser subordinado à autoridade de um ministério do governo (normalmente o ministério das finanças). Países com recursos naturais importantes talvez enfrentem outros problemas no controle e transparência dos ativos e passivos financeiros quando a receita futura dos recursos é utilizada como garantia de empréstimos. As condições dos empréstimos tendem a ser negociadas e normalmente não são divulgadas ao público, e a autoridade para contrair esses empréstimos pode não estar sujeita às regras e supervisão habituais. A transparência fiscal exige que os requisitos de divulgação e supervisão contidos no quadro jurídico se apliquem a todos os empréstimos, e que os órgãos de supervisão, como o órgão de auditoria externa, tenha a autoridade e capacidade suficientes para impor a lei. Esses requisitos devem valer na mesma medida para a tomada ou garantia de empréstimos pela empresa nacional de recursos naturais.

II. ABERTURA DOS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS

109. O processo orçamentário e as informações apresentadas na documentação orçamentária são cruciais para a transparência fiscal. Salvo raríssimas exceções, o orçamento anual é o principal instrumento usado pelo governo para definir a política fiscal. É nesse momento que o governo apresenta suas propostas de despesa e os meios que usará para financiá-las, no contexto de uma declaração explícita das intenções das suas políticas. Além do conjunto formal de despesas alocadas por rubrica e organizadas por unidade administrativa, que constitui as informações essenciais de que o legislativo necessita para examinar e aprovar os gastos, o governo se vale do orçamento para discorrer em detalhe sobre suas propostas para a arrecadação de receita e endividamento, situando-as num enquadramento histórico, e explicar como essas propostas o ajudarão a atingir seus objetivos.

110. As informações prestadas à época do orçamento anual devem abranger todas as atividades fiscais, independentemente do mecanismo institucional por meio do qual elas sejam realizadas. Uma avaliação cabal da conformidade da alocação dos recursos públicos com os objetivos de política e programas anunciados será possível tão somente se elementos como os fundos extra-orçamentários, atividades para-fiscais e renúncias fiscais constarem da apresentação do orçamento. Além disso, deve haver informações imediatamente disponíveis sobre a elaboração e execução dos orçamentos, inclusive sobre a função de documentos como circulares do orçamento. Os tipos de informação exigida para fins de transparência

fiscal — com destaque para apresentações funcional e econômica — serão mencionados de forma apenas seletiva no presente capítulo, porém são descritos em mais detalhe no Capítulo III.

111. Embora os princípios e práticas relacionados neste capítulo sejam descritos principalmente no contexto do governo central, também podem ser estabelecidos paralelos com os níveis de governo infranacionais que tenham o poder de tributar e responsabilidade pela execução de despesas, que recebam ou efetuem transferências ao governo central e que tenham eles próprios capacidade de endividamento. As considerações sobre a transparência se aplicam tanto à necessidade de prestar informações suficientes ao governo central para que este possa cumprir seu dever de definir a política fiscal e macroeconômica global e avaliar as implicações para o seu próprio orçamento e para o restante do setor público, como à garantia da responsabilização dos governos infranacionais perante o público. De maneira análoga, os aspectos relativos à informação documentados no Capítulo III também se aplicam em grande medida aos governos infranacionais.

112. Os princípios e práticas relativos à abertura do processo orçamentário se referem à elaboração, documentação e apresentação do orçamento, bem como aos procedimentos de execução orçamentária, informação de dados fiscais e auditoria. Muitas das *Melhores Práticas de Transparência Orçamentária*, da OCDE, dizem respeito a esse pilar do Código, em especial, e são mencionadas neste documento sempre que a sua aplicação vai bem além das boas práticas descritas nesse pilar.⁵⁴

Processo de Elaboração do Orçamento

2.1 A elaboração do orçamento deve seguir um cronograma pré-estabelecido e orientar-se por objetivos de política fiscal e macroeconômica bem definidos.

113. O Código apresenta boas práticas com referência: 1) ao calendário orçamentário; 2) ao quadro de médio prazo; 3) a novas medidas; 4) à sustentabilidade fiscal e riscos fiscais e 5) à coordenação de atividades extra-orçamentárias.

114. Os requisitos básicos desse princípio visam assegurar que:

- propostas orçamentárias realistas sejam apresentadas ao legislativo de acordo com um cronograma definido;
- os prováveis custos e efeitos das novas medidas relativas às despesas e receitas sejam explicados claramente e
- um quadro fiscal plurianual, baseado em pressupostos econômicos realistas, seja fornecido.

⁵⁴ Recomenda-se também consultar as *Guidelines on Public Expenditure Management* [Diretrizes para a Gestão da Despesa Pública], disponíveis em <http://www.imf.org/external/pubs/ft/extend/index.htm>, assim como o *Public Expenditure Management Handbook* [Manual de Gestão da Despesa Pública], do Banco Mundial, disponível em http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/IW3P/IB/1998/06/01/000009265_3980728144519/Rendered/PDF/multi_page.pdf.

Calendário orçamentário

2.1.1 Deve-se definir um calendário orçamentário e cumpri-lo, com a previsão de um prazo razoável para que o projeto de orçamento seja analisado pelo legislativo.

115. Uma das características importantes do processo de elaboração orçamentária transparente é a existência de um calendário confiável e disponível ao público, o qual, acompanhado dos respectivos procedimentos, é seguido à risca pelo executivo. Isso ajuda a garantir acesso imparcial e irrestrito ao processo orçamentário. Contudo, tais dispositivos não impedem que o executivo disponha de espaço para deliberar e tomar decisões ponderadas antes de divulgar todos os detalhes das suas propostas de orçamento ao legislativo e ao público. Isso é de especial importância quando se trata de mudanças na política tributária. Porém, o momento em que as propostas do executivo são levadas a público — seja na forma de consulta, documento preliminar ou versão final — deve ser previsível. Normalmente, o projeto de orçamento propriamente dito deve ser divulgado quando o executivo submete seu orçamento à apreciação do legislativo.

116. As diretrizes da OCDE sobre as melhores práticas recomendam que um relatório pré-orçamento seja submetido ao legislativo e publicado pelo menos um mês antes da apresentação do orçamento anual. Tal relatório deve informar as intenções econômicas e fiscais do governo para o médio prazo e destacar o total da receita e das despesas, o déficit ou superávit e a dívida.⁵⁵ Ele pode ser útil para facilitar o debate legislativo e público sobre os objetivos e a estratégia fiscal de modo geral.

117. Uma vez que o projeto de orçamento tenha sido apresentado oficialmente, a extensão das emendas que podem ser feitas pelo legislativo varia de acordo com o tipo de sistema político. Via de regra, no entanto, as propostas detalhadas do orçamento devem ser apresentadas ao legislativo em tempo hábil para permitir cuidadosa deliberação, inclusive pelas comissões e subcomissões quando assim for determinado, antes da expiração do prazo legal estipulado para a adoção da legislação necessária. As diretrizes da OCDE sobre as melhores práticas recomendam que a versão preliminar do orçamento seja apresentada ao legislativo pelo menos três meses antes do início do exercício e que o orçamento seja aprovado antes do início do exercício.⁵⁶ Quando os governos infranacionais têm uma participação no processo, o calendário de elaboração do orçamento referente a esses níveis de

⁵⁵ Na **África do Sul**, uma Declaração de Política Orçamentária de Médio Prazo é submetida ao parlamento até quatro meses antes da data de apresentação do orçamento, contendo pressupostos macroeconômicos, propostas de alocação entre províncias, a provável classificação funcional das despesas e a divisão prevista entre gastos de capital e gastos correntes. A etapa de consultas pré-orçamento no **Canadá** é discutida em OECD (1999).

⁵⁶ A prática atual em termos do prazo concedido ao legislativo para a análise do orçamento varia de país para país. Na **Albânia**, ele é de um mês, considerado curto demais pelos legisladores, mas uma nova lei está sendo elaborada para estendê-lo para pelo menos dois meses. Na **Bulgária**, **Croácia** e **Indonésia** o prazo é de seis a oito semanas, ao passo que **Chipre** e **Colômbia** concedem três meses, que também é o mínimo concedido pela maioria dos países desenvolvidos. Em muitos países, o período durante o qual o legislativo analisa o orçamento é protegido por dispositivos que permitem que as despesas continuem a ser financiadas caso o orçamento não seja aprovado até o início do exercício.

governo deve permitir tempo suficiente para consultas na esfera local e para a prestação das informações necessárias para o processo orçamentário do governo central.

Quadro de médio prazo para o orçamento

2.1.2 O orçamento anual deve ser realista, e deve ser preparado e apresentado no contexto de um quadro abrangente de política fiscal e macroeconômica de médio prazo. As metas fiscais e quaisquer outras regras fiscais devem ser explicitadas e explicadas.

118. Embora o orçamento seja preparado dentro de uma perspectiva anual, é importante situá-lo no contexto dos objetivos mais amplos da política fiscal e da sustentabilidade da política fiscal no prazo mais longo. A documentação orçamentária deve, no mínimo, indicar como o orçamento anual do governo o ajudará a atingir os seus objetivos mais amplos no que se refere às finanças do Estado ou do setor público, bem como as metas de longo prazo para o déficit e a dívida. Ela será mais útil se contiver detalhes quantitativos a respeito das finanças do governo ou do setor público e as perspectivas fiscais a longo prazo. De modo geral, essas informações devem ser apresentadas num documento de referência que faça parte da documentação orçamentária.⁵⁷

Orçamentos realistas

119. Uma combinação de vários fatores determina se uma proposta de orçamento é realista ou não. É de vital importância que o quadro macroeconômico subjacente se baseie num conjunto de pressupostos coerentes entre si que sejam plausíveis, tenham uma possibilidade razoável de se concretizarem e não estejam sujeitos a tendenciosidade. Isso constituirá uma base sólida para a projeção da parcela do orçamento necessária para custear as obrigações previstas em lei, como o seguro-desemprego e outros benefícios sociais. O realismo das projeções de receitas diz respeito à compatibilidade com a evolução recente da arrecadação, e a contribuição de novas medidas e/ou melhorias administrativas deve ser confiável (Boxe 7). As implicações das políticas e programas atuais e futuros devem ser consideradas integralmente, assim como as dos fundos extra-orçamentários, renúncias fiscais significativas e atividades para fiscais.

120. É especialmente importante que os custos do orçamento não sejam definidos com base na hipótese da consecução de “metas” otimistas, do tipo que não raro sustentam planos de desenvolvimento plurianuais. No caso de quadros de política macroeconômica de curto e médio prazo, são exigidos pressupostos realistas para chegar a projeções centrais, em torno das quais uma variedade de outros cenários pode ser formulada como base para avaliar a sensibilidade e sustentabilidade.

⁵⁷ Na **RAE de Hong Kong**, a documentação do orçamento anual contém uma exposição clara dos objetivos da política fiscal e da sustentabilidade a médio prazo (ver o módulo fiscal do ROSC de 1999, parágrafo 32). Na **Moldávia**, a exposição dos objetivos da política fiscal tem reflexos sobre o quadro de despesas de médio prazo e sobre o orçamento anual do Estado (ver o módulo fiscal do ROSC de 2004, parágrafo 36).

Boxe 7. Previsão das Receitas

Existem quatro abordagens principais para a previsão da receita.

Abordagem da alíquota efetiva. A previsão para cada imposto é feita multiplicando-se uma previsão da base tributária pela alíquota tributária efetiva correspondente. A alíquota efetiva é calculada dividindo-se o imposto arrecadado no período mais recente disponível pela base tributária estimada. Para fins de transparência, é necessário que se divulgue de que forma é calculada a alíquota efetiva, os pressupostos econômicos subjacentes à previsão da base tributária e todos os ajustes feitos para refletir qualquer uma das mudanças acima mencionadas.

Abordagem da elasticidade. Estabelece-se uma relação empírica estável entre o crescimento da arrecadação de cada imposto e o crescimento da base tributária correspondente, que é especificado como uma elasticidade. Estima-se, em seguida, o aumento da arrecadação, multiplicando-se o aumento previsto na base tributária pela elasticidade e acrescentando-se o impacto estimado das mudanças na estrutura tributária e administração e cumprimento das obrigações tributárias. Para fins de transparência, esses componentes da previsão da receita devem ser apresentados separadamente.

Abordagem baseada em modelos. Algumas economias avançadas usam modelos de equilíbrio geral agregado para produzir previsões da receita que levem em consideração a interdependência entre o sistema tributário e a economia. Outros usam uma amostragem das declarações de imposto de renda para construir modelos de microssimulação que descrevem as disposições efetivas da legislação tributária, e usam esses modelos para produzir microprevisões que são, em seguida, agregadas. Isso pode ser especialmente útil para a previsão da receita obtida com a extração de recursos naturais. A abordagem da alíquota efetiva ou a abordagem da elasticidade podem ser usadas para produzir uma previsão tendo como base as políticas atuais, e os modelos de microssimulação podem ser usados para produzir estimativas do impacto das mudanças tributárias na arrecadação. A transparência exige a divulgação das informações a respeito dos modelos usados e dos vários valores dos parâmetros.

Abordagem de tendência e autocorrelação. É difícil relacionar a evolução da receita não tributária (obtida de tarifas e taxas específicas, dos lucros das empresas ou dos valores dos imóveis) e as variáveis macroeconômicas subjacentes. Nesses casos, as tendências observadas no passado, complementadas por informações específicas referentes a cada fonte de receita, talvez sejam a única abordagem prática para se fazer previsões. Para fins de transparência, deve-se especificar a maneira pela qual a tendência subjacente foi determinada, em conjunto com as informações relevantes específicas que influenciam a previsão.

Quadros de médio prazo

121. É essencial que o orçamento anual seja elaborado e apresentado no contexto de um quadro macroeconômico quantitativo de médio prazo global e coerente. Em sua forma mais simples, é o que se costuma chamar de perspectivas fiscais a médio prazo, que de modo geral abrangem estimativas, livres de restrições, do efeito das políticas atuais no médio prazo. A ampliação dessa abordagem visando produzir um quadro fiscal de médio prazo (QFMP) exige também um consenso em torno de uma exposição lata dos objetivos da política fiscal, que possa servir de referência para a avaliação do desempenho fiscal. Em especial, deve-se especificar metas fiscais que sejam compatíveis com a estabilidade macroeconômica e a sustentabilidade fiscal, e tais metas devem estar embutidas em projeções macroeconômicas de médio prazo realistas e internamente coerentes. Nesse contexto, é importante haver um

vínculo sólido entre o quadro nacional de planejamento ou desenvolvimento do Estado (por ex., o Plano Estratégico de Redução da Pobreza – PERP) e o orçamento de médio prazo.

122. Os quadros orçamentários de médio prazo (QOMPs) e os quadros de despesas de médio prazo (QDMPs) ampliam essa abordagem. A definição desses dois quadros varia entre instituições e autores. Para os fins da presente discussão, o QOMP inclui as projeções de despesas e receitas de cada órgão de despesa que aloca recursos em função de prioridades estratégicas compatíveis com o quadro fiscal de médio prazo. O QDMP aprofunda a análise das despesas, por meio de um maior detalhamento dos custos e de indicadores de desempenho setoriais (às vezes mediante a orçamentação baseada em atividades e produtos). Essas medidas abrangem a preparação de perfis de despesa desagregados de médio prazo, compreendendo (em versões mais elaboradas), a pormenorização dos custos e indicadores de desempenho monitoráveis numa base agregada e divididos por setor.

123. Uma vantagem importante do QOMP para os países em desenvolvimento e países em transição é que ele ajuda a estabelecer uma ligação entre os orçamentos corrente e de capital. Sem a coordenação que resulta dessa ligação, muitas vezes as provisões para os custos operacionais e de manutenção associados às despesas de capital são insuficientes. No caso dos países que estão apenas começando a desenvolver e implementar um quadro de médio prazo, no estágio inicial será viável apenas uma previsão agregada. Mesmo esta, porém, proporciona um ponto de partida útil para considerar a possibilidade de fazer mudanças na política orçamentária a médio prazo. A melhor prática é a publicação de um quadro orçamentário de médio prazo móvel e abrangente (cobrindo um período de 3 a 5 anos), como base central da gestão fiscal.⁵⁸ O Boxe 8 contém uma descrição mais detalhada dos quadros orçamentários de médio prazo.

⁵⁸ Na **Alemanha**, a Lei de Princípios Orçamentários, por exemplo, requer explicitamente o planejamento financeiro plurianual por parte de todos os níveis de governo (ver o módulo fiscal do ROSC de 2003, parágrafo 50). No **Brasil**, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) prevê a formulação de um plano plurianual em todas os níveis de governo, abrangendo um período de três anos (ver o módulo fiscal do ROSC de 2001, Boxe 1).

Boxe 8. Quadros Orçamentários de Médio Prazo

Aplicado com rigor, um quadro orçamentário de médio prazo (QOMP) expõe de forma bastante clara os efeitos das atuais políticas do governo em termos de receitas e despesas e fornece um mecanismo para controlar a instituição de novas políticas e monitorar a execução do orçamento além de um único exercício. Proporciona uma base transparente para a responsabilização do poder executivo e o alicerce necessário para a orçamentação mais detalhada, voltada para resultados. Os QOMPs vêm sendo empregados com sucesso em economias avançadas, como **Reino Unido** e **Austrália**, e em países de mercados emergentes, como **Chile** e **Brasil**. A experiência desses e de outros países indica, porém, que é preciso cumprir condições rigorosas antes de colher todos os benefícios.

As principais características de um quadro de médio prazo são:

- uma exposição dos objetivos da política fiscal;
- previsões macroeconômicas e fiscais de médio prazo integradas;
- estimativas dos gastos dos ministérios e órgãos de despesa para um período de dois a quatro anos além do exercício orçamentário;
- estimativas formais “prospectivas” ou estimativas “além do exercício” — a primeira estimativa de despesas além do exercício torna-se a base das negociações orçamentárias para o exercício seguinte e
- restrições orçamentárias rígidas na forma de dotações orçamentárias dos ministérios e outros órgãos.

O processo de estimação prospectiva tem vantagens técnicas significativas, tanto para os órgãos centrais quanto para os órgãos de despesa tomados individualmente. Para estes, o custeio de seus programas passa a ser mais previsível e a exigência de que mantenham estimativas plurianuais também aumenta a clareza das políticas no nível dos programas. Também cumpre observar que, especialmente no **Reino Unido** e na **Austrália**, a adoção de um processo vigoroso de estimativas prospectivas propiciou muito mais flexibilidade para que os órgãos utilizassem os recursos dentro dos tetos agregados e dos programas.

A experiência até o momento permite tirar as seguintes conclusões quanto aos quadros orçamentários de médio prazo:

- Os objetivos da política fiscal e as metas fiscais quantitativas devem ser articulados e defendidos no nível mais alto de governo;
- O rigor na previsão da arrecadação é crucial, e as metas de despesa devem estar rigorosamente ligadas às perspectivas macroeconômicas de médio prazo;
- Convém apresentar as estimativas orçamentárias e prospectivas em termos nominais, para garantir que os administradores dos programas atentem para variações nos preços;
- O quadro deve se basear em propostas de política definidas claramente, inclusive no que se refere a seus custos e
- O quadro orçamentário de médio prazo deve ser acompanhado por medidas mais severas para rever individualmente as políticas de despesa e seus mecanismos de execução institucional.

Os quadros orçamentários de médio prazo proporcionam instrumentos melhores e mais transparentes para a formulação, avaliação e execução da política fiscal, mas só serão eficazes se houver um compromisso real, estável, transparente e aberto para com o controle das finanças públicas. Em muitos casos, também é preciso que esses quadros se baseiem em melhorias institucionais fundamentais, compromisso político permanente, introdução bem planejada de melhores técnicas de previsão, estimação rigorosa dos custos dos programas e gestão orçamentária disciplinada.

124. O QDMP reflete as prioridades dos setores e leva em consideração as implicações dos custos recorrentes dos projetos de capital. Entre os outros elementos importantes, figuram as projeções de programas assistenciais de grande porte, pagamentos de juros e custos futuros de grandes projetos de investimento. A incorporação desses pontos no processo orçamentário implica mudanças fundamentais na forma como os orçamentos são construídos. Países em diferentes estágios de desenvolvimento podem considerar diferentes modelos.

A implementação das modalidades mais complexas deve ser acompanhada das melhorias necessárias na capacidade administrativa. Cada etapa deve partir da anterior e ser compatível com a capacidade do sistema orçamentário. Como as versões mais complexas podem vir a exigir bastante em termos administrativos e políticos, é importante que o ritmo de aperfeiçoamento do quadro seja condizente com a capacidade global.⁵⁹

125. A importância dos quadros de médio prazo aumenta nos países ricos em recursos. Em especial, o quadro deve espelhar o ritmo esperado de exploração dos recursos naturais e a gestão da receita de recursos, os quais devem estar em harmonia com os aspectos da estabilidade macroeconômica e sustentabilidade. Um quadro desse tipo precisa, sobretudo, levar em conta a volatilidade inerente aos fluxos da receita de recursos e as questões intergeracionais associadas aos recursos não renováveis.⁶⁰

Regras e leis de responsabilidade fiscal

126. As regras fiscais são formas de restrição sobre a política fiscal (normalmente previstas em lei) no nível agregado (Boxe 9). Como exemplos de regras fiscais numéricas ou independentes podem-se citar a obrigatoriedade do equilíbrio orçamentário, tetos do endividamento pelos governos central ou infranacionais e limites ao ritmo de crescimento das despesas. Em alguns casos, o endividamento público é restrito ao nível do investimento público (uma “regra de ouro”) ou adota-se um teto para o déficit fiscal (por ex., o critério de convergência fiscal no âmbito do Tratado de Maastricht ou o requisito de “quase-equilíbrio” do Pacto de Estabilidade e Crescimento, ambos na União Européia).

127. Em termos gerais, tais regras precisam ser simples e transparentes, de modo a servir como instrumentos eficazes para comunicar os objetivos das políticas do governo.⁶¹ A transparência exige que as regras fiscais sejam definidas de maneira clara, especificando desde o início os requisitos no tocante à prestação de informações, para que se detectem e solucionem sem demora os casos de descumprimento. A regra de ouro, por exemplo, pode

⁵⁹ Vários países, como **Brasil**, **Chile**, **Eslovênia** e **Países Baixos**, além da **RAE de Hong Kong**, incorporaram um quadro de médio prazo ao processo orçamentário e à documentação do orçamento — ver os módulos fiscais do ROSC referentes ao Brasil (2001, parágrafo 22); **Chile** (2003, parágrafo 37); **Eslovênia** (2002, parágrafo 19); **Países Baixos** (2006, parágrafo 30) e **RAE de Hong Kong** (2001, parágrafo 32). Na **Moldávia**, o quadro de médio prazo encerra uma análise abrangente das finanças públicas, abrangendo os fundos de seguridade social e os governos central e local (ver o módulo fiscal do ROSC de 2004, parágrafo 33).

⁶⁰ Ver o *Guia para a Transparência da Receita dos Recursos Naturais*.

⁶¹ De fato, regras fiscais mal concebidas ou implementadas de maneira pouco uniforme podem prejudicar a transparência fiscal, em parte porque podem constituir incentivos perversos à aplicação de medidas pontuais ou ao uso da “contabilidade criativa”.

dar margem a diversas interpretações sobre o que constitui investimento público e, portanto, precisa ser definida com base na classificação orçamentária. Caso uma regra contenha uma cláusula de salvaguarda (por ex., quando as condições econômicas justificarem um desvio), as circunstâncias em que ela se aplica devem ser definidas claramente. A divulgação de informações relativas ao cumprimento da regra deve ser compatível com as outras práticas do Código.⁶²

Boxe 9. Regras Fiscais, Leis de Responsabilidade Fiscal e Leis de Transparência Fiscal

No decorrer da última década, vários países adotaram regras fiscais e leis de responsabilidade (ou transparência) fiscal como instrumento para aumentar a disciplina fiscal e obter melhores resultados com suas políticas. Esses mecanismos normalmente contribuem para a transparência fiscal ao exporem de forma clara os objetivos das políticas e a maneira como eles serão alcançados, o que abrange informações ao público sobre os riscos fiscais. Uma função dessas leis é ajudar a fortalecer o apoio à consolidação fiscal, pois elas reforçam a credibilidade das políticas fiscais e aumentam a responsabilidade.

Regras Fiscais Independentes

Buscam reforçar a credibilidade das políticas macroeconômicas por meio da limitação da margem para intervenções discricionárias. Abrangem dispositivos como a obrigatoriedade do equilíbrio orçamentário, limites aos gastos e limitação do endividamento. No âmbito do Tratado de Maastricht, por exemplo, os países que aspiravam a adotar a moeda única da União Européia aceitaram limites aos seus déficits fiscais e dívidas, bem como restrições ao endividamento junto ao banco central. A maioria das regras recentes são respaldadas por algum tipo de norma de transparência, na forma de convenções contábeis, da obrigação de prestar informações e de um quadro macroeconômico de médio prazo.

A tendência recente na maioria das economias de mercado emergentes é que as regras fiscais se baseiem em maior medida em valores de referência numéricos. O **Chile** implementou a “regra do superávit estrutural”, a qual prevê uma meta de superávit para o governo central ajustada ciclicamente igual a 1% do PIB. Ademais, o governo é obrigado por lei a prestar explicações sempre que o resultado fiscal se afastar dessa meta. Essa regra é útil como orientação *a priori* para o planejamento dos gastos; a meta da despesa é usada para restringir os gastos no exercício, são produzidas projeções atualizadas e, conforme necessário, são tomadas medidas para conter os gastos ou aumentar a arrecadação. Na **Bulgária**, a legislação sobre a dívida pública estabelece um teto para o endividamento bruto do governo geral em relação ao PIB. A **Moldávia** usa a lei do orçamento anual para estipular limites nominais à dívida interna e externa que pode ser assumida durante o exercício e a lei sobre as finanças públicas locais prevê que os orçamentos infranacionais devem ser equilibrados.

Leis de Responsabilidade Fiscal (LRFs)

As LRFs, às vezes chamadas de leis de transparência fiscal, foram promulgadas em vários países como instrumentos institucionais permanentes visando promover a disciplina fiscal de maneira confiável, previsível e transparente. Adotadas pela primeira vez por alguns países industrializados na década de 90, essas leis foram implementadas mais recentemente na América Latina, Europa e Ásia. Podem abranger regras procedimentais, regras numéricas ou uma combinação de ambas.

⁶² Kopits e Symansky (1998) aprofundam a discussão sobre regras fiscais.

Boxe 9. Regras Fiscais, Leis de Responsabilidade Fiscal e Leis de Transparência Fiscal
(conclusão)

As *regras fiscais procedimentais* de modo geral visam melhorar a transparência, responsabilização e gestão das finanças públicas ao definir os atributos e a interação dos participantes no processo orçamentário. As LRFs muitas vezes obrigam o governo a se comprometer desde o início a seguir uma estratégia de política fiscal passível de ser monitorizada, normalmente por um período plurianual, e de divulgar e publicar informações periódicas sobre os resultados e as alterações na estratégia.

As LRFs da **Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido** dão bastante ênfase aos procedimentos. Estabelecem princípios de gestão fiscal responsável e transparente, definem os requisitos relativos à prestação de informações e tratam da responsabilização. A LRF australiana não estipula regras numéricas. A LRF da **Nova Zelândia** visa manter um nível prudente de dívida pública por meio de saldos operacionais adequados. O Código de Estabilidade Fiscal do **Reino Unido** é complementado por duas regras numéricas que não fazem parte do código propriamente dito (a “regra de ouro”, que elimina a obtenção de empréstimos para financiar despesas ordinárias ao longo do ciclo e a “regra do investimento sustentável”, que exige a manutenção da dívida do setor público em relação ao PIB em níveis prudentes).

As *regras fiscais numéricas* servem como limitações à política fiscal, geralmente na forma de um indicador do desempenho fiscal global. Entre os muitos tipos de regras numéricas destacam-se as relacionadas i) ao déficit (equilíbrio orçamentário), ii) à dívida (tetos), iii) ao endividamento (como a proibição ao financiamento pelo banco central no **Chipre**) e iv) à despesa (como os tetos estabelecidos para a despesa total e suas principais subcategorias nos **Países Baixos**).

Os mecanismos para incentivar o cumprimento são cruciais para as LRFs. Embora alguns países europeus tenham recorrido a sanções contra a reputação no caso de descumprimento da lei, a credibilidade pode exigir outras medidas, como a aplicação automática de sanções institucionais às jurisdições e/ou sanções pessoais a servidores públicos sempre que as metas fiscais não forem atingidas e/ou os procedimentos orçamentários não forem seguidos. Um exemplo disso é a LRF do **Brasil**.

128. A credibilidade das regras e metas numéricas depende fundamentalmente do realismo do orçamento e da qualidade da avaliação dos riscos fiscais e da análise de sensibilidade. Outro aspecto de igual importância para a transparência é a necessidade de uma estratégia clara para os casos em que circunstâncias imprevistas forcem os gastos efetivos ou o déficit a ultrapassarem as metas numéricas. Pode-se atacar esse problema de várias maneiras, por exemplo identificando as categorias de despesa que devem ser preservadas e as que podem ser comprimidas para que sejam cumpridas as metas. É óbvio que a contribuição das regras e leis de responsabilidade fiscais depende sobremaneira da vontade política e da elaboração cuidadosa dos pormenores do quadro.

Impacto das medidas orçamentárias

2.1.3 Deve-se descrever as principais medidas relativas às despesas e receitas, bem como a sua contribuição para a consecução dos objetivos de política.

Custo dos novos programas de receitas e despesas

129. A disciplina orçamentária exige a identificação precisa e a definição rigorosa de custos dos atuais programas do governo e das novas propostas de política. Os países devem sempre incluir na documentação orçamentária uma descrição das mudanças importantes na política fiscal e os efeitos esperados.⁶³ Devem constar estimativas distintas do impacto de cada novo programa sobre a receita e a despesa do exercício corrente (o que, às vezes, pode depender sobretudo do momento em que a mudança de política ocorre ou é anunciada). Isso proporcionará uma visão nítida dos fatores que podem provocar uma discrepância entre os resultados orçamentários e os gastos planejados e, assim, aumentar a responsabilidade pela implementação da política fiscal. Deve-se também incluir estimativas da magnitude e impacto da renúncia fiscal no presente e no futuro, bem como do impacto futuro das novas iniciativas, o qual pode aumentar assim que tais iniciativas tenham sido implementadas de forma cabal. Outros possíveis problemas dizem respeito à sustentabilidade no médio e longo prazo.

130. Ao discutir as novas medidas, é importante levar em consideração as implicações para os níveis infranacionais de governo em termos de necessidades de recursos e responsabilidade pelas despesas. A melhor prática é divulgar amplamente os efeitos fiscais estimados de toda a proposta de legislação do governo central, incluindo as implicações de custos para os níveis infranacionais de governo.⁶⁴

131. No caso das medidas relativas às receitas, é importante que as previsões sejam coerentes com a evolução recente e com pressupostos realistas. Ademais, é necessário entender de forma clara as políticas de renúncia fiscal existentes. Diferentes abordagens em relação à previsão de receita são descritas no Boxe 7. No que tange às medidas relativas às despesas, é mister estimar os custos de forma rigorosa, a fim de identificar os efeitos distintos das mudanças nas políticas.

Implicações econômicas mais amplas

132. As novas políticas, ou mesmo as novas medidas para promover políticas já existentes, podem ter maior ou menor eficácia e produzir um impacto que vai além da finalidade

⁶³ Um bom exemplo é a divulgação das medidas orçamentárias do **Reino Unido**, onde os documentos orçamentários incluem um quadro sintético das novas medidas orçamentárias e seu efeito fiscal estimado, bem como um anexo com uma descrição detalhada de cada medida. Na **França**, os gastos relativos às políticas existentes (“dotações para serviços correntes”) são claramente distinguidos das “rubricas de despesa que refletem novas políticas”. Essa distinção é exigida pela lei orgânica do orçamento, segundo a qual as dotações para serviços correntes são submetidas a uma votação simples no parlamento, ao passo que as rubricas das novas políticas estão sujeitas a um processo de votação mais detalhado (ver o módulo fiscal do ROSC de 2000, parágrafo 13). Nos **Países Baixos**, os custos fiscais das novas iniciativas de política são identificados separadamente no processo orçamentário e na documentação orçamentária (ver o módulo fiscal do ROSC de 2006, parágrafo 34).

⁶⁴ Nos **Estados Unidos**, o Congressional Budget Office (gabinete de orçamento do Congresso) é obrigado por lei a comunicar ao legislativo os custos estimados (bem como a base para a estimativa) que a legislação federal proposta representaria para os governos estaduais e locais (e para o setor privado). Ver <http://www.cbo.gov>.

específica a que elas se propunham ou além dos indivíduos ou grupos visados. As reformas para reduzir o déficit fiscal e aumentar a estabilidade macroeconômica — ou para elevar a eficiência — podem afetar pessoas de diversos níveis sociais ou de renda de forma diferente e, por conseguinte, prejudicar ou beneficiar grupos vulneráveis e de baixa renda mais do que os demais. Para os fins da transparência, convém incluir uma avaliação desses impactos na documentação orçamentária.

133. A análise do impacto social e sobre a pobreza (PSIA) é uma análise da distribuição do impacto das políticas e reformas de política sobre o bem-estar dos diferentes grupos, enfatizando especificamente os pobres e vulneráveis. Uma análise semelhante pode ser aplicada a outros efeitos (ambiental, por exemplo) e destacar outras camadas populacionais. Existem várias abordagens, desde as técnicas econométricas mais simples até as mais complexas (Boxe 10). A boa prática exigiria que se incluísse na documentação orçamentária ao menos uma análise simples do impacto diferencial das novas políticas e medidas.

Sustentabilidade fiscal e riscos fiscais

2.1.4 A documentação do orçamento deve incluir uma avaliação da sustentabilidade fiscal. As principais hipóteses sobre a evolução da economia e das políticas devem ser realistas e claramente especificadas, e deve ser apresentada uma análise da sensibilidade.

Análise da sustentabilidade fiscal

134. Todos os países devem apresentar alguma indicação da sustentabilidade da política fiscal, embora a forma como isso é feito possa variar consideravelmente em termos de profundidade e metodologia. A política fiscal é considerada insustentável caso exista a probabilidade de as políticas atuais provocarem uma acumulação de dívida em níveis excessivos.

135. Talvez seja difícil formular julgamentos sobre o excesso de endividamento e, especialmente, sobre o nível excessivo da relação entre a dívida e o PIB.⁶⁵ Uma abordagem comum é valer-se de uma regra que especifique, por exemplo, que o coeficiente de endividamento não pode aumentar ou ultrapassar um certo limite. Ela pode ser afetada pela credibilidade externa do país ou de suas políticas, ou até mesmo pelo nível de desenvolvimento dos seus mercados de dívida. Deve-se avaliar a sustentabilidade fiscal de cada país separadamente, com base nos conhecimentos específicos sobre as políticas fiscais passadas e futuras do governo e as reações do mercado a essas políticas. Nesse contexto, a declaração de dados sobre a classificação da dívida soberana de um país e sobre as mudanças nessa classificação nos últimos anos proporciona um referencial útil da sustentabilidade.

⁶⁵ *Operational Framework for Debt Sustainability Assessments in Low-Income Countries—Further Considerations*, FMI e Banco Mundial (maio de 2005), e *Applying the Debt Sustainability Framework for Low-Income Countries Post Debt Relief*, FMI (novembro de 2006).

Boxe 10. Análise do Impacto Social e sobre a Pobreza

Para formular estratégias de política eficazes, é fundamental compreender o impacto das intervenções de política sobre os diferentes grupos. A **análise do impacto social e sobre a pobreza (PSIA)** é uma análise da distribuição do impacto das reformas de política sobre o bem-estar dos diferentes grupos, enfatizando especificamente os pobres e vulneráveis. A PSIA ajuda a

- Examinar os vínculos entre as reformas de política e seu impacto sobre a pobreza ou sobre grupos sociais específicos;
- Considerar os prós e contras das diversas reformas com base na distribuição do impacto de cada uma delas;
- Reforçar os efeitos positivos das reformas e minimizar seus efeitos negativos;
- Identificar medidas atenuantes e sistemas de gestão de riscos e
- Avaliar os riscos das reformas de política.

Embora não haja um modelo metodológico único para analisar o impacto social e sobre a pobreza de uma determinada política, é possível determinar os elementos de maior relevância para o que se consideraria boa prática na área dessas análises. Essencialmente, deve-se identificar:

- Os grupos que, de maneira positiva ou negativa, deverão ser afetados;
- Os mecanismos de implementação para a execução da reforma;
- Os principais canais de transmissão (emprego, preços, acesso a bens e serviços, transferências e impostos);
- Os pressupostos que permitirão estimar a magnitude e direção do impacto sobre os principais grupos e
- Os maiores riscos, que poderiam alterar o impacto esperado da reforma.

As PSIAs podem ser definidas de diferentes maneiras. A mais básica refere-se simplesmente aos casos em que as conseqüências sociais dos programas são consideradas, ainda que apenas em seus aspectos qualitativos. Contudo, há muitos exemplos em que o termo PSIA diz respeito a casos em que a análise tem o respaldo de estudos analíticos precisos. Destaca-se a **análise de incidência**, que de modo geral enfoca o impacto das mudanças na política tributária e de gastos públicos sobre a renda ou bem-estar dos agregados familiares, normalmente por meio de técnicas econométricas. Às vezes empregam-se **modelos computáveis de equilíbrio geral** para examinar as ligações fundamentais entre as estruturas de produção, a renda dos diversos grupos e o comportamento da demanda. Modelos que empregam **multiplicadores da matriz de contabilidade social** proporcionam um sistema abrangente, flexível e uniforme para a organização das contas sociais e nacionais de um país num dado período.

136. Do ponto de vista técnico, a avaliação da sustentabilidade fiscal envolve a decomposição da variação do coeficiente de endividamento nos componentes que refletem o *saldo primário* (o saldo global excluindo os pagamentos de juros), a taxa de juros sobre a dívida, a taxa de crescimento da economia e o estoque inicial da dívida.⁶⁶ Do ponto de vista

⁶⁶ O surgimento de novas obrigações geradoras de dívidas passíveis de serem excluídas das previsões fiscais de rotina — como passivos contingentes que talvez tenham de ser honrados — também deve ser levado em consideração.

de política, o foco é a variação do saldo primário necessária para cumprir a meta de endividamento (a partir de um coeficiente de endividamento considerado excessivo) ou permanecer abaixo de um teto de endividamento durante um certo período. Dessa forma, tem-se uma indicação do ajuste fiscal necessário para a sustentabilidade. Naturalmente, mais importante para as autoridades econômicas é o ajuste discricionário que deve ser feito. Por conseguinte, é importante que se faça a distinção, a curto e médio prazo, entre movimentos cíclicos nos agregados fiscais e mudanças estruturais necessárias.⁶⁷

137. As questões relacionadas à sustentabilidade no médio e longo prazo ganham mais importância nos países que percebem um volume significativo de receita relacionada a recursos naturais. Períodos em que os preços das *commodities* estão relativamente altos podem gerar pressões para o empenho de verbas orçamentárias que não poderá ser sustentado se os preços desses produtos retornarem à sua trajetória histórica — a qual às vezes é de difícil avaliação — ou sofrerem uma queda ainda mais brusca. Ademais, no âmbito da sustentabilidade fiscal nesses países é preciso levar em consideração que se tratam de recursos exauríveis e que os preços das *commodities* são intrinsecamente voláteis.

Pressupostos realistas e análise de sensibilidade

138. Conforme mencionado acima, o realismo dos pressupostos subjacentes ao quadro macroeconômico é crucial para o realismo do orçamento como um todo. Portanto, tais pressupostos devem ser apresentados de maneira precisa na documentação orçamentária e devem estar à disposição de peritos externos para escrutínio. Os pressupostos sobre os preços e a produção de recursos naturais devem ser tratados de forma transparente. Isso reduzirá o risco do uso de hipóteses otimistas demais na projeção do crescimento ou da inflação, o que poderia solapar a integridade do processo orçamentário. Nesse contexto, é importante para a transparência que os pressupostos e dados empregados no quadro de médio prazo e na elaboração do orçamento tenham reflexo, tanto quanto possível, nos planos de desenvolvimento ou documentos-quadro de política econômica formulados pelo governo (por ex., o PERP). Ademais, a relação entre esses dois tipos de documento deve ser transparente, com a explicação clara de eventuais diferenças.

139. Em termos de recursos fiscais, em alguns países o ministro das finanças estabelece uma meta de arrecadação anual a ser atingida pela administração tributária. Isso prejudica não só a credibilidade das políticas relacionadas às receitas mas também a transparência de todo o processo orçamentário.

140. As questões relacionadas à sustentabilidade contemplam o perfil de longo prazo, ao passo que a análise de sensibilidade focaliza a sensibilidade dos resultados fiscais no curto prazo às várias fontes de risco. Um dos riscos importantes para o orçamento se refere aos pressupostos macroeconômicos subjacentes. Mesmo quando são realistas e foram examinados por peritos externos, ainda assim sua incerteza intrínseca pode ter implicações

⁶⁷ Chalk e Hemming (2000) aprofundam a discussão sobre as abordagens para avaliar a sustentabilidade fiscal, inclusive nos países onde as avaliações são afetadas por circunstâncias especiais, como a disponibilidade de um recurso mineral exaurível.

para a execução do orçamento. Assim sendo, é importante que as autoridades entendam claramente até que ponto mudanças plausíveis nas variáveis macroeconômicas podem exercer pressão sobre o orçamento e afastá-lo da trajetória prevista. Por exemplo, o crescimento real abaixo do esperado resultará em menos receita e mais obrigações ligadas a programas de bem-estar social, em comparação aos valores designados no orçamento. Por esse motivo, nos países cujo volume de receita relacionada a recursos naturais é substancial, a análise de sensibilidade deve levar em conta uma faixa plausível de variabilidade nos preços das *commodities*. É reconhecidamente difícil projetar as despesas do exercício corrente relativas a novos programas, e essa incerteza deve também ser avaliada. Seja qual for o caso, o realismo do orçamento será maior se for mostrado que existem alocações para despesas contingentes e um conjunto de medidas e prioridades específicas para o orçamento caso as receitas ou despesas saiam da trajetória prevista no orçamento.

Riscos fiscais

141. Além das variações dos principais pressupostos macroeconômicos, é importante considerar outras fontes de riscos fiscais. Os passivos contingentes são os que mais se destacam. Eles abrangem não apenas os casos de obrigações previstas em contratos (garantias explícitas), mas também os casos em que se pressupõe que o governo arcará com os custos — mesmo na falta de um contrato específico para esse efeito. Outros exemplos estão descritos no Boxe 11.

142. Os passivos contingentes explícitos abarcam uma gama de instrumentos, como garantias públicas de empréstimos a empresas públicas, garantias de depósitos bancários e compromissos previstos em lei na forma de direitos (por ex., pensões ou benefícios sociais). As indenizações são compromissos nos quais o governo assume riscos específicos. Por exemplo, quando uma empresa pública é privatizada, o governo às vezes fornece ao comprador uma indenização contra certos riscos — como, por exemplo, proteção contra futuros processos judiciais referentes a condições pré-existentes. O risco de que esses passivos possam tornar-se exigíveis e a sua conseqüente magnitude podem ser avaliados apenas parcialmente, conforme discutido no Capítulo III. Os acordos das parcerias público-privadas vêm surgindo como uma fonte cada vez mais significativa de passivos contingentes, conforme discutido em detalhes nos Capítulos I e III.

143. Os empréstimos concedidos às empresas públicas com garantia do governo não raro constituem uma fonte importante de risco fiscal. Para muitos governos, a acumulação de dívidas por essas empresas, especialmente as que prestam serviços públicos, são uma fonte de risco considerável. Quando for manifesto que a empresa pública não tem condições de honrar o pagamento de suas dívidas, o empréstimo deve ser contabilizado como parte da dívida pública, na forma de um passivo explícito, em vez de contingente.

144. As possíveis conseqüências fiscais das garantias implícitas podem ser iguais ou até maiores do que as decorrentes dos passivos contingentes explícitos. Por exemplo, mesmo na falta de um regime explícito de garantia de depósitos, pode existir a expectativa de que o governo deve resgatar os bancos comerciais em dificuldade — sobretudo se essa já era uma prática comum. De maneira análoga, um passivo implícito pode estar relacionado a empréstimos obtidos por empresas públicas e governos infranacionais, mesmo sem a

prestação de garantias públicas. É importante não apenas entender como funcionam esses passivos, mas também monitorá-los e, se possível, quantificá-los. Embora os desastres naturais e a conseqüente necessidade de o governo prestar assistência sejam normalmente considerados fatos inesperados, muitos casos apresentam um elemento de previsibilidade. Vários acontecimentos no meio ambiente, como secas e inundações, são recorrentes e o risco de eles ocorrerem deve ser examinado. Já a possibilidade de que o governo necessite prestar auxílio em situações de emergência ou calamidade é mais difícil de quantificar. De forma mais geral, a prestação de informações sobre os aspectos de que trata o Boxe 11 são essenciais para a transparência orçamentária.

Boxe 11. Passivos Contingentes

Os passivos contingentes normalmente têm como origem garantias explícitas ou implícitas, como benefícios previstos em lei que obrigam o governo a prestar diferentes formas de assistência. Uma breve tipologia dos passivos contingentes mais prováveis destacaria os seguintes:

Passivos explícitos

- Garantias de depósitos em bancos comerciais e de outros itens do balanço patrimonial
- Programas de seguro do governo (safras, enchentes)
- Garantias de empréstimos (para outros níveis de governo, empresas públicas)
- Garantias de taxa de câmbio
- Garantias de demanda ou receita em contratos de parceria público-privada
- Programas assistenciais subfinanciados
- Capital não integralizado e outras possíveis obrigações legais
- Garantias emitidas contra a possibilidade de passivos ambientais

Passivos implícitos

- Resgate de bancos
- Cobertura de passivos de entidades privatizadas
- Insucesso dos investimentos de fundos não garantidos de pensão, emprego ou proteção social
- Auxílio no caso de desastres ambientais ou calamidades
- Dívidas de governos infranacionais

Deve constar da documentação orçamentária uma exposição da natureza e dimensão de todos os passivos contingentes, abrangendo:

- Objetivo de política do programa de garantias
- Valor total das garantias, classificadas por setor e vigência
- Beneficiários
- Probabilidade de execução da garantia

A melhor prática é publicar estimativas quantitativas do potencial impacto fiscal das garantias com base na probabilidade de execução.

Programas do orçamento e objetivos de desempenho

145. A transparência e responsabilidade no governo exigem que a apresentação do orçamento e as contas exponham de forma clara os objetivos do governo e relacionem as rubricas em que o dinheiro é gasto, como ocorre no sistema tradicional de orçamentação por rubrica (*line-item budgeting*). Os resultados das políticas anteriores deve também ser avaliado com base nos objetivos declarados. A orçamentação moderna tenta identificar, tanto quanto possível, os objetivos das atividades do governo e medir os *produtos e resultados* em relação a esses objetivos. Um elemento importante dos primeiros esforços nesse sentido é a classificação das despesas nas categorias de “programa”, “subprograma” e “atividade”, definidas com precisão e nível de detalhamento cada vez maiores em relação a um conjunto de objetivos explícitos.⁶⁸ Assim, despesas com um programa de “saúde pública” podem estar relacionadas ao objetivo mais amplo do governo de incentivar os cuidados de saúde preventivos, enquanto os objetivos mais específicos seriam dados, por exemplo, num subprograma de combate à malária. A classificação das atividades do governo por programas já é bastante difundida e sua aplicação mais ampla ajudará a aumentar a transparência. Contudo, cumpre assinalar que a *classificação por programas* complementa mas não substitui a classificação administrativa tradicional discutida na seção anterior.⁶⁹ Os elementos da classificação por programas são de especial importância para os países que procuram identificar e rastrear os gastos para redução de pobreza no contexto de programas que têm o apoio da comunidade internacional.⁷⁰

146. Nos países desenvolvidos, os esforços mais recentes vêm se concentrando na necessidade de aumentar a autoridade e os incentivos para que os administradores de cada setor alcancem os resultados acordados. Vários países estão criando sistemas sofisticados de orçamentação e contabilização voltadas para resultados (ou desempenho) (Boxe 12). Esses esforços são muito importantes para aumentar a transparência das escolhas estratégicas e operacionais realizadas por meio dos orçamentos públicos. A melhor prática é que as transações sejam classificadas por atividade ou produto, bem como por programa ou resultado. A documentação orçamentária deve conter informações detalhadas, tanto financeiras quanto não financeiras, sobre todos os produtos e atividades, bem como programas e resultados, em conjunto com informações comparáveis referentes ao ano

⁶⁸ Em meados da década de 1960, o principal exemplo eram os **Estados Unidos**, com seu sistema de planejamento, programação e orçamentação (*Planning, Programming and Budgeting System – PPBS*).

⁶⁹ Vale observar que a classificação por programa é conceitualmente diferente da classificação funcional do *GFSM 2001*/Classificação das Funções de Governo (COFOG), uma vez que os objetivos dos programas do governo podem ser atingidos por meio de atividades realizadas em diversas áreas funcionais (um subprograma de combate à malária, por exemplo, pode ter um componente educativo, um componente de drenagem agrícola e um componente de saúde). Na prática, porém, algumas classificações por programa se baseiam na COFOG nos níveis mais elevados de categorização.

⁷⁰ Os **Países Baixos** adotaram a orçamentação por programa em 2001, com o intuito de fornecer ao parlamento um documento orçamentário mais transparente e orientado pelas políticas. Segundo a metodologia aplicada, estruturou-se o orçamento de cada ministério setorial em torno de objetivos estratégicos e áreas de política, para em seguida vinculá-los a metas de desempenho (ver o módulo fiscal do ROSC de 2006, parágrafo 48).

anterior.⁷¹ Basicamente, dá-se ênfase à transparência no nível agregado e à criação de uma estrutura que seja propícia ao suprimento de informações cada vez mais detalhadas sobre o impacto das decisões orçamentárias. Contudo, muitas das técnicas atualmente aplicadas nas economias avançadas exigem um grande volume de recursos administrativos e talvez não sejam prioritárias nos países dotados de menos recursos ou de instituições não tão desenvolvidas. Mas todos os países têm condições de, pelo menos, definir objetivos claros para os principais serviços prestados pelo governo.

Coordenação entre as atividades orçamentárias e extra-orçamentárias

2.1.5 Devem ser estabelecidos mecanismos claros de coordenação e gestão das atividades orçamentárias e extra-orçamentárias no contexto do quadro global da política fiscal.

147. A distribuição de responsabilidades entre os ministérios centrais (por exemplo, planejamento, economia e finanças), assim como a forma como coordenam seu trabalho, é um aspecto crucial. O posicionamento dos países em relação a essa questão varia. Nos países com tradição de planejamento central ou de desenvolvimento, a responsabilidade pela gestão fiscal é dividida entre o ministério das finanças (responsável pelo orçamento corrente) e o ministério do planejamento ou da economia (responsável pelo orçamento de capital ou de investimento). Outros países repartem as responsabilidades atribuindo a diferentes ministérios ou departamentos funções distintas da gestão fiscal (por exemplo, política macrofiscal, elaboração do orçamento e contabilidade). Os países também diferem quanto ao poder relativo dos ministérios centrais e dos de despesa. Não há um modelo de estrutura organizacional que se possa aplicar universalmente. Contudo, para assegurar o devido controle sobre as finanças públicas, é preciso especificar claramente a repartição das responsabilidades pela gestão fiscal.

148. A definição de orçamento é outro aspecto crucial. Embora alguns países empreguem o termo “orçamento” apenas para abranger as estimativas relacionadas à *dotação anual* de verbas pelo legislativo, esse conceito é incompleto. De maneira análoga, embora diversos tipos de operações realizadas à margem do processo de dotação anual possam ser descritas como *extra-orçamentárias* e alguns fundos extra-orçamentários (por exemplo, previdência social) sejam tratados de maneira distinta dos recursos gerais do governo, eles devem ser incorporados ao processo orçamentário para que se possa obter uma visão abrangente do grau de compatibilidade das fontes de recursos e gastos planejados com as declarações e compromissos de política mais amplos levados a público pelo governo. (Boxe 13).⁷²

⁷¹ Os trabalhos detalhados realizados pela OCDE nessas áreas e os *sites* dos próprios países podem ser acessados no *website* da OCDE: http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_37405_1_1_1_1_37405,00.html.

⁷² Em alguns casos, estabelecem-se fundos extra-orçamentários pela vinculação de receitas tributárias ou não.

Boxe 12. Orçamento de Desempenho

O orçamento de desempenho diz respeito aos procedimentos ou mecanismos que visam fortalecer os vínculos entre as verbas fornecidas às entidades do setor público e os produtos, por meio do uso de informações formais sobre o desempenho na tomada de decisões para a alocação de recursos.¹

O orçamento de desempenho abarca uma variada gama de diferentes reformas orçamentárias que diferem na maneira como mensuram o desempenho e vinculam os resultados aos recursos.

Os objetivos paralelos desse tipo de orçamento abrangem o aumento da eficiência i) na alocação dos gastos públicos — talvez mais predominante nos países em desenvolvimento e em transição — e ii) na gestão desses gastos — que prevalece nos países precursores, como Austrália e Nova Zelândia.

Um tema recorrente no que tange a essas reformas é a concessão de mais liberdade aos administradores, desde que possam gerar os produtos e resultados desejados. Entre os diferentes modelos de orçamento de desempenho figuram:

- Orçamento-programa (baseado no sistema de planejamento, programação e orçamentação implementado pela primeira vez na década de 1960) — aloca recursos de acordo com programas em vez de rubricas, de maneira que objetivos comuns sejam considerados e custeados em conjunto.
- Análise marginal (o exemplo mais notório é o orçamento base zero implementado no governo federal americano em 1976) — decompõe os programas em etapas incrementais (chamadas “pacotes de decisão”), e cada uma delas é classificada segundo uma escala de prioridade, para que os recursos disponíveis sejam destinados às áreas de maior prioridade.
- Sistemas que visam vincular o nível de recursos orçamentários às metas de desempenho — por exemplo ao condicionar o fornecimento de recursos adicionais à aceitação de metas de resultados e/ou produtos mais rigorosas por parte dos órgãos do governo (o sistema de Contratos de Serviço Público (*Public Service Agreements*) vigente no Reino Unido é um bom exemplo).
- Fórmulas de financiamento baseadas nas expectativas de resultados e/ou custos para gerar esses resultados.
- Incentivos ao desempenho do orçamento que vinculam o desempenho passado às verbas destinadas aos órgãos do governo no futuro como forma de estímulo ao desempenho.
- O modelo comprador–fornecedor, em que os órgãos do governo recebem pagamentos correspondentes ao “preço” dos resultados (geralmente produtos) por eles produzidos. Esse modelo representa uma combinação de fórmulas de financiamento baseadas nos custos e de incentivos ao desempenho do orçamento.

¹ As definições que restringem o orçamento de desempenho aos mecanismos de financiamento que se destinam a estabelecer um vínculo claro entre os recursos e os resultados mediante o uso de indicadores de desempenho formais são demasiado restritas. De modo mais geral, as informações sobre o desempenho podem constituir o ponto de partida para as decisões ou podem ser usadas em conjunto com outros tipos de informação sobre o desempenho.

Boxe 13. Atividades Extra-Orçamentárias e Transparência Fiscal¹

As atividades extra-orçamentárias são transações das entidades do governo geral que são excluídas das leis de dotação orçamentária. Como exemplo, destacam-se as instituições sem fins lucrativos não mercantis, financiadas total ou parcialmente por transferências do governo ou receitas vinculadas; as transações relacionadas a atividades comerciais de órgãos do governo (taxas de uso) que são excluídas da despesa e da receita dessas entidades no orçamento, e os fundos de previdência, os quais são declarados extra-orçamentários porque essas obrigações e o seu custeio são vistos como uma atividade distinta. No seu conjunto, essas atividades não raro representam uma parcela substancial dos gastos fiscais.² Os fundos extra-orçamentários são normalmente estabelecidos por lei, que define sua finalidade, forma de financiamento, administração e outros aspectos. Podem ser geridos pelo ministérios das finanças, ministérios setoriais ou outros órgãos de despesa, ou então podem funcionar de maneira inteiramente autônoma.

Os fundos extra-orçamentários podem reduzir a transparência ao permitir que se tomem decisões sobre despesas à margem do processo orçamentário, desviando a alocação de recursos da trajetória prevista nas políticas anunciadas. Reconhece-se que muitos países realizam algum tipo de atividade extra-orçamentária, e é importante que a função dessas atividades na execução das políticas do governo seja transparente e esteja sujeita aos mesmos requisitos de prestação de contas aplicados a outras despesas orçamentárias. Os requisitos de transparência fiscal abrangem o seguinte:

- As atividades extra-orçamentárias devem ser identificadas no orçamento anual ou num anexo ao orçamento, juntamente com uma exposição da sua finalidade ou justificativa em termos de política.
- Atividades fiscais financiadas por intermédio de fundos extra-orçamentários devem ser incorporadas ao orçamento, ainda que continuem a não receber verbas orçamentárias, a fim de manter o controle unificado da política fiscal e evitar problemas na coordenação das despesas. De modo geral, convém alocar recursos para os fundos extra-orçamentários por meio do orçamento, e as despesas devem ser aprovadas pelo parlamento, mesmo que permaneçam à margem do processo de dotação anual.
- As regras e operações de um fundo extra-orçamentário devem ser transparentes e livres de interferência política. Isso exige a divulgação e declaração periódicas dos princípios que regem o fundo.
- Os fundos extra-orçamentários devem ser objeto de auditoria e devem publicar demonstrações financeiras abrangendo todos os fluxos de entrada e saída e, se for o caso, a alocação e rentabilidade dos ativos.
- A transparência exige que i) relatórios detalhados das atividades extra-orçamentárias sejam incluídos na documentação orçamentária e ii) as informações sobre as atividades extra-orçamentárias sejam prestadas segundo o mesmo modelo aplicado ao orçamento (em termos brutos, discriminando receitas, despesas e financiamentos e classificando as despesas por categoria econômica, funcional e administrativa).

¹ Allen e Radev (2006).

² Segundo o *Government Finance Statistics Yearbook – GFSY* [Anuário de Estatísticas das Finanças Públicas] de 2005, do FMI, os fundos extra-orçamentários responderam por até 44% do total de gastos do governo central nos países onde existem tais fundos.

149. Em que pese a existência de boas razões para criar alguns fundos fora do processo de dotações orçamentárias e para vincular a receita de certas fontes, o abuso desse expediente pode diminuir a transparência (bem como reduzir o controle e a flexibilidade da política fiscal).⁷³ Portanto, é importante que as atividades dos fundos extra-orçamentários sejam submetidas à mesma disciplina aplicada às dotações orçamentárias. Além disso, devem existir regras e regulamentos sobre a responsabilidade pela gestão dos fundos extra-orçamentários, e a contabilização e auditoria desses fundos deve ser compatível com a do restante do orçamento. Mesmo nos casos em que a alocação dos recursos destinados a órgãos e fundos extra-orçamentários não fizer parte do processo orçamentário, a boa prática determina que tais recursos sejam informados na *documentação orçamentária*. Por esse motivo, recomenda-se prestar contas sobre os fundos de previdência, embora o *GFSM 2001* permita a sua classificação em separado do governo central.

150. Não é raro se permitir que os órgãos públicos utilizem a receita proveniente de taxas e direitos diretamente para cobrir despesas (por exemplo, taxas e honorários hospitalares usados pela administração da saúde sem antes serem transferidas para os recursos gerais do governo). A cobrança de *taxas de uso* vem sendo empregada cada vez mais por alguns países da OCDE como parte dos mecanismos de controle e incentivos dos gestores dos órgãos públicos. Esses mecanismos devem ser registrados em termos brutos e incluídos na documentação orçamentária (de forma agregada) e detalhados nos relatórios anuais dos órgãos em questão, para que se possa apurar com precisão a extensão da atividade governamental.

151. Para muitos países em desenvolvimento, a relação entre o orçamento interno e as despesas financiadas por recursos externos suscita questões associadas à transparência. O uso de processos separados e não-transparentes para apurar o volume e a distribuição dos recursos externos e de outras receitas orçamentárias muitas vezes está no cerne dos problemas de controle financeiro. Ganha-se em transparência quando as informações sobre despesas financiadas por recursos externos são integradas ao processo decisório e à declaração dos dados orçamentários.

152. O uso de fundos extra-orçamentários — inclusive no contexto da receita relacionada a recursos naturais — pode reduzir a transparência e obscurecer o vínculo entre as atividades fiscais e os objetivos de política declarados, sobretudo se os fundos forem criados com autoridade legal para realizar seus próprios gastos à margem do processo orçamentário normal. Embora o fundo de pensões norueguês (*Government Pension Fund–Global*) seja considerado bem-sucedido e transparente, essa caracterização espelha o fato de que ele está inserido numa estratégia fiscal coerente, num país dotado de um quadro institucional firmemente estabelecido, uma longa tradição de transparência e uma ampla base tributária.

⁷³ O direcionamento de impostos vinculados para fundos extra-orçamentários é comum nos casos em que há uma forte ligação entre impostos e benefícios, e a ênfase nesse processo pode fazer com que os impostos vinculados sejam aceitos com maior facilidade do que os impostos comuns. Além disso, as atividades realizadas por meio de fundos extra-orçamentários muitas vezes sofrem menos influência de considerações a curto prazo que afetam o orçamento e podem até ser regidas por legislação específica. A previdência social apresenta essas características.

Quer o fundo extra-orçamentário tenha ou não a autoridade legal para realizar seus próprios gastos, o quadro jurídico deve estabelecer claramente que a finalidade dos gastos desses fundos deve ser especificada em detalhes e examinada pelo parlamento. A boa prática exige que as projeções das transações sejam submetidas ao governo como parte do processo orçamentário, e que contas detalhando os gastos efetivos e os ativos e passivos do fundo sejam apresentadas ao parlamento junto com as contas e relatórios orçamentários padronizados ou, de preferência, como parte das contas consolidadas do governo.

153. De um ponto de vista mais geral, é importante que todas as atividades fiscais sejam submetidas a um exame e a uma atribuição de prioridades como parte do processo orçamentário.⁷⁴ Também devem ser abertas ao escrutínio do legislativo e do público. Esse requisito deve se aplicar até mesmo aos fundos extra-orçamentários que sejam geridos de forma independente e estejam subordinados a uma autoridade legislativa distinta.⁷⁵

Procedimentos de Execução, Monitoramento e Declaração de Dados do Orçamento

2.2 Devem ser instituídos procedimentos claros de execução, monitoramento e declaração de dados do orçamento.

154. O Código apresenta boas práticas com referência: 1) ao sistema contábil e avaliação de atrasados; 2) à apresentação de relatórios dentro do exercício; 3) a orçamentos suplementares e 4) à apresentação de contas definitivas auditadas ao parlamento.

155. Os requisitos básicos desse princípio visam assegurar que:

- receitas, empenhos, pagamentos e atrasos possam ser efetivamente acompanhados;
- as contas definitivas auditadas e os relatórios de auditoria sejam apresentados ao legislativo e publicados no prazo de um ano.

Contabilidade

2.2.1 O sistema contábil deve formar uma base confiável para o acompanhamento das receitas, empenhos, pagamentos, atrasos, passivos e ativos.

156. A transparência fiscal requer a existência de um sistema contábil global e integrado que permita uma avaliação fidedigna dos pagamentos em atraso. Para que a execução do orçamento seja transparente, é preciso contar com um sistema contábil que proporcione uma cobertura ampla das transações fiscais e um sistema de controles internos eficaz. Mesmo que a contabilização seja feita pelo regime de caixa, a transparência fiscal exige que o sistema registre tanto os empenhos como os pagamentos, a fim de monitorar com eficácia os atrasos.

⁷⁴ Ou por meio de avaliações mais profundas vinculadas às metas orçamentárias de médio prazo ou à sustentabilidade a longo prazo.

⁷⁵ As novas leis sobre o sistema orçamentário da **Moldávia** e da **Letônia** vão mais longe: incorporam os antigos fundos extra-orçamentários como fundos especiais no orçamento anual.

Não menos importante, o sistema deve permitir o acompanhamento dos ativos e passivos e as suas variações, qualquer que seja o regime contábil empregado. (Boxe 14).

O sistema contábil

157. A contabilização precisa dos gastos é essencial para a transparência fiscal. Os sistemas contábeis devem se basear em sistemas de controles internos bem fundamentados, permitir que as informações sejam captadas e registradas no estágio de empenho de verbas, gerar relatórios sobre pagamentos em atraso, cobrir oportunamente todas as transações com financiamento externo e manter registros sobre a *ajuda em bens e serviços*. A melhor prática é que o sistema contábil realize a contabilização e a declaração de dados pelo regime de competência mas também seja capaz de gerar relatórios de caixa.

158. As diferenças nas normas contábeis empregadas pelo governo, banco central e empresas públicas podem limitar a consolidação e diminuir a transparência. Não é raro, por exemplo, que o banco central declare seus dados pelo regime de caixa, em conformidade com as Normas Internacionais de Informação Financeira (NIIF), enquanto o governo continua a prestar contas pelo regime de caixa. Nessas circunstâncias, ganhos decorrentes da variação de valor das suas reservas externas contabilizados pelo banco central após uma desvalorização cambial não teriam contrapartida na forma de perdas não realizadas com passivos externos do governo. Assim, o governo poderia ter um ganho inesperado em decorrência da elevação dos lucros do banco central e, ao mesmo tempo, ignorar perdas não realizadas com suas próprias obrigações de dívida. Questões semelhantes podem surgir no caso de diferenças entre regimes contábeis aplicados pelas empresas públicas e o governo. O ideal é que as normas contábeis empregadas pelo governo, banco central e empresas públicas sejam compatíveis entre si e permitam a apresentação de uma demonstração consolidada.

Contas bancárias

159. A transparência exige a conciliação rotineira (normalmente mensal) das demonstrações dos bancos com os dados contábeis do governo. Para fins de transparência, o ministro das finanças deve ser o único a ter a autoridade para abrir ou fechar contas bancárias, de modo que todas as contas sejam documentadas e nenhuma transação seja efetuada fora da área de atuação do ministro. Uma conta única do Tesouro, respaldada pelo livro-razão do Tesouro, é considerada a melhor prática, porque os saldos de todas as contas bancárias à margem da conta única são transferidos diariamente.

Avaliação dos atrasados

160. Além de indicar falhas graves na gestão fiscal, a não identificação de atrasados — no que tange a pagamentos ou recebimentos — pode representar um grande obstáculo para a transparência fiscal. Se os atrasados não forem divulgados, a apresentação da posição financeira pelo regime de caixa será inexata. Sistemas eficazes de contabilidade pública devem fornecer informações suficientes para se avaliar a extensão dos pagamentos ou recebimentos em atraso.

Boxe 14. Transparência Fiscal e Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público na Elaboração de Relatórios Financeiros e Fiscais

GFSM 2001

O *GFSM 2001* não é um conjunto de normas financeiras ou contábeis, mas um padrão para a declaração analítica de estatísticas fiscais. O *GFSM 2001* examina o impacto econômico de uma entidade e não seu desempenho contábil. Na revisão do *GFSM* em 2001, levou-se em consideração a importância cada vez maior dos conceitos de competência para a contabilidade pública e a necessidade de harmonizar os princípios desse manual com os de outros sistemas estatísticos internacionais (sobretudo o *Sistema de Contas Nacionais*) que usam os conceitos de competência. Essa nova versão não exige que os países mantenham suas contas pelo regime de competência; antes, prevê um período de transição durante o qual os países poderiam ajustar os dados obtidos pelo regime de caixa ou, em muitos casos, usar dados do saldo de caixa se não houver diferenças substanciais entre os dados apresentados pelos conceitos de caixa e de competência.

O Código salienta a importância de que i) todos os países declarem os ativos e passivos financeiros — introduzindo alguns elementos de um regime de competência modificado e ii) todos os países tenham por meta adotar um sistema contábil capaz de produzir relatórios fidedignos sobre os pagamentos em atraso e empenhos de verbas. No caso da contabilidade pelo regime de caixa, esses relatórios devem ser preparados habitualmente como demonstrações pró-forma.

Realizaram-se progressos consideráveis no desenvolvimento de normas de contabilidade e informação financeira visando melhorar a comparabilidade internacional dos dados e aumentar a transparência fiscal. O trabalho da Federação Internacional de Contadores (IFAC), a revisão do *GFSM* em 2001 e o Código constituíram passos importantes nessa direção. Embora essas iniciativas encerrem objetivos diferentes, a coordenação do trabalho nessas três áreas tem suas vantagens.

IFAC–IPSASB

O *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) atua como um organismo normativo independente, sob os auspícios da IFAC. É responsável pela formulação de normas contábeis de alta qualidade para o uso das entidades do setor público na elaboração de demonstrações financeiras para fins gerais. Nesse sentido, até fevereiro de 2007 o IPSASB havia emitido 24 normas de contabilidade (IPSASs) pelo regime de competência (ver www.ifac.org).

Em sua maior parte, as IPSASs se baseiam nas normas internacionais de contabilidade elaboradas para o setor privado e modificadas para que possam ser utilizadas no setor público. Embora incentive os governos a adotar a contabilidade pelo regime de competência, o IPSASB emitiu um conjunto abrangente de normas de informação financeira pelo regime de caixa (*Cash Basis IPSAS: Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*). Esse conjunto de IPSASs estabelece os critérios para a elaboração e apresentação de informações sobre recebimentos e pagamentos de caixa, e aborda aspectos cuja divulgação é recomendada para melhorar a qualidade das informações prestadas de acordo com o regime de caixa. Um estudo em separado orienta os países na transição do regime de caixa para o regime de competência.

Entre as IPSASs recentes de maior interesse, destacam-se a divulgação de informações financeiras sobre os setores do governo geral, a receita das transações sem contrapartida (impostos e transferências) e a apresentação das informações orçamentárias em demonstrações financeiras preparadas segundo os regimes de caixa e de competência. O trabalho em curso atualmente abrange normas referentes à prestação de contas sobre as obrigações de política social, concessões de serviços (parcerias público-privadas) e um quadro conceitual para a prestação de informações financeiras no setor público.

Código

Embora o Código seja compatível com a contabilização pelo regime de competência, isso não é necessário. Para os países que adotam um sistema de caixa modificado, é altamente desejável que a divulgação da atividade fiscal não se restrinja a um simples relatório de fluxo de caixa. Vários requisitos do Código exigem a divulgação de dados mais completos do que determinam as normas de declaração de dados contábeis pelo regime de caixa. As IPSASs sobre a contabilidade pelo regime de caixa incentivam a aplicação de alguns desses requisitos a título de divulgação adicional de informações, enquanto outros seriam adotados em demonstrativos financeiros à medida que o governo caminhasse para a adoção do regime de competência.

161. A contabilidade pelo regime de caixa subestima o déficit real do governo se houver pagamentos em atraso consideráveis ou persistentes (por ex., para com fornecedores, empregados e pensionistas). Os atrasados raramente representam um problema nas economias avançadas, mas são mais comuns nos países em desenvolvimento ou em transição, pelas razões expostas no Boxe 15. Sua origem muitas vezes encontra-se mais em falhas na preparação do orçamento ou em decisões de políticas do que em deficiências do sistema contábil, mas um sistema contábil sólido efetivamente ajuda a corrigir o problema e evitar que ele volte a ocorrer.

162. A transparência fiscal exige que os relatórios contábeis preparados pelo regime de caixa sejam complementados com relatórios de contas a pagar para avaliar os pagamentos em atraso.⁷⁶ Os dados sobre os pagamentos em atraso não são gerados automaticamente num sistema simples de contabilidade pelo regime de caixa, mas devem ser fornecidos em relatórios complementares. Portanto, todos os governos devem adotar um sistema contábil que facilite a emissão de relatórios de fim de período sobre as contas cujo pagamento já foi autorizado, bem como relatórios pelo regime de caixa — qualquer que seja o regime contábil empregado. A contabilidade pelo regime de competência, ou de competência modificado, é uma forma de atingir esse objetivo e pode ser a opção mais aconselhável para alguns países.

163. Do lado da receita, os governos também devem manter registros dos impostos e outras receitas que não sejam recolhidas no prazo.⁷⁷ Por exemplo, o estoque de impostos em atraso pode ser substancial, mas é difícil saber até que ponto será efetivamente cobrável, pois muitos países não efetuam a baixa das dívidas incobráveis (Boxe 15). Assim como acontece do lado da despesa, é essencial que a administração tributária e os sistemas contábeis reconheçam e registrem os pagamentos devidos e, na medida do possível, declarem os fluxos mensais e anuais de impostos, multas e juros pendentes de pagamento.⁷⁸

⁷⁶ Para uma discussão mais detalhada dessas questões, ver Potter e Diamond (1998) e IFAC (2000a).

⁷⁷ Visto que a receita tributária do governo é compulsória e unilateral, é mais difícil definir pontos de reconhecimento para a determinação da obrigação tributária, ao contrário do que ocorre do lado da despesa. Em IFAC (2000a) descrevem-se alguns possíveis pontos de reconhecimento que se poderiam aplicar no regime de competência e apresentam-se exemplos de pontos de reconhecimento para diferentes impostos (parágrafos 517–28); observa-se, porém, que “dadas as diferenças nos sistemas legislativos e administrativos dos países, é possível que países diferentes tenham pontos de reconhecimento distintos para impostos semelhantes” (parágrafo 524).

⁷⁸ Embora os acordos de compensação em geral não sejam recomendáveis no caso das transações do governo, é importante adotar uma abordagem unificada para avaliar as obrigações tributárias. Um número único para a identificação dos contribuintes e uma pasta individual para cada contribuinte permitiriam esse tipo de avaliação. Se um contribuinte não tiver efetuado o pagamento de um imposto e tiver direito à restituição de outro imposto, essa restituição pode ser usada para compensar o imposto em atraso.

Boxe 15. Etapas do Processo de Pagamento e Pagamentos em Atraso

Define-se como pagamento em atraso uma conta ou outra obrigação que se vence mas não é paga até a data de seu vencimento. Para avaliar os atrasados, é preciso identificar qual a data de vencimento de uma conta e se o pagamento respectivo foi ou não efetuado. Todos os sistemas contábeis obedecem a quatro etapas básicas num processo de pagamento típico:

- empenho: uma despesa em potencial que resulta da colocação de um pedido, assinatura de um contrato ou outro acordo de fornecimento de bens ou serviços;
- verificação: confirmação pelo agente recebedor autorizado de que foi recebido o bem ou serviço solicitado e, portanto, de que se reconhece a obrigação de pagamento e a data do vencimento;
- emissão do pagamento: emissão de cheque ou ordem de pagamento em favor do fornecedor do bem ou serviço, ou para atender a uma obrigação de transferência vencida e
- pagamento: pagamento em dinheiro ou transferência de recursos para a conta do fornecedor ou beneficiário após a apresentação e processamento do cheque ou ordem de pagamento.

164. Nas economias avançadas, o procedimento padrão de muitos fornecedores de bens e serviços é conceder de 30 a 60 dias de crédito entre a etapa de verificação e a etapa de emissão do pagamento. Ou seja, o pagamento das contas é autorizado após a verificação e efetuado após decorrido o prazo de crédito autorizado. Na contabilidade pelo regime de caixa, ou de *caixa modificado*, as despesas são registradas e declaradas quando da emissão do pagamento ou, às vezes, quando do pagamento. Nos sistemas menos desenvolvidos, porém, muitas vezes é difícil obter estimativas confiáveis das primeiras etapas de pagamento e das contas cujo pagamento já foi autorizado. No regime de competência e de competência modificado, as despesas são registradas e declaradas na etapa de verificação e em geral se mantêm registros mais abrangentes de todas as etapas de pagamento. Por conseguinte, é mais fácil avaliar a posição dos pagamentos em atraso.

Cobertura das transações com financiamento interno e externo

165. O sistema contábil deve assegurar o registro tempestivo de todas as transações do governo e cobrir as transações financiadas com recursos internos e externos. Nos países em desenvolvimento com grandes ingressos de ajuda externa, muitas transações com financiamento externo não são captadas pelo sistema contábil do governo. Às vezes, isso ocorre como consequência direta dos acordos de financiamento dos doadores. Por exemplo, as despesas podem ser debitadas diretamente nas contas do órgão doador ou de fundos fiduciários, estando sujeitas a procedimentos contábeis especiais para garantir a prestação de contas ao doador, normalmente em detrimento da transparência e responsabilização no país beneficiário. Todos os países devem desenvolver (com o apoio dos países doadores, se for o caso) sistemas contábeis abrangentes e integrados para o registro das transações públicas, independentemente da fonte de financiamento. Esse objetivo pode ser atingido na contabilidade pelo regime de caixa, desde que sejam tomadas medidas especiais para garantir que todas as transações sejam registradas tempestivamente.

Ajuda em bens e serviços

166. Outra falha muito comum nos sistemas contábeis de diversos países em desenvolvimento é que a ajuda não monetária raras vezes é registrada na sua totalidade. Isso significa que as contas públicas não revelam o nível real de recursos utilizados nem sua alocação por setor, organização ou região. Uma falha igualmente grave é que os ativos criados ou adquiridos dessa forma não são registrados de modo a ajudar a identificar operações e necessidades de manutenção a longo prazo. A transferência desses ativos para o governo, quando concluído o financiamento do doador, pode levar a pressões imprevistas sobre o orçamento. Há também problemas relativos ao registro e avaliação tempestivos dessa assistência, e devem ser tomadas algumas medidas para incluir as transações de ajuda em bens e serviços como forma de aumentar a transparência. Os sistemas baseados no regime de caixa em geral são insatisfatórios como forma de monitorar essas transações; o tratamento totalmente integrado dos ativos não financeiros exigiria um sistema baseado na competência plena de exercícios. Propõe-se que todos os países mantenham registros, ao menos como pró-memória, dos recebimentos significativos de ajuda em bens e serviços, apresentando no orçamento os recebimentos previstos e, nas contas anuais, os recebimentos auditados.

Receitas relacionadas aos recursos naturais

167. A receita de recursos deve ser contabilizada de acordo com o mesmo sistema e normas aplicados à receita e à despesa, e o regime contábil deve se basear num sistema bem estabelecido de controles internos. A melhor prática consiste num regime que permita a contabilização e a prestação de contas pelas bases de caixa e de competência. Em determinados setores de recursos, como o petrolífero, o regime contábil e o sistema de controles internos em vigor talvez não sejam suficientes. Nesses casos, pode ser necessário criar mecanismos e instituições específicos de verificação e conciliação a fim de aumentar a transparência dos fluxos de receita de recursos.

Relatórios dentro do exercício

2.2.2 Deve-se apresentar pontualmente ao legislativo um relatório de meio-período sobre a execução orçamentária. Também devem ser publicados relatórios mais freqüentes, com periodicidade pelo menos trimestral.

168. A gestão fiscal eficaz depende de informações tempestivas e confiáveis sobre a posição fiscal do governo, emitidas dentro do próprio exercício. O relatório orçamentário semestral deve conter uma análise abrangente da execução do orçamento, incluindo comparações das principais rubricas de receita, despesa e financiamento com os valores apurados no primeiro semestre do exercício anterior e com as estimativas para o primeiro semestre do exercício em curso. Os efeitos de quaisquer outras decisões tomadas pelo governo ou outras circunstâncias que possam ter um efeito relevante sobre o orçamento devem ser levados ao conhecimento do legislativo. Além disso, deve haver uma previsão atualizada do resultado do orçamento para o exercício corrente, identificando os principais fatores que estão causando uma diferença entre o orçamento e o resultado esperado do orçamento (por ex., alterações nos pressupostos econômicos, novas políticas, contingências e mudanças na época de realização de receitas ou despesas).

169. Um dos principais requisitos da transparência fiscal é que esse relatório seja apresentado ao legislativo até três meses após o fim do primeiro semestre. Esse requisito é compatível com a atribuição de responsabilidade pelas reações apropriadas às mudanças na situação econômica ou fiscal e é crucial para a transparência fiscal. Convém publicar também atualizações mais frequentes ao longo do exercício, com periodicidade ao menos trimestral. A melhor prática é a publicação de relatórios mensais até o fim do mês seguinte ao de referência.

170. As diretrizes da OCDE sobre as melhores práticas propõem que os relatórios semestrais sejam apresentados ao legislativo no máximo seis semanas após o fim do primeiro semestre. Devem ser observados os padrões do Sistema Geral de Divulgação de Dados (GDDS) referentes à periodicidade e tempestividade dos outros relatórios fiscais do governo central apresentados ao público (a cada trimestre, até um trimestre após o fim do período), conforme discutido no princípio 3.3.

Orçamentos complementares

2.2.3 As propostas de receitas e despesas complementares formuladas durante o exercício devem ser submetidas ao legislativo num formato compatível com a apresentação do orçamento original.

171. A existência de uma lei do orçamento não garante que suas disposições sejam cumpridas na prática. Diversas áreas da lei do orçamento sofrem abusos frequentes e necessitam de atenção especial para que se alcancem os objetivos da transparência fiscal. Entre elas estão o uso excessivo de *orçamentos complementares*, o abuso dos *fundos para contingências* e a acumulação de *pagamentos em atraso*. Todas essas práticas tendem a reduzir a transparência no que se refere tanto ao controle agregado quanto à definição de prioridades estratégicas.

172. Os orçamentos complementares submetidos ao legislativo durante um exercício orçamentário para fazer acréscimos ou modificações ao orçamento já aprovado são transparentes porque são apresentados formalmente ao legislativo. Todavia, quase nunca são revistos no contexto do impacto agregado que terão no resultado fiscal. Além disso, são usados em alguns países como artifício para autorizar gastos *a posteriori* e não para buscar aprovação parlamentar antes de uma despesa ser realizada.

173. A transparência fiscal exige que mudanças no orçamento do exercício em curso que precisem ser aprovadas pelo legislativo sejam avaliadas com o mesmo rigor aplicado ao orçamento anual e que o orçamento complementar aprovado seja publicado, acompanhado de um resumo das principais mudanças. O grau de autonomia de que desfruta o executivo para transferir uma despesa de uma área para outra varia de país para país. O arcabouço legislativo que trata da gestão fiscal — normalmente na forma de uma lei do sistema orçamentário — deve definir claramente os limites aos poderes do executivo para fazer mudanças no orçamento durante o exercício e definir que tipos de mudanças precisam ser aprovadas pelo parlamento mediante um orçamento complementar. Conforme observado na discussão sobre o realismo do orçamento, o ideal é que as mudanças no orçamento sejam mínimas, para que ele constitua uma exposição fidedigna dos planos de despesa e endividamento. Se for

necessário recorrer a orçamentos complementares — até mesmo com frequência — é fundamental para a transparência que as mudanças sejam inseridas de forma clara no contexto do orçamento e dos objetivos de política declarados.

174. Os fundos (ou reservas) para contingências também são uma via comum para o abuso da lei e um foco de falta de transparência. Como já se observou, uma possível deficiência da lei do orçamento consiste em não explicitar as condições para o uso dos fundos para contingências. Em alguns países, essa deficiência aumenta em razão de disposições na lei do orçamento ou na lei de dotação orçamentária anual permitindo o uso de receitas financeiras extraordinárias para fazer face a contingências não especificadas. Além de garantir que as leis estipulem as condições para a utilização dos fundos para contingências, as práticas efetivas também devem ser acompanhadas de perto.

Contas auditadas

2.2.4 As contas definitivas auditadas e os relatórios de auditoria, bem como a conciliação com o orçamento aprovado, devem ser apresentados ao legislativo e publicados no prazo de um ano.

175. O relatório anual permite ao governo lançar luz sobre os principais resultados alcançados e apresentar uma visão abrangente de seus ativos e passivos financeiros, bem como dos passivos contingentes. Esse documento deve explicar os desvios em relação aos níveis de receita e despesa autorizados pelo legislativo no orçamento. Se possível, deve também prestar informações de desempenho que demonstrem como as metas traçadas inicialmente se traduziram em resultados concretos. O ideal é que o relatório anual faça uma conciliação transparente com os dados dos documentos orçamentários anteriores.

176. A cobertura das contas definitivas e a data da sua apresentação devem ser especificadas na lei do orçamento. Essas contas devem explicar os desvios em relação ao orçamento adotado pelo legislativo e devem ser conciliadas, em detalhes, com as dotações orçamentárias. Além disso, deve ser fornecido um quadro sintético no qual se indiquem as principais causas de desvios em relação às dotações originais. As contas definitivas devem ser apresentadas no mesmo formato do orçamento e devem indicar as alterações no orçamento original aprovado pelo legislativo realizadas dentro do exercício; devem, também, conter informações comparativas referentes aos dois exercícios anteriores. Via de regra, as contas definitivas de cada nível de governo devem ser auditadas e apresentadas somente dentro do nível pertinente de jurisdição. Já o governo central deve apresentar um quadro fiel das contas dos níveis inferiores de governo, caso essas atividades causem um impacto fiscal significativo, e sintetizar os resultados do governo geral. A melhor prática é que as contas definitivas do governo central sejam apresentadas ao legislativo em até seis meses após o encerramento do exercício.⁷⁹

⁷⁹ A título de exemplo, o prazo para que as contas definitivas auditadas sejam colocadas à disposição após o encerramento do exercício é de quatro meses na **Moldávia**, cinco meses nos **Países Baixos** e nove meses na **Bulgária**.

III. ACESSO PÚBLICO À INFORMAÇÃO

177. Uma característica marcante da transparência fiscal é a disponibilização das informações fiscais ao público.⁸⁰ Os princípios e práticas pertinentes referem-se ao fornecimento de informações abrangentes sobre a atividade fiscal e os objetivos do governo, e à apresentação dessas informações de forma a facilitar a análise das políticas e promover a prestação de contas.

178. O acesso rápido e gratuito por meio da Internet é um dos pilares da disponibilidade tempestiva e uniforme das informações fiscais.

Fornecimento de Informações Abrangentes sobre a Atividade Fiscal e os Objetivos do Governo

3.1 O público deve ser plenamente informado sobre as atividades fiscais passadas, presentes e programadas e sobre os principais riscos fiscais.

179. O Código apresenta boas práticas com referência: 1) à cobertura da documentação orçamentária; 2) à informação sobre o desempenho passado, recente e futuro; 3) aos riscos fiscais, passivos contingentes, atividades para fiscais e renúncias fiscais; 4) à identificação das fontes de receita; 5) à dívida e ativos financeiros; 6) aos governos infranacionais e empresas públicas e 7) aos relatórios de longo prazo.

180. Os requisitos básicos desse princípio visam assegurar que:

- a documentação orçamentária abarque todas as atividades orçamentárias e extra-orçamentárias do governo central, a posição fiscal dos níveis infranacionais de governo e a situação financeira das empresas públicas;
- as informações publicadas sobre o governo central apresentem detalhes sobre a sua dívida, volumes significativos de ativos financeiros e de recursos naturais, passivos não geradores de dívida e passivos contingentes.

Cobertura da documentação orçamentária

3.1.1 A documentação orçamentária, incluindo as contas definitivas, bem como outros relatórios fiscais dirigidos ao público, deve abranger todas as atividades orçamentárias e extra-orçamentárias do governo central.

181. A transparência fiscal exige que informações sobre as atividades fiscais realizadas pelo governo central, ou em nome dele, constem da documentação orçamentária.

⁸⁰ Nos países cuja língua não é de uso corrente nos meios internacionais, sobretudo no caso dos países que desejam obter acesso aos mercados internacionais de capital, convém que as informações fiscais e de outras áreas da economia sejam traduzidas, se possível simultaneamente, para uma língua usada internacionalmente.

Os relatórios devem incluir demonstrações detalhadas de todas as atividades, como órgãos autônomos do governo central, e a posição fiscal consolidada do governo central.⁸¹ O nível de detalhamento usado para descrever elementos específicos da receita ou da despesa pode variar segundo o tamanho e a importância da atividade, mas nunca em função do mecanismo institucional no âmbito do qual ela é gerida.⁸²

182. A Tabela 1 apresenta uma tipologia do conjunto de relatórios fiscais que compõe a documentação orçamentária padrão e outros materiais de apoio importantes fornecidos ao longo do exercício. A *documentação orçamentária* padrão se classifica em quatro grandes categorias. A “*apresentação do orçamento anual*”, dedicada ao detalhamento das contas de dotações orçamentárias a serem autorizadas pelo legislativo, constitui o principal meio empregado pelo governo para definir os objetivos e parâmetros centrais de sua política fiscal e macroeconômica. Tais objetivos e parâmetros são detalhados na “*documentação de apoio ao orçamento*”, que explica os antecedentes das propostas do governo, relacionam os principais riscos fiscais e detalham todas as atividades extra-orçamentárias que têm implicações fiscais. Para avaliar o progresso realizado no decorrer do exercício e verificar a necessidade de corrigir a trajetória, “*relatórios orçamentários periódicos*” podem ser usados para comparar os resultados com as projeções originais. Assim que possível após o encerramento do exercício, as “*contas definitivas*” devem ser auditadas e apresentadas ao legislativo, acompanhadas do relatório de auditoria. Além disso, os governos têm emitido cada vez mais outros tipos de relatórios financeiros para oferecer mais informações sobre a posição e o desempenho financeiros do governo dentro do estabelecido na apresentação do orçamento,⁸³ juntamente com relatórios elaborados nos moldes das recomendações do *GFSM 2001*.

183. As questões referentes à classificação são discutidas mais detalhadamente na prática 3.2.2. A relação entre a declaração de dados financeiros, dados fiscais e dados compatíveis com o *GFSM 2001* é tratada no Boxe 14.

⁸¹ Por exemplo, o orçamento (federal) no **Canadá** abrange todas os fundos orçamentários e extra-orçamentários; na **França**, o orçamento integra muitos fundos antes considerados extra-orçamentários. Ver os módulos fiscais do ROSC referentes ao **Canadá** (2002, parágrafo 18) e **França** (2000, parágrafo 9).

⁸² Por exemplo, os órgãos de previdência e saúde na **Grécia** — que não eram cobertos pelo orçamento — responderam, segundo estimativas, por cerca de 36% das despesas do governo geral em 2004 (ver o módulo fiscal do ROSC de 2006, Boxe 1).

⁸³ Nos países em que o governo elabora orçamentos pelo regime de competência, como **Austrália**, **Nova Zelândia** e **França**, esses relatórios financeiros também servem como declaração de dados sobre a observância das dotações orçamentárias. Em outros países (por ex., os **Estados Unidos**), a *declaração de dados pelo regime de competência* é distinta da elaboração do orçamento, que segue principalmente o regime de caixa.

| Tabela 1. Documentação Orçamentária e Outros Relatórios Fiscais | | | |
|--|--|---|---|
| | Relatório/ Documento | Comentários | Relação com o <i>GFSM 2001</i> |
| Documentação Orçamentária | Apresentação do orçamento anual | Abrange projeções detalhadas das receitas, despesas, saldos e endividamento; medidas fiscais propostas e contas de dotações orçamentárias contendo detalhes das despesas já autorizadas ou a serem autorizadas pelo legislativo por meio da lei do orçamento. Em geral, as transações são classificadas por unidade administrativa e item de despesa. | A aplicação do <i>GFSM 2001</i> não é universal, mas facilita a compilação das contas nacionais e dos relatórios fiscais. |
| | Documentação de apoio ao orçamento | Abrange várias demonstrações (por ex., detalhando os fundos extra-orçamentários, órgãos autônomos, atividades para-fiscais e riscos fiscais) e documentos de referência (por ex., sobre as perspectivas fiscais e econômicas). | Dá-se preferência à apresentação do <i>saldo global</i> segundo o <i>GFSM 2001</i> , que deve ser conciliada com a apresentação do orçamento anual. |
| | Relatórios orçamentários periódicos | Relatórios sobre os resultados fiscais gerados mensalmente ou (pelo menos) trimestralmente, usando as contas orçamentárias e extra-orçamentárias e incluindo a dívida. | É comum uma apresentação administrativa (como no orçamento anual), mas dá-se preferência a uma síntese nos moldes do <i>GFSM 2001</i> para monitorar a evolução fiscal. |
| | Contas definitivas | As contas definitivas, auditadas, são apresentadas ao legislativo no fim do ano como forma de garantir a regularidade e coerência com as dotações orçamentárias. | No caso do orçamento anual, raramente se elabora uma síntese nos moldes do <i>GFSM 2001</i> . |
| Outros Relatórios | Relatórios financeiros | É cada vez mais comum o fornecimento de relatórios sobre a posição financeira e o desempenho do governo para finalidades gerais. Esses relatórios são mais comuns na contabilidade pelo regime de competência, mas o IFAC-IPSASB também desenvolveu normas de declaração de dados financeiros aplicáveis à contabilidade pelo regime de caixa (ver IFAC (2000b)). | Raramente se elabora uma síntese nos moldes do <i>GFSM 2001</i> ; em alguns países, porém, os relatórios financeiros atendem uma série de necessidades analíticas, inclusive a informação de dados segundo o <i>GFSM 2001</i> . |
| | Relatórios nos moldes do <i>GFSM 2001</i> | Relatórios que proporcionam informações analíticas sobre as finanças públicas no formato do <i>GFSM 2001</i> . Tais relatórios podem ser gerados a partir dos dados compilados para qualquer um dos relatórios acima; como a contabilidade pelo regime de competência de exercícios é adotada pelo <i>GFSM 2001</i> e amplamente aplicada pelo governo, é provável que a classificação em todos os relatórios fiscais seja convergente. | |

Informações sobre o desempenho fiscal passado, presente e futuro

3.1.2 Devem ser prestadas informações comparáveis às do orçamento anual relativamente aos resultados dos dois exercícios anteriores, no mínimo, juntamente com previsões e análises de sensibilidade dos principais agregados orçamentários para pelo menos dois exercícios posteriores ao do orçamento.

184. Para obter um quadro mais completo da atual posição fiscal, informações sobre o desempenho fiscal de exercícios anteriores devem constar da apresentação do orçamento anual de acordo com as mesmas classificações do orçamento e, a título de reforço, em outro componente da documentação orçamentária.⁸⁴

185. Estimativas orçamentárias originais e revistas referentes aos dois exercícios anteriores, no mínimo, devem ser incluídas no orçamento anual, juntamente com os resultados efetivos (ou esperados, caso não haja informações disponíveis sobre os resultados efetivos do exercício em curso). Devem constar também projeções para os dois anos seguintes ao exercício orçamentário, no mínimo, baseadas em pressupostos realistas sobre as perspectivas macroeconômicas e compatíveis com os objetivos de política declarados para o médio prazo.⁸⁵ A melhor prática é divulgar previsões fiscais referentes aos próximos 5-10 anos na documentação orçamentária.⁸⁶ As informações devem incluir tanto os principais agregados fiscais quanto informações mais detalhadas sobre os agregados secundários (item de despesa, função e programa ou resultado, quando tais dados estiverem disponíveis).

186. O estado das informações referentes aos resultados deve ser divulgado (por ex., provisório e não auditado, final e auditado). Assim, é possível efetuar uma avaliação do desempenho recente em comparação ao orçamento e concentrar-se em riscos significativos de previsão, de política ou macroeconômicos e, de modo mais geral, no realismo do orçamento apresentado. Devem ser divulgadas mudanças na classificação ou apresentação das rubricas ocorridas entre exercícios, bem como os motivos de tais mudanças (ver a prática 4.1.3).

⁸⁴ Um bom exemplo é o **Chile**, onde a Direção do Orçamento publica informações e bancos de dados completos referentes ao setor público no *website* <http://www.dipres.cl>.

⁸⁵ No **Chile**, a documentação orçamentária de 2006 apresenta informações sobre os principais agregados fiscais referentes aos quatro exercícios anteriores ao orçamento e projeções para os três anos seguintes. Constam do projeto de lei orçamentária os dados finais da execução dos orçamentos dos quatro exercícios anteriores por ministério e programa, com o mesmo nível de desagregação do orçamento. A Controladoria Geral da República publica relatórios anuais que incluem uma comparação com o respectivo orçamento. O Anuário Estatístico das Finanças Públicas traz dados consolidados do governo central, governo geral e setor público não financeiro referentes aos nove anos anteriores. Desde 2000, em conformidade com a lei de responsabilidade fiscal do país, consta dos documentos que acompanham o orçamento uma projeção financeira dos agregados fiscais e macroeconômicos do orçamento do governo central para os três anos seguintes ao exercício orçamentário (ver o módulo fiscal do ROSC de 2003, parágrafo 30).

⁸⁶ As previsões fiscais para o médio prazo são discutidas mais detalhadamente no Capítulo II.

Riscos fiscais, passivos contingentes, atividades parafiscais e renúncias fiscais

3.1.3 A documentação orçamentária deve incluir demonstrativos contendo uma descrição da natureza e significação fiscal das renúncias fiscais, dos passivos contingentes e das atividades parafiscais do governo central, além de apresentar uma avaliação de todos os outros riscos fiscais significativos.

Renúncias fiscais

187. Consistem em receita que se deixa de arrecadar como resultado de dispositivos específicos do código tributário. Entre os possíveis tipos destacam-se as isenções da base tributária, deduções da renda bruta, créditos contra o imposto a pagar, reduções de alíquotas e o diferimento do imposto a pagar (por ex., por meio de depreciação acelerada). Não raro são usadas em substituição a programas explícitos de gastos orçamentários. Podem também ser direcionadas para tipos específicos de gastos ou categorias específicas de indivíduos, famílias ou empresas de acordo com o seu patrimônio, nível de renda, padrão de gastos ou outras características. Em muitos sistemas tributários, as renúncias fiscais podem ser significativas em comparação com o total da receita tributária. Uma diferença importante em relação aos programas de gastos é que as renúncias fiscais não requerem aprovação anual formal pelo legislativo (embora possam estar sujeitas a cláusulas de caducidade). Além disso, são válidas enquanto a lei tributária não for alterada e, por conseguinte, raramente são submetidas ao mesmo grau de escrutínio que as despesas efetivas. Portanto, uma proliferação de renúncias fiscais pode resultar numa grave perda de transparência.

188. Um demonstrativo das principais renúncias fiscais do governo central deve constar obrigatoriamente do orçamento ou da respectiva documentação fiscal, indicando a finalidade de cada provisão sob a ótica da política pública, sua duração e os beneficiários a que se destina. Salvo casos excepcionalmente complexos, deve-se quantificar as principais renúncias fiscais.⁸⁷ O ideal é que se apresente uma comparação dos resultados estimados das renúncias fiscais de exercícios anteriores com as suas finalidades em termos de políticas, para que se possa avaliar sua eficácia em relação às provisões de despesa.

189. A inclusão de uma estimativa do custo esperado de cada renúncia fiscal na documentação orçamentária faz parte das diretrizes da OCDE sobre as melhores práticas. Tais diretrizes também aconselham, na medida do possível, a discussão conjunta das renúncias fiscais e das despesas em geral. Apesar de sérias dificuldades porventura encontradas na estimação de custos, a divulgação dos custos estimados das renúncias fiscais e a descrição das bases de estimação podem aumentar significativamente a transparência.⁸⁸

⁸⁷ Um caso especial que não se enquadra na definição habitual de renúncia fiscal ocorre quando o governo ou as empresas públicas ficam isentas dos impostos incidentes sobre transações semelhantes às executadas pelo setor privado. Sempre que forem concedidas, tais isenções devem ser relatadas e quantificadas, na medida do possível, na documentação orçamentária.

⁸⁸ A quantificação das renúncias fiscais é excepcionalmente complexa, pois requer a especificação de uma estrutura tributária de referência na ausência de renúncias fiscais e, nas abordagens mais sofisticadas de quantificação, previsões sobre o impacto comportamental das renúncias fiscais. Ver OCDE (1984 e 1996) e

Alguns países da OCDE publicam estimativas de renúncias fiscais regularmente. O Boxe 16 apresenta informações sobre as práticas de alguns países.

Boxe 16. Declaração de Renúncias Fiscais

A **Alemanha** e os **Estados Unidos** foram os primeiros países a divulgar informações sobre as renúncias fiscais, no fim da década de 1960. Essa prática hoje se estende à maioria dos países da OCDE e a muitos mercados emergentes, como o **Brasil**, e países em desenvolvimento.

Na **Alemanha**, as renúncias fiscais são divulgadas como parte de um “relatório de subsídios” apresentado à câmara federal e examinadas pelo tribunal de contas federal. A maioria dos estados submete relatórios semelhantes às câmaras estaduais. Os relatórios abrangem as despesas diretas e a renúncia fiscal. O relatório de subsídios federais relaciona, para cada caso de renúncia fiscal, a receita que o governo federal e as autoridades territoriais deixaram de arrecadar. Esse relatório compreende toda uma gama de impostos diretos e indiretos, classificados por setor econômico e, dentro de cada setor, por tipo de imposto. Uma maneira de impedir que determinados tipos de renúncia fiscal se tornem parte permanente do sistema tributário é prever, desde o início, a sua extinção gradual (é o caso, por exemplo, dos incentivos fiscais para investimentos na antiga Alemanha Oriental). Institutos independentes de pesquisa econômica realizam suas próprias análises dos efeitos econômicos e da eficiência dos subsídios, bem como seus próprios cálculos da magnitude das renúncias fiscais (e dos subsídios em geral).

Passivos contingentes

190. A transparência fiscal exige que o governo nacional leve a público a natureza e a relevância de seus passivos contingentes. Conforme explicado no Capítulo II, os passivos contingentes são custos que o governo terá que pagar se um determinado evento ocorrer. Portanto, não são reconhecidos imediatamente como passivos.⁸⁹ Entre eles, destacam-se as garantias públicas explícitas ou implícitas, como capital não exigido e outras possíveis obrigações legais.

também o documento do Governo do Canadá intitulado “*Tax Expenditures and Evaluations 2000*”, disponível no endereço http://www.fin.gc.ca/toce/2000/taxexp_e.html.

⁸⁹ Mais precisamente, o IFAC–IPSASB define um passivo contingente como “a) uma possível obrigação que resulta de eventos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos, que não estão inteiramente sob o controle da empresa ou b) uma obrigação atual que se origina de eventos passados mas não é reconhecida como passivo porque: i) é improvável que seja necessário um dispêndio de recursos que incorpore benefícios econômicos para cumprir a obrigação ou ii) o valor da obrigação não pode ser medido de forma suficientemente confiável”.

191. Os passivos contingentes complicam a gestão fiscal em virtude da incerteza intrínseca quanto ao seu impacto fiscal. Em muitos países, houve uma proliferação das garantias, o que resulta num grande “déficit oculto” que não é declarado⁹⁰ (ver Boxe 11, Capítulo II).

192. Deve constar da documentação orçamentária uma exposição que indique a finalidade de política pública de cada provisão que origine um passivo contingente para o governo central, bem como sua duração e os beneficiários a que se destina.⁹¹ Convém quantificar as principais contingências, salvo em casos extremos em que isso não seja possível. A divulgação dos passivos contingentes no orçamento anual, no relatório semestral ao legislativo e nas contas definitivas está incluída nas diretrizes da OCDE sobre as melhores práticas. Esses passivos devem ser classificados por categoria principal, divulgando-se as informações a respeito das exigências feitas no passado para que o governo honrasse passivos contingentes.^{92, 93} Os Boxes 17 e 18 trazem detalhes sobre a declaração de dados sobre garantias e a avaliação de passivos contingentes.

193. Na contabilidade pelo regime de caixa, os passivos contingentes são reconhecidos tão somente se a contingência efetivamente ocorrer e o pagamento for efetuado. Portanto, embora um empréstimo do governo seja registrado na ocasião em que é concedido, um empréstimo com garantia do governo será registrado apenas se o governo for obrigado a efetuar um pagamento ao credor para honrar a garantia. Isso constitui um incentivo para que o governo providencie o financiamento de uma atividade por meio de um empréstimo garantido por ele próprio em vez de assumir a responsabilidade por tal atividade efetuando uma despesa direta. Mesmo na contabilidade pelo regime de competência, muitos passivos contingentes não são reconhecidos como passivos, a menos que possam ser quantificados e se julgue que provavelmente obrigarão o governo a efetuar um pagamento no futuro.⁹⁴ Antes, são divulgados em demonstrações complementares.⁹⁵

⁹⁰ Ver Polackova (1999).

⁹¹ A divulgação dos passivos contingentes deve ser incluída numa exposição mais abrangente dos riscos financeiros. A divulgação de dados sobre os passivos contingentes exige que se desenvolva um sistema subjacente de informação para registrá-los.

⁹² A **República Tcheca** é um bom exemplo de país em que existem passivos contingentes significativos na forma de garantias e onde foram tomadas medidas para fornecer informações sobre as garantias nos documentos orçamentários (ver o módulo fiscal do ROSC de 2000, Boxe 2).

⁹³ A Seção 7.6 do *Código de Boas Práticas para a Transparência das Políticas Monetária e Financeira* determina que, sempre que houver garantias de depósitos bancários, devem ser divulgadas informações a respeito da natureza, procedimentos operacionais, financiamento e desempenho de tais mecanismos.

⁹⁴ No caso de uma carteira de passivos contingentes assemelhados, como uma extensa carteira de garantias de empréstimos com características similares (como nos setores de habitação e agricultura), pode haver uma quantidade suficiente de dados históricos confiáveis sobre a experiência com empréstimos incobráveis para que se faça uma estimativa mais confiável do custo esperado do programa de garantias. Essa estimativa poderia, nesse caso, ser incluída no orçamento como despesa.

⁹⁵ A divulgação complementar também é possível na contabilidade pelo regime de caixa, conforme recomendado no documento *IFAC Exposure Draft 9* (2000b).

Boxe 17. Declaração de Dados sobre Garantias

Seja qual for o regime contábil, deve-se publicar informações sobre garantias na documentação orçamentária, nos relatórios fiscais periódicos e nas demonstrações financeiras anuais. O ideal é que os dados sobre as garantias constem de um *Demonstrativo de Passivos Contingentes*, o qual deve compor a documentação orçamentária e acompanhar as demonstrações financeiras, e que dados atualizados sejam fornecidos nos relatórios fiscais.

Um conjunto comum de informações sobre cada garantia ou programa de garantia deve ser levado a público anualmente:

- Uma breve descrição da sua natureza, finalidade, beneficiários e duração prevista.
- O valor bruto da exposição financeira do governo e, se possível, uma estimativa dos possíveis custos fiscais das garantias executadas.
- Pagamentos realizados, reembolsos, valores recuperados, créditos financeiros contra beneficiários e eventuais dispensas do reembolso desses créditos.
- Taxas de garantia e outros tipos de receita percebida.

Além disso, deve constar da documentação orçamentária:

- Uma indicação da provisão feita no orçamento para fazer face às execuções de garantia esperadas e a sua forma (por ex., uma dotação, uma contingência).
- Uma previsão e explicação do total das novas garantias emitidas no exercício orçamentário.

Durante o exercício, devem-se publicar detalhes sobre as emissões de novas garantias (por ex., no diário oficial) à medida que forem ocorrendo. Os relatórios fiscais periódicos devem indicar as novas garantias emitidas durante o período, os pagamentos feitos em virtude da execução de garantias e a situação de créditos sobre beneficiários. Além disso, esses relatórios devem trazer projeções atualizadas de novas emissões de garantia no restante do exercício orçamentário e uma estimativa dos possíveis custos fiscais das garantias executadas.

Por último, deve-se conciliar a variação do estoque da dívida pública entre o início e o encerramento do exercício, indicando em separado a parcela dessa variação decorrente da assunção de dívida por motivo de execução de garantias.

Boxe 18. Passivos Contingentes: Avaliação e Tratamento no Balanço Patrimonial

Avaliação

O principal desafio em termos de contabilização e prestação de contas dos passivos contingentes é determinar o valor das garantias públicas. O governo do **Chile**, por exemplo, precisa calcular o valor das garantias de renda mínima e de taxa de câmbio que oferece no âmbito dos acordos de parceria público-privada. Para estimar o valor dos passivos contingentes resultantes das garantias de receita mínima e da partilha de receitas, ele usa uma simulação pelo método de Monte Carlo; para estimar o valor das garantias de taxa de câmbio, usa a fórmula de Black-Scholes para cotação de opções. Tais estimativas são levadas a público no Relatório sobre as Finanças Públicas, parte da documentação do orçamento anual. Os detalhes sobre essas técnicas são descritos em Irwin (2003) e Arthur Anderson (2000).

Tratamento no Balanço Patrimonial

Na contabilidade pelo regime de caixa, as garantias são registradas nas contas fiscais apenas quando uma contingência coberta ocorre e o pagamento é efetuado; esse pode ser o único momento em que a existência da garantia se torna visível. Na contabilidade pelo regime de competência, é necessário decidir se uma garantia deve ser tratada como um passivo. Segundo as normas internacionais, tem-se um passivo apenas quando existe mais de 50% de probabilidade de que o pagamento será efetuado e considera-se possível fazer uma estimativa razoável da perda. Quando se puder obter uma estimativa razoavelmente confiável do custo das garantias executadas, os governos que elaboram seus orçamentos, relatórios fiscais e demonstrações financeiras pelo regime de competência devem reconhecer o custo esperado como um passivo no momento em que a garantia é emitida.

Atividades parafiscais

194. Por vários motivos, é importante não apenas identificar essas atividades, mas também divulgar informações sobre elas e, se possível, quantificá-las. Em primeiro lugar, a existência de um número considerável de atividades parafiscais complica a formulação da política fiscal. Ela diminui a relevância do saldo orçamentário como indicador da posição financeira do governo e significa que as informações sobre a magnitude das receitas e despesas do Estado não constitui uma boa indicação do tamanho efetivo do governo. A não divulgação dessas atividades pode constituir um incentivo ainda maior para afastar as atividades fiscais da esfera do governo a fim de que a posição fiscal pareça ser melhor do que realmente é. Em segundo lugar, as atividades parafiscais podem gerar passivos contingentes implícitos. Por exemplo, se uma empresa pública financeira garante um empréstimo sem uma justificativa comercial e o não pagamento ameaça a sua lucratividade e viabilidade no futuro, pode acabar exigindo uma injeção de capital do governo. Em terceiro lugar, como as atividades parafiscais muitas vezes têm efeitos redistributivos, seu impacto deve ser submetido ao escrutínio público. Por último, essas atividades impedem que o governo leve a cabo, de forma eficaz e flexível, o processo de priorização de suas atividades e tornam mais difícil verificar se os recursos foram usados de maneira eficiente e eficaz. O Boxe 19 apresenta detalhes dos diferentes tipos de atividades parafiscais.

Boxe 19. Tipos de Atividades Parafiscais

Operações relacionadas ao sistema financeiro

Empréstimos subvencionados
 Sub-remuneração das reservas obrigatórias
 Limites de crédito
 Operações de resgate

Operações relacionadas aos sistema cambial e comercial

Taxas de câmbio múltiplas
 Depósitos de importação
 Depósitos sobre compras de ativos estrangeiros
 Garantias cambiais
 Seguro do risco cambial subsidiado
 Barreiras não tarifárias

Operações relacionadas ao setor comercial privado

Cobrança de preços abaixo do mercado
 Fornecimento de serviços não comerciais (por ex., serviços sociais)
 Fixação de preços visando a receita orçamentária
 Pagamento de preços acima do mercado aos fornecedores

195. No entanto, a declaração de dados sobre as atividades parafiscais é complexa, e suscita algumas questões. No caso das empresas públicas não financeiras, por exemplo, muitos subsídios podem ser implícitos e o impacto financeiro e distributivo destes pode ser ocultado por outras medidas sobrepostas (e algumas vezes compensatórias). É preciso usar de certo pragmatismo ao decidir quais atividades parafiscais devem ser divulgadas. A magnitude financeira é, certamente, um dos principais critérios a ser utilizados.

196. A identificação e quantificação das atividades parafiscais do banco central também pode ser difícil. O impacto dessas atividades só será captado no orçamento público (na forma da transferência de lucros do banco central ao governo) se os seus efeitos financeiros forem plenamente reconhecidos na conta de lucros e perdas do exercício em que ocorrerem.⁹⁶ Ainda assim, as implicações de atividades individuais para a alocação de recursos na economia, para os riscos fiscais e para a priorização de políticas do governo não são transparentes.

197. Do ponto de vista da avaliação da transparência financeira, relacionam-se as seguintes consequências:

- Mesmo que todas as atividades parafiscais tenham um impacto imediato sobre a conta de lucros e perdas do banco central e que os lucros sejam transferidos integralmente

⁹⁶ Há casos em que a receita auferida pelo banco central como resultado de atividades parafiscais pode ser transferida diretamente para o orçamento (por exemplo, receita proveniente da operação de um sistema de taxas de câmbio múltiplas).

ao governo central, essas atividades estarão efetivamente sendo declaradas em base líquida, sem que haja informações suficientes disponíveis sobre os fluxos brutos subjacentes.^{97, 98}

- Se o banco central reter parte dos lucros como reservas, o custo das atividades parafiscais é coberto em parte pelo orçamento do governo central e em parte por um aumento das reservas do banco central menor do que teria ocorrido na ausência de atividades parafiscais.⁹⁹
- Em alguns casos, o banco central participa de atividades parafiscais a tal ponto que acaba sofrendo perdas, mas as perdas do banco central não são registradas como despesa do governo central.¹⁰⁰
- Os efeitos de algumas atividades parafiscais não se refletem imediatamente na conta de lucros e perdas do banco central. Por exemplo, os empréstimos subsidiados podem resultar na superavaliação dos ativos do banco central e não numa redução de seu superávit operacional.¹⁰¹ Além disso, os passivos contingentes do banco central — como as garantias cambiais — não são registrados como despesa até que a contingência ocorra e a obrigação tenha de ser cumprida.

198. Devem constar da documentação orçamentária declarações sobre as atividades parafiscais que indiquem, no mínimo, a finalidade de cada atividade parafiscal sob a ótica da política pública, sua duração e os beneficiários em potencial. Tais declarações podem ser compiladas pelo ministério central responsável pelo orçamento, com base nas informações fornecidas pelos órgãos do setor público que realizem atividades parafiscais, incluindo o banco central.¹⁰² Os relatórios anuais de cada empresa pública devem também especificar os

⁹⁷ Além disso, quando a esterilização é feita por motivos monetários (não sendo, portanto, uma atividade parafiscal), é importante que suas implicações financeiras sejam registradas no relatório anual do banco central.

⁹⁸ Em geral, também há uma defasagem entre a data de realização da atividade parafiscal e seu impacto sobre a conta de lucros e perdas do banco central, e a data de transferência dos lucros deste para o governo central.

⁹⁹ Em alguns casos, a lei que rege o banco central estipula que todos os lucros sejam transferidos para o governo central quando as reservas atingirem um certo nível. De maneira mais geral, a taxa marginal de transferência pode variar com o tempo.

¹⁰⁰ Nos países em desenvolvimento, não são raras as perdas significativas sofridas pelos bancos centrais; em alguns casos, as perdas anuais ultrapassam 5% do PIB (ver Robinson e Stella, 1993).

¹⁰¹ Cumpre fazer a distinção entre esses créditos subsidiados e o redesconto dos bancos centrais. O redesconto tem caráter monetário e, de modo geral, deve ser interpretado como uma operação que envolve a troca de ativos de igual valor. O redesconto é fornecido a instituições solventes mediante garantia plena, muitas vezes a taxas de juros de mercado ou acima do mercado. Quando, porém, o redesconto é realizado a taxas abaixo do mercado, deve-se considerar a concessão de subsídio à taxa de juros como uma atividade parafiscal. Da mesma forma, os depósitos compulsórios não remunerados ou com remuneração a taxas abaixo do mercado, que podem impor uma carga significativa às empresas financeiras quando os juros são altos, devem ser considerados atividade parafiscal.

¹⁰² O *Código de Boas Práticas para a Transparência das Políticas Monetária e Financeira* proporciona uma base para a prestação de tais informações pelo banco central.

serviços não comerciais prestados por determinação do governo, e as empresas públicas financeiras devem divulgar todos os empréstimos a outros órgãos controlados pelo governo, inclusive os empréstimos improdutivos. O relatório anual do banco central deve conter informações sobre todas as atividades de política não monetária que o banco realiza em nome do governo.

199. As declarações de atividades para fiscais devem incluir informações suficientes para permitir, no mínimo, uma avaliação da importância fiscal em potencial de cada atividade para fiscal¹⁰³ e, sempre que possível, as principais atividades para fiscais devem ser quantificadas. Contudo, embora muitas vezes seja possível fornecer uma indicação da ordem de grandeza dos efeitos fiscais, como atesta o Boxe 20, a quantificação precisa talvez seja difícil, sobretudo se as atividades envolverem passivos contingentes, como garantias de empréstimos.¹⁰⁴ Sempre que se fornecer uma estimativa, deve-se indicar também a sua base.

200. A inclusão do setor privado na declaração de dados sobre as atividades para fiscais, caso ele seja chamado a realizar atividades de natureza para fiscal, é uma questão de opinião. Em geral, conforme mencionado anteriormente, o ideal é examinar essas atividades sob a ótica da transparência da regulamentação. Todavia, garantias ou indenizações concedidas pelo governo no contexto das atividades do setor privado (por exemplo, associadas a projetos privados de infra-estrutura) devem ser divulgadas no demonstrativo de passivos contingentes.¹⁰⁵

¹⁰³ Por exemplo, a divulgação de empréstimos com garantia poderia incluir o valor e o prazo do empréstimo; a divulgação de empréstimos subvencionados poderia incluir o valor e o prazo do empréstimo, além da taxa de juros, e a divulgação de subsídios aos consumidores concedidos por empresas públicas não financeiras poderia incluir ao menos alguma indicação da diferença entre o preço cobrado e o preço baseado na recuperação total dos custos.

¹⁰⁴ Mackenzie e Stella (1996) apresentam uma discussão detalhada das questões envolvidas na estimativa da magnitude das atividades para fiscais.

¹⁰⁵ Na atualização do módulo fiscal do ROSC de 2005 referente ao **Chile**, parágrafo 7, observa-se que o Relatório sobre as Finanças Públicas (que acompanha a apresentação do orçamento ao Congresso) continha capítulos sobre passivos contingentes de 2003. Os capítulos sobre esses passivos abrangiam projeções anuais dos custos da garantia de aposentadoria mínima e estimativas do valor atualizado dos custos fiscais esperados com a operação futura de todas as parcerias público-privadas (“concessões”) existentes à data de publicação. Os relatórios faziam uma breve descrição da metodologia de cálculo empregada.

Boxe 20. Estimação dos Efeitos Fiscais das Atividades Parafiscais

A estimação dos efeitos fiscais de algumas atividades parafiscais é relativamente simples. As informações necessárias podem ser obtidas de registros contábeis (por ex., o custo da prestação de serviços sociais por uma empresa pública não financeira). Outras, porém, são mais difíceis de quantificar. Seguem-se exemplos práticos da quantificação das atividades parafiscais em dois casos relativamente simples.

Exemplo 1: Empréstimo subsidiado fornecido por uma empresa pública financeira

Um banco estatal concede um empréstimo de US\$ 10 milhões a juros de 5%. As taxas de juros comerciais para empréstimos comparáveis variam de 15% a 20%, dependendo de elementos específicos que determinam o risco de crédito. A estimativa do subsídio anual seria de US\$ 1 milhão a US\$ 1,5 milhão. À falta de fatores relevantes que sugiram um tratamento alternativo, o custo da atividade parafiscal deve ser declarado pela média, ou US\$ 1,25 milhão.

Exemplo 2: Múltiplas taxas de câmbio

O banco central adota uma taxa de câmbio especial, valorizada, de 2,75 unidades de moeda nacional (UMN) por dólar para as exportações de minérios, e uma taxa de UMN 2 por dólar para as importações de um gênero de primeira necessidade. A taxa de câmbio central é UMN 3 por dólar, o que significa um imposto sobre as exportações de minérios e um subsídio às importações de alimentos. Se as exportações de minérios totalizarem US\$ 3 bilhões e as importações de alimentos, US\$ 300 milhões, o banco central obterá um lucro de UMN 450 milhões. Os efeitos da atividade parafiscal poderiam ser estimados e declarados como:

Imposto parafiscal sobre as exportações de minérios = Valor de mercado da moeda estrangeira recebida menos valor em moeda nacional fornecido = UMN 9 bilhões – UMN 8,25 bilhões = UMN 750 milhões.

Subsídio parafiscal às importações de alimentos = Valor de mercado da moeda estrangeira fornecida menos valor em moeda nacional recebido = UMN 900 milhões – UMN 600 milhões = UMN 300 milhões.

201. As diretrizes da OCDE sobre as melhores práticas não tratam da declaração de dados sobre as atividades parafiscais. A melhor prática, porém, é declarar as estimativas quantificadas da relevância fiscal das atividades parafiscais e fornecer informações sobre a base para a quantificação.

Riscos fiscais

202. A documentação orçamentária deve indicar claramente os principais riscos para as estimativas fiscais apresentadas. Segundo a melhor prática, convém reunir tais riscos numa única “declaração dos riscos fiscais”, abrangendo os elementos relacionados no Boxe 21. Os componentes fundamentais são a sensibilidade das estimativas à variação dos pressupostos econômicos e os passivos contingentes.

Boxe 21. Declaração dos Riscos Fiscais

Deve acompanhar o orçamento anual uma declaração apresentando análises de sensibilidade e uma visão geral de todos os riscos fiscais relevantes, quantificados na medida do possível. Deve-se mencionar os casos de provisionamento de riscos na forma de reserva orçamentária para contingências. Essa exposição deve conter informações sobre os riscos, discriminados nas seguintes categorias:

Variações nos principais pressupostos das previsões — os efeitos fiscais de variações dos principais pressupostos que sustentam as previsões macroeconômicas (por ex., o efeito exercido sobre o déficit fiscal i) por um aumento ou uma redução de 1 ponto percentual na expectativa de crescimento do PIB, da inflação, da taxa de juros ou da taxa de câmbio; ii) por flutuações específicas nos preços das importações ou exportações, na receita de recursos; ou iii) pelo momento da ocorrência de fatos importantes como privatizações ou projetos de investimento, em relação aos pressupostos usados na previsão) e os efeitos fiscais de variações nos principais pressupostos que sustentam as previsões orçamentárias de receitas e despesas (por ex., variação nas alíquotas efetivas, nos aumentos salariais do setor público ou no número médio de beneficiários da assistência social);

Passivos contingentes — podem incluir garantias de qualquer espécie e cláusulas de indenização; capital subscrito e não integralizado (por ex., em instituições financeiras internacionais) e processos judiciais movidos contra o governo;

Incerteza quanto à magnitude de compromissos específicos de despesas — caso o orçamento preveja uma despesa com uma rubrica ou atividade porém haja uma incerteza maior do que a normal sobre seu custo provável, o risco deve ser divulgado. Por exemplo, o governo pode ter se comprometido, perante os depositários de instituições financeiras específicas em dificuldades, a honrar todos os seus depósitos, sendo no entanto incerto o custo desse compromisso quando do fechamento do orçamento e

Outras rubricas não incluídas no orçamento em virtude da grande incerteza quanto a sua data de ocorrência, magnitude ou conseqüências — por exemplo, o governo pode ter anunciado a intenção geral de introduzir uma alteração na política tributária ou de despesas, cujos detalhes não estejam suficientemente elaborados para serem incluídos no orçamento.

3.1.4 A apresentação anual do orçamento deve destacar as receitas provenientes das principais fontes de arrecadação, inclusive no tocante às atividades ligadas aos recursos naturais e à assistência externa.

203. A documentação deve permitir a identificação do órgão arrecadador (por ex., a administração da receita ou das alfândegas, ou ainda órgãos dos governos locais) e a fonte da receita (por ex., imposto de renda, contribuições sociais, doações) de acordo com a classificação do *GFSM 2001* (Tabela 2) ou outra classificação internacional padronizada.

204. Em alguns países, talvez seja necessário aprofundar a classificação das fontes em função da estrutura da receita e do nível de governo em que ela é arrecadada. Nos casos em que as receitas do petróleo ou de outros recursos naturais respondem por uma parcela significativa do total, deve-se identificá-las separadamente. Tais receitas podem advir de

impostos sobre a renda, taxas, *royalties*, bônus, acordos de partilha dos lucros ou transferências de empresas públicas, bem como de outras fontes, como licenças de exploração (minérios, petróleo, pesca) e impostos de exportação. Ao classificar as receitas de forma mais geral, a rubrica “outras receitas” deve ser desagregada de modo permitir a identificação de itens distintos, como juros, dividendos, retiradas contra a renda de empresas públicas, rendimentos de propriedade, aluguéis e *royalties*. A renda derivada da venda de ativos, bens e serviços (inclusive de licenças, concessões ou privatizações), deve ser discriminada.¹⁰⁶

| Tabela 2. Classificação da Receita (GFSM 2001) | |
|---|---|
| 1 | Receita |
| 11 | Impostos |
| 111 | Impostos sobre a renda, lucros e ganhos de capital |
| 112 | Impostos sobre os salários e mão-de-obra |
| 113 | Impostos sobre a propriedade |
| 114 | Impostos sobre bens e serviços |
| 115 | Impostos sobre o comércio e transações internacionais |
| 116 | Outros impostos |
| 12 | Contribuições sociais |
| 121 | Contribuições previdenciárias |
| 122 | Outras contribuições sociais |
| 13 | Doações |
| 131 | De governos estrangeiros |
| 132 | De organismos internacionais |
| 133 | De outras unidades do governo geral |
| 14 | Outras receitas |
| 141 | Rendimentos de propriedade |
| 142 | Venda de bens e serviços |
| 143 | Multas, penalidades e confiscos |
| 145 | Receita diversa e não identificada |

205. As doações devem ser incluídas na declaração da receita, segundo a classificação do *GFSM 2001*, acompanhadas das respectivas informações na forma de uma demonstração das operações fiscais e discriminadas como corrente ou de capital. A melhor prática exige informações completas sobre os doadores, desagregadas por setor e programa.

206. Um sistema contábil que permita a contabilização e a prestação de contas pelos regimes de caixa e de competência constitui a melhor prática. As informações pelo regime de caixa, que podem ser limitadas no caso de algumas fontes de receita, devem refletir uma

¹⁰⁶ Para ajudar na interpretação da evolução geral da receita, convém identificar as rubricas que refletem fatos pontuais específicos, como a venda de ativos, a concessão da exploração de recursos naturais expressivos e o recebimento de doações estrangeiras de valor excepcionalmente elevado.

estimativa realista dos índices de arrecadação, inclusive da possibilidade de não cumprimento das obrigações tributárias. Nos casos em que um nível de governo arrecada receita em favor de outro, aquele deve ser identificado como a fonte da receita e a transferência dessa receita deve ser claramente refletida no orçamento e em outros relatórios fiscais.

Dívida e ativos financeiros

3.1.5 O governo central deve publicar informações sobre o nível e a composição de sua dívida e de seus ativos financeiros, principais obrigações não relacionadas à dívida (como direito a pensões, exposição ao risco de execução de garantias e obrigações contratuais) e acervo de recursos naturais.

Declaração de dados da dívida

207. Informações completas sobre o nível e a composição da dívida e dos ativos financeiros do governo constituem um alicerce firme para o desenvolvimento da análise da sustentabilidade fiscal. A melhor prática para o fornecimento de informações sobre passivos e ativos financeiros é a publicação do *balanço patrimonial* do governo como parte da documentação orçamentária. Conforme indicado no Boxe 22, uma série de questões complexas devem ser resolvidas ao elaborar o balanço patrimonial do governo. Para fins de publicação, o ideal é que o balanço patrimonial cubra os ativos não financeiros do governo, bem como os seus ativos e passivos financeiros. Contudo, se os ativos não financeiros deixarem de ser incluídos no balanço patrimonial do governo, deve-se manter um registro desses ativos e incluir uma relação de ativos não financeiros e passivos não geradores de dívida na documentação orçamentária.

208. Deve-se proceder à publicação anual de informações detalhadas da dívida e ativos financeiros do governo central no prazo de seis meses após o encerramento do exercício. Contudo, se a dívida pública ou os ativos financeiros forem consideráveis, deve-se ter como meta a emissão de relatórios trimestrais. As informações sobre a dívida devem compreender o saldo da dívida a amortizar referente ao exercício em curso e aos dois exercícios anteriores, além do custo do serviço da dívida no mesmo período. A melhor prática para a divulgação de dados sobre a dívida é o requisito do Padrão Especial para Divulgação de Dados (SDDS) de que se preste contas sobre a dívida do governo central trimestralmente, com defasagem de um trimestre, o que abrange a dívida garantida pelo governo (como uma rubrica pró-memória).¹⁰⁷ Recomenda-se também, em conformidade com o SDDS, que as projeções do serviço da dívida referentes à dívida de médio e longo prazo sejam divulgadas trimestralmente para os quatro trimestres vindouros e anualmente daí em diante, com a discriminação do capital e dos juros. As amortizações previstas da dívida a curto prazo devem ser sempre divulgadas trimestralmente.

¹⁰⁷ As diretrizes da OCDE sobre as melhores práticas recomendam que os dados sobre a dívida sejam declarados com defasagem de até um mês.

Boxe 22. Balanços Patrimoniais do Governo: Algumas Questões

Com respeito à divulgação de informações do balanço patrimonial, a melhor prática requer a publicação, com o orçamento anual e as contas definitivas, de um balanço patrimonial completo que apresente todos os passivos e todos os ativos financeiros e não financeiros do governo central.

Os governos geralmente têm passivos consideráveis além de sua dívida propriamente dita. Um exemplo importante é a obrigação futura de pagar pensões dos funcionários públicos em conformidade com contratos ou acordos legais existentes. Em geral, as receitas disponíveis para cobrir essas obrigações são insuficientes e, na contabilidade pelo regime de competência, passivos sem financiamento previsto geralmente aparecem no balanço patrimonial como um passivo. Apresentam-se os principais pressupostos subjacentes à avaliação do passivo, em conjunto com a variação do passivo em comparação com o ano anterior e uma explicação dos principais motivos da variação. Na categoria outros passivos destacam-se outras contas a pagar, como juros acumulados mas ainda não pagos, salários e ordenados, transferências, etc.

Na contabilidade pelo regime de competência, uma série de informações adicionais são fornecidas por meio de notas complementares, entre elas informações a respeito de passivos contingentes e compromissos. Compromissos são acordos contratuais segundo os quais o governo se responsabiliza por um passivo futuro. Exemplos de compromissos incluem aluguéis de edifícios a longo prazo e contratos para a aquisição ou construção de bens de capital no futuro. Também abrangem informações sobre linhas de crédito disponíveis porém não utilizadas.

Segundo o regime de competência total, todos os ativos físicos são avaliados e registrados no balanço patrimonial. Como isso suscita questões significativas e complexas de avaliação, os países industrializados têm adotado posições diferentes no que se refere aos benefícios dessa abordagem em relação a seus custos. Alguns países adotam o regime de competência modificado, no qual os ativos físicos são registrados como despesa no momento da aquisição. As informações sobre esses ativos se limitam à prestação de informações complementares (como a data e o custo de aquisição) extraídas de um registro de ativos.

No entanto, mesmo o balanço patrimonial completo do governo, elaborado em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos (GAAP), deixa muito a desejar quando se trata de fornecer todas as informações relevantes a respeito dos recursos e obrigações do governo. Por exemplo, de acordo com o *GFSM 2001*, obrigações relativas a seguros de acidentes e passivos ambientais não precisam ser informadas no balanço patrimonial. Além disso, algumas obrigações do governo importantes, como pagamentos futuros de previdência e bem-estar social, ainda não foram, até o momento, reconhecidos como passivos em nenhum país que adota o regime de competência. Somente os valores devidos e pagáveis no presente são reconhecidos como passivos. Não se considera que as obrigações futuras atendam os requisitos e os critérios de reconhecimento de um passivo. Tampouco se reconhecem como ativos do governo os impostos futuros ou o poder de tributar. Reconhecendo as diferenças substanciais que existem entre as informações contidas nos balanços patrimoniais do setor público e do setor privado, os governos que apresentam balanços patrimoniais completos freqüentemente também apresentam extensas informações sobre ativos e passivos “em custódia”. Os **Estados Unidos**, por exemplo, incluem informações sobre ativos como defesa, ativos naturais, patrimônio nacional e previdência social, além do seu balanço patrimonial. Projeções a longo prazo sobre receitas e despesas do governo também são apresentadas nesse contexto.

¹ Para uma discussão sobre a definição e o reconhecimento dos passivos dos governos, ver IFAC (2000a).

² Para uma discussão mais aprofundada sobre a abordagem aos balanços patrimoniais nos **Estados Unidos**, ver *Analytical Perspectives, Budget of the United States* (publicação anual), disponível no endereço <http://www.whitehouse.gov/omb/budget>.

209. Deve-se declarar a dívida do governo central entendida em sentido amplo, incluindo títulos, empréstimos e depósitos.¹⁰⁸ Deve-se divulgar o nível da dívida na data da declaração e na data da declaração anterior, para fins de comparação. Os métodos e práticas de avaliação (por ex., reavaliação da dívida indexada),¹⁰⁹ bem como características especiais dos instrumentos da dívida, ou passivos não declarados, devem ser apresentados como pró-memória. A classificação e a definição da dívida devem respeitar as práticas reconhecidas internacionalmente (por ex., o *GFSM 2001* ou o relatório *External Debt: Definition, Statistical Coverage, and Methodology* (OECD, 1988)). Além disso, devem ser apresentadas informações a respeito de fundos de amortização criados para o pagamento da dívida. O relatório sobre a dívida do governo deve identificar a utilização direta ou indireta da receita futura de recursos naturais como garantia de pagamento, por exemplo por meio do comprometimento prévio da produção a financiadores. Todos os riscos e obrigações contratuais do governo decorrentes da dívida relacionada a recursos devem ser divulgados.

210. A dívida deve ser discriminada por prazo de vencimento restante e classificada como de curto (menos de doze meses), médio ou longo prazo.¹¹⁰ Se relevante, a dívida também deve ser discriminada em seus componentes interno e externo (segundo a localização do credor), por moeda de emissão (e de indexação), por credor e/ou por instrumento da dívida. Deve-se divulgar os pagamentos em atraso, se for o caso, identificando separadamente os juros de mora e o principal. Também devem ser divulgados as trocas de títulos da dívida e outras operações de gestão da dívida.

211. Os dados sobre a dívida devem ser informados pelos valores brutos. O *GFSM 2001* prescreve a avaliação pelos valores nominal e de mercado caso as discrepâncias sejam grandes.

Declaração de ativos financeiros

212. A declaração de ativos financeiros deve abranger todos os ativos financeiros do governo central existentes na data da declaração, bem como os existentes na data da declaração anterior. Também deve incluir uma explicação precisa das políticas contábeis adotadas para a avaliação dos ativos.

213. Os ativos financeiros consistem em créditos financeiros que dão ao governo o direito de receber um ou mais pagamentos de um devedor, além de ouro monetário e direitos especiais de saque. Os ativos financeiros a serem declarados abrangem as disponibilidades;

¹⁰⁸ Os padrões de divulgação da dívida descritos neste parágrafo se baseiam no GDDS e no SDDS (<http://dsbb.imf.org/Applications/web/gdds/gddshome>). Questões relativas à declaração da dívida e dos ativos financeiros do governo são discutidas em IFAC (2000a).

¹⁰⁹ Dívida indexada é aquela expressa em moeda nacional mas com valor nominal indexado a uma moeda estrangeira, à inflação, ou ao preço de um produto básico (como o preço do petróleo ou do ouro).

¹¹⁰ Se não houver dados disponíveis sobre o prazo de vencimento restante, pode-se declarar o vencimento original.

outros ativos monetários, como ouro e investimentos, e empréstimos e adiantamentos.¹¹¹ Além de declarar os ativos financeiros de acordo com essas categorias, deve-se discriminar os ativos dentro de cada uma delas. Por exemplo, os investimentos podem ser discriminados entre títulos negociáveis, participação em empresas privadas, investimento de carteira em empresas privadas e investimento em instituições internacionais. Os empréstimos e adiantamentos a receber podem ser discriminados por setor (por ex., crédito agrícola, crédito educacional e crédito habitacional) e, dentro de cada setor, pelos principais programas de empréstimos.

214. As reservas cambiais mantidas pelo banco central não devem ser declaradas como parte do demonstrativo de ativos financeiros do governo central para fins de política fiscal. Essas reservas em geral destinam-se à provisão de cobertura das importações e a eventuais intervenções no mercado de câmbio, embora se reconheça que, em alguns países, as reservas cambiais tenham sido exauridas em consequência da política do governo central, que as utilizou para outras finalidades, como a amortização da dívida, ainda que tais reservas estivessem sob a guarda de um banco central independente. As reservas cambiais devem, porém, ser declaradas, em geral pelo banco central, como parte dos requisitos de transparência (isto é, no contexto das normas monetárias ou estatísticas).

215. Qualquer particularidade dos ativos financeiros, como o fato de servirem de garantia para uma dívida ou outra obrigação específica, assim como quaisquer restrições ao uso de um ativo ou dos rendimentos dele decorrentes, deve ser indicada como pró-memória. Quaisquer ativos financeiros excluídos da declaração também devem ser indicados.

216. As diretrizes da OCDE sobre as melhores práticas se aplicam à divulgação dos ativos não financeiros, mas não à publicação do balanço patrimonial do governo. A contabilidade pelo regime de competência requer a avaliação dos ativos não financeiros.

Principais passivos não geradores de dívida

217. Os governos têm passivos significativos além da dívida pública, os quais podem ter implicações importantes para a sustentabilidade fiscal. A divulgação de informações sobre o possível custo de fundos previdenciários sem financiamento previsto, de garantias públicas e de outras obrigações contratuais (como os compromissos assumidos com as PPPs) é um elemento importante da transparência fiscal.

Fundos previdenciários sem financiamento previsto

218. Tanto os planos de pensão de empregados como os programas de seguro social podem representar um volume substancial de passivos para o governo. Os benefícios que funcionários públicos antigos e atuais têm a receber após a aposentadoria são obrigações contratuais e podem ser consideráveis em relação à capacidade financeira atual e futura do governo. A documentação fiscal deve incluir estimativas atuariais dos passivos

¹¹¹ As disponibilidades abrangem dinheiro em caixa, depósitos à vista e investimentos de curto prazo de alta liquidez facilmente conversíveis em dinheiro.

previdenciários líquidos acumulados até o momento e as obrigações líquidas futuras referentes a benefícios de aposentadoria (estes tanto em termos de valor atualizado líquido e de fluxo de caixa). Deve-se incluir as pensões civis e militares, assim como o seguro-saúde dos aposentados, e os valores podem ser altos, tanto no nível nacional como infranacional. Os programas de seguro social também podem ter implicações fiscais significativas, as quais devem ser informadas pelas autoridades fiscais no contexto de diferentes cenários demográficos e econômicos — sobretudo se forem considerados os efeitos do envelhecimento da população, que hoje em dia afetam a maioria dos países industrializados e estão se tornando cada vez mais relevantes nos países de renda média.

219. A prestação de informações precisas é crucial para os planos de pensão com benefícios definidos e contribuições definidas. No primeiro caso, é importante fornecer uma descrição precisa não apenas do tamanho das obrigações correntes face ao orçamento, mas também dos passivos acumulados até o momento, do balanço atuarial e das projeções do fluxo de caixa no longo prazo. Mesmo no caso dos planos com contribuições definidas, o governo pode se ver obrigado, ainda que de forma implícita, a garantir que as pensões atinjam um nível mínimo.

220. No *GFSM 2001*, os planos de previdência sem financiamento previsto destinados aos funcionários são tratados como um passivo contratual. As contribuições recebidas e os títulos emitidos para custear os benefícios são considerados um aumento do passivo; já o pagamento de benefícios é considerado uma redução do passivo. Pode-se seguir diferentes abordagens na prestação de contas. Enquanto o *GFSM 2001* recomenda que esses dados constem das contas do governo, há instituições, como o Eurostat, que recomendam sua inclusão em contas complementares.

221. As *Melhores Práticas de Transparência Orçamentária*, da OCDE, especificam que as obrigações previdenciárias devem ser levadas a público no orçamento, no relatório semestral e no relatório anual. Tais obrigações seriam tratadas como a diferença entre os benefícios acumulados em função dos serviços prestados até o momento e as contribuições efetuadas pelo governo visando a concessão desses benefícios. Projeções sólidas do ponto de vista atuarial do ônus dos programas de seguro social constam da documentação orçamentária numa série de países, como os Estados Unidos.

Garantias públicas e outras obrigações contratuais

222. A incerteza que cerca as implicações fiscais das garantias públicas faz com que a divulgação dessas garantias constitua uma boa prática de transparência fiscal.¹¹² Tais garantias devem ser levadas ao conhecimento do público por meio do relatório sobre os passivos contingentes incluído no orçamento, e a inclusão de mais informações nos relatórios

¹¹² As garantias são usadas ajudar o setor privado e outros níveis de governo a evitar riscos. Como exemplo, destacam-se as garantias de empréstimos ao setor público ou privado; outras garantias financeiras, como garantias comerciais e de taxa de câmbio; garantias de receita, lucro e rentabilidade e garantias de aposentadoria mínima. De modo geral, esses riscos acarretam custos para o governo caso venham a se concretizar. Portanto, recomenda-se controlá-los cuidadosamente.

sobre a dívida facilitará o escrutínio. A avaliação das garantias levanta várias questões importantes (ver Boxe 18).

223. Como as garantias constituem as principais implicações fiscais no contexto das parcerias público-privadas, todas elas devem ser identificadas, detalhadas e divulgadas nos relatórios da dívida (como rubricas pró-memória). Outros compromissos relacionados às PPPs devem ser descritos e quantificados na medida do possível.

224. Vários outros tipos de passivos podem implicar créditos sobre o governo, como os derivativos financeiros, pagamentos em atraso e diversos tipos de contratos contingentes. A realização de operações de saneamento ambiental após a extração de recursos naturais pode também dar origem a custos fiscais futuros, sobretudo no caso de descumprimento por parte das empresas de recursos. Entre os derivativos financeiros, destacam-se os *swaps*, opções e futuros emitidos ou adquiridos pelo governo e vinculados a um índice financeiro subjacente, aos preços de *commodities*, à taxa de câmbio, etc. As principais categorias de atrasados devem ser identificadas separadamente. Por último, os outros tipos de contratos contingentes (que vão além das garantias e possíveis créditos no âmbito das PPPs) estão relacionados a cartas de crédito, linhas de crédito, restituições imprevistas face a obrigações tributárias decorrentes de contratos do governo com outras unidades e indenizações ou demandas judiciais contra o governo em ações em trâmite na justiça.

Acervo de recursos naturais

225. A divulgação de informações sobre a riqueza do acervo de recursos naturais deve seguir as recomendações do *Guia para a Transparência da Receita dos Recursos Naturais* (2007). Um relatório anual detalhado deve estimar o valor dos recursos naturais não agrícolas que representam ou possam vir a representar uma fonte de receita significativa para o governo, como hidrocarbonetos, minérios, madeira e outros. As previsões sobre a receita de recursos deve, na medida do possível, ser compatível com essas estimativas.

226. A complexidade e dificuldade de estimar o valor do acervo de recursos é considerável e extremamente sensível à escolha de definições e parâmetros. Se existirem normas internacionais, o *Guia para a Transparência da Receita dos Recursos Naturais* propõe a sua adoção, bem como a publicação da metodologia. Deve-se procurar apresentar informações detalhadas sobre o volume das reservas, o valor no curto prazo (com base em preços correntes) e o valor no longo prazo (com base em pressupostos específicos sobre os preços no longo prazo e o ritmo da extração). Se possível, recomenda-se a estimação de cada campo.¹¹³

Governos infranacionais e empresas públicas

3.1.6 A documentação orçamentária deve divulgar a posição fiscal dos níveis infranacionais de governo e a situação financeira das empresas públicas.

¹¹³ As metodologias e os critérios empregados para estimar as reservas, bem como os demais pressupostos usados, devem ser explicados claramente.

Governos infranacionais

227. Deve-se fornecer informações *a posteriori* sobre a posição fiscal dos governos infranacionais e a posição consolidada do governo geral. Uma opção seriam os relatórios baseados nas contas nacionais, desde que tais relatórios espelhem os resultados orçamentários efetivos dos diversos componentes do governo geral.¹¹⁴ As informações sobre a consolidação da posição dos governos infranacionais são especialmente úteis quando esses níveis de governo têm o poder de tributar, são responsáveis pela execução de despesas, têm eles próprios capacidade de endividamento e/ou recebem transferências significativas do governo central. Tais níveis de governo também devem divulgar suas atividades extra-orçamentárias, dívida, ativos financeiros, passivos contingentes e renúncias fiscais, bem como as atividades parafiscais das empresas públicas sob seu controle.

228. A melhor prática é que se publiquem informações confiáveis sobre o governo geral no máximo seis meses após o encerramento do exercício, com dados dos governos central, consolidado e infranacional (estaduais e locais). O cumprimento desse requisito varia de país para país. Por exemplo, alguns países compilam dados fiscais abrangentes para todos os níveis de governo usando uma classificação uniforme, e a posição financeira geral consolidada do governo é apresentada no orçamento anual do governo central. Em outros países, os níveis infranacionais de governo constituem órgãos fiscais independentes e seguem o mesmo padrão de transparência fiscal que o governo central.¹¹⁵

229. O ideal é que os relatórios orçamentários trimestrais ou semestrais cubram a posição fiscal do governo geral e forneçam uma base para avaliar se as metas fixadas no orçamento serão atingidas. Reconhece-se que não raro encontram-se problemas no fornecimento de dados orçamentários dos níveis infranacionais de governo por ocasião da apresentação do orçamento do governo central ou em pontos fixos durante o exercício. É o que ocorre quando não se exige que os níveis infranacionais de governo coordenem a apresentação de seus dados orçamentários com a do governo central. Também pode haver limitações práticas à coleta tempestiva de dados orçamentários quando a estrutura dos níveis infranacionais de governo é bastante complexa ou quando os diferentes níveis de governo não seguem o mesmo padrão de classificação orçamentária e contábil.

¹¹⁴ No caso dos níveis infranacionais de governo, a compilação não precisa se basear nos resultados efetivos de todos os componentes individuais do governo. Pode se basear num inquérito por amostragem que inclua os resultados orçamentários efetivos de uma parcela significativa do total das transações realizadas pelos governos infranacionais.

¹¹⁵ A **Austrália** constitui um exemplo que, grosso modo, combina essas duas abordagens. Os estados são órgãos soberanos independentes e apresentam seus orçamentos independentemente do governo central. No entanto, os estados dependem muito de subvenções do governo central. Portanto, vem sendo feito um esforço considerável para padronizar as apresentações estatísticas, de acordo com as normas internacionais, para todas as jurisdições, para que o foco da política fiscal passe a ser o governo geral. Os **Estados Unidos** são um bom exemplo de confiança nas forças do mercado (e na auto-regulamentação voluntária) para disciplinar as finanças dos níveis inferiores de governo. Devido ao grau de independência dos governos estaduais, o foco da política fiscal nacional é o orçamento federal. Em geral, todos os níveis de governo observam padrões elevados de transparência fiscal. O governo federal compila informações consolidadas sobre o governo geral *a posteriori*.

Empresas públicas

230. Embora muitas empresas públicas atuem, em grande medida, com fins comerciais, a sua posição financeira pode afetar de forma significativa o ambiente macroeconômico global, e o governo central pode se ver obrigado a honrar as obrigações financeiras dessas empresas caso registrem perdas contínuas ou acumulem dívida em excesso. Muitas delas também empreendem atividades para fiscais significativas fora do orçamento, que não são captadas pelo indicador convencional do saldo global do governo geral. Além das demais obrigações que as empresas públicas devem cumprir em termos de transparência (como a disseminação de demonstrações financeiras examinadas por auditores independentes logo após o encerramento de cada exercício), é importante que a documentação orçamentária contenha informações sobre a sua situação financeira, inclusive os saldos operacionais num nível de detalhe que permita uma avaliação adequada dos riscos fiscais.

Relatórios de longo prazo

3.1.7 O governo deve publicar um relatório periódico sobre as perspectivas de longo prazo para as finanças públicas.

231. Em alguns países, as projeções de longo prazo das variáveis fiscais ganharam importância em consequência de questões como o envelhecimento da população, a limitação dos recursos naturais e o possível impacto das mudanças climáticas. A sustentabilidade fiscal nas economias avançadas pode depender cada vez mais da adoção oportuna de medidas visando as obrigações futuras, como o pagamento de pensões e os gastos sociais em prol da crescente população de idosos. A transparência possibilitará uma melhor compreensão dos custos futuros das decisões de política tomadas no presente, ajudará a gerir os riscos, reforçará o apoio a políticas macroeconômicas sólidas dentro do próprio governo e aumentará a credibilidade perante os mercados financeiros. Indícios de que os recursos fiscais estão sendo alocados de forma eficiente para suprir as necessidades de financiamento e investir em infra-estruturas devem reduzir a incerteza no setor privado.¹¹⁶

232. As diretrizes da OCDE sobre as melhores práticas recomendam que se publique um relatório de longo prazo (com projeções para um período de 10 a 40 anos), avaliando a sustentabilidade das políticas fiscais correntes a cada cinco anos ou a intervalos menores se houver mudanças significativas nas políticas relacionadas à despesa ou à receita. Deve-se apresentar as previsões subjacentes à análise, bem como cenários alternativos. A longo prazo, é importante que se levem em conta, além da dívida pública, os compromissos de política que tenham impacto financeiro no futuro. Nesse sentido, são de particular importância os programas de aposentadoria do Estado, cujos custos sofrerão um impacto negativo em virtude do envelhecimento da população. Uma opção é examinar os *passivos previdenciários sem financiamento previsto* junto com a dívida pública ao avaliar a sustentabilidade.¹¹⁷

¹¹⁶ Baseado em Ulla (2006).

¹¹⁷ Ver Chand e Jaeger (1996). O orçamento dos **Estados Unidos** contém informações detalhadas sobre as implicações a longo prazo das atuais políticas fiscais. A publicação intitulada “*Analytical Perspectives*”, que faz parte da documentação orçamentária, contém projeções orçamentárias para os 50 anos seguintes. Descrevem-se
(continua)

Ademais, outros efeitos de longo prazo devem ser considerados e incluídos nas projeções, como as implicações fiscais do esgotamento dos recursos naturais, de mudanças comerciais ou tecnológicas que possam afetar a economia (por ex., nos países em que a agricultura representa uma parcela significativa da pauta de exportações, a inclusão do país em áreas de livre comércio, os efeitos da biotecnologia sobre as exportações agrícolas) e das mudanças climáticas.

233. Outra forma de examinar os efeitos a longo prazo da política fiscal é o uso da *contabilidade geracional*, que mostra a carga tributária incidente sobre grupos de indivíduos no decorrer das suas vidas. Comparando a carga tributária líquida que incide sobre diferentes faixas etárias, é possível examinar até que ponto as políticas atuais implicam uma transferência entre gerações e usar essas informações como base para julgar a sustentabilidade dessas políticas.¹¹⁸

234. É importante ir além dos quadros de médio prazo (fiscal, orçamentário, de despesas) para avaliar as implicações das políticas atuais no longo prazo, quando outras variáveis muitas vezes entram em jogo. Por exemplo, muitos países industrializados enfrentarão um aumento substancial da população idosa, o que implica que as políticas atuais de receitas e despesas, que podem ser consideradas sustentáveis no curto e médio prazo, na verdade não poderão ser sustentadas no longo prazo. A ampliação do horizonte temporal é mais complicada do que o simples aumento do número de anos das projeções. Antes, o foco das análises de sustentabilidade precisa ser ampliado para que “as autoridades e o público possam avaliar o tamanho do déficit fiscal a que o governo está exposto.”¹¹⁹

235. As projeções de longo prazo estão sujeitas a um grau maior de incerteza, em parte decorrente da interação entre políticas, variáveis econômicas e aspectos demográficos. O mesmo compromisso de política resultará em ônus completamente distintos para diferentes gerações, o que precisa ser identificado claramente. O realismo dos pressupostos subjacentes e uma análise de sensibilidade graduada de forma adequada tornam-se mais importantes para a transparência. Além disso, é crucial que as projeções de longo prazo cubram toda a gama de atividades fiscais, incluindo renúncias fiscais, fundos extra-orçamentários e passivos contingentes.

os principais pressupostos, bem como exemplos de como as projeções são sensíveis a hipóteses e cenários alternativos. Há projeções a longo prazo (75 anos) da receita e despesa dos fundos de previdência social e dos programas de assistência médica *Medicare* e *Medicaid*, incluindo um balanço atuarial simulado de 75 anos que serve como uma avaliação resumida da situação financeira desses fundos (ver a seção *Economic Assumptions and Analyses* [Pressupostos e Análises Econômicas] da referida publicação no endereço <http://www.whitehouse.gov/omb/budget>).

¹¹⁸ O orçamento do **Reino Unido** normalmente contém informações sobre as contas geracionais (inclusive informações de outros países para fins de comparação), no contexto de uma discussão detalhada da sustentabilidade fiscal a longo prazo (<http://www.hm-treasury.gov.uk/budget>). Para avaliar a sustentabilidade e o impacto intergeracional da política fiscal, o Código determina que o governo publique projeções fiscais de longo prazo ilustrativas abrangendo um período mínimo de 10 anos. Na prática, tem sido adotado um horizonte temporal de 30 anos.

¹¹⁹ Peter Heller, *Who Will Pay?* IMF (2003).

236. Embora a maioria dos países industrializados tenham incorporado um quadro orçamentário ou econômico de médio prazo ao processo do orçamento, no geral tais quadros abrangem um período de apenas 4 a 6 anos. A incorporação de questões de longo prazo — como as mudanças demográficas — a esse processo é menos comum.

237. Austrália, Estados Unidos, Nova Zelândia (Boxe 23) e Reino Unido figuram entre os poucos países que adotaram uma abordagem ponderada sobre as questões de longo prazo. No fim de 2002, o Tesouro do Reino Unido publicou seu primeiro *Long Term Public Finance Report* [Relatório sobre as Finanças Públicas no Longo Prazo], que faz uma análise abrangente da evolução econômica e demográfica no longo prazo e de seu impacto nas finanças públicas. A *Charter of Budget Honesty* [Carta de Honestidade Orçamentária], da Austrália, estabelece que a estratégia fiscal de médio prazo deve ser complementada por um relatório intergeracional de longo prazo (40 anos) que avalie a sustentabilidade das políticas atuais do governo no longo prazo, incluindo as implicações fiscais e financeiras das mudanças demográficas.¹²⁰ Nos Estados Unidos, as questões de longo prazo são incluídas, caso a caso, no orçamento. Embora o orçamento tenha uma estrutura quinquenal, projeções para os 75 anos seguintes são normalmente incluídas na seção que trata da custódia (*stewardship*) na publicação *Analytical Perspectives*, que abrange, entre outras, projeções para os programas de seguro social, os quais são considerados extra-orçamentários. Em fevereiro de 2006, a União Européia publicou o primeiro relatório “*Long-Term Sustainability of Public Finances in the European Union*” [Sustentabilidade das Finanças Públicas a Longo Prazo na União Européia], como parte da supervisão regular do orçamento. Os pressupostos mais importantes diziam respeito à manutenção da política atual, às projeções populacionais fornecidas pelo Eurostat, e a projeções macroeconômicas específicas.

Apresentação de Informações

3.2 As informações fiscais devem ser apresentadas de uma forma que facilite a análise de política econômica e promova a responsabilização.

238. O Código apresenta boas práticas com referência: 1) aos guias dos cidadãos; 2) aos critérios de informação; 3) aos indicadores fiscais e 4) à informação dos objetivos do programa do orçamento.

239. Os requisitos básicos desse princípio visam assegurar que:

- as principais propostas e os antecedentes econômicos do orçamento sejam explicados de forma clara para o público em geral;
- as receitas, despesas e financiamentos sejam divulgados em termos brutos e as despesas sejam classificadas por categoria econômica, funcional e administrativa e
- os resultados dos programas do governo central sejam apresentados ao legislativo.

¹²⁰ Tesouro da Comunidade da Austrália, *Intergenerational Report 2002-03*, Budget Paper No. 5.

Boxe 23. A Lei do Orçamento e a Transparência Fiscal: Exemplos Concretos

Nova Zelândia

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) da Nova Zelândia, promulgada em 1994, constitui um marco legislativo que estabelece normas jurídicas para a transparência da política fiscal e prestação de contas e torna o governo formalmente responsável perante o público pelo desempenho das finanças públicas.

A LRF estabelece cinco princípios de gestão fiscal responsável: redução da dívida a níveis prudentes; exigência de manter um saldo operacional médio por um período razoável; manutenção de uma margem de segurança no nível do patrimônio líquido do governo; gestão dos riscos fiscais e manutenção de alíquotas previsíveis e estáveis. O governo está autorizado a desviar-se temporariamente desses princípios, desde que esse desvio seja plenamente justificado e se forneça um plano e prazo específicos para voltar a observar os princípios.

A seguir, a LRF especifica nitidamente como o governo deve divulgar formalmente as políticas propostas e os resultados efetivos para dar ao legislativo e ao público a certeza de que os princípios de gestão fiscal estão sendo seguidos. Ela exige que as autoridades:

- publiquem, no mais tardar até 31 de março, para o exercício fiscal que se inicia a 1º de julho, uma “exposição sobre a política orçamentária” definindo as prioridades estratégicas para o próximo orçamento, os propósitos fiscais a curto prazo e os objetivos fiscais a médio prazo;
- divulguem o impacto das decisões fiscais ao longo de um período de previsão de três anos, por meio de “atualizações” periódicas de “informações econômicas e fiscais”;
- apresentem todas as informações financeiras em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos (GAAP). Isso requer a apresentação de um conjunto completo de previsões, relatórios e demonstrativos financeiros — um demonstrativo operacional, balanço patrimonial, demonstrativo do fluxo de caixa, demonstrativo de empréstimos, e quaisquer outras informações necessárias para apresentar, de maneira razoável, a posição financeira do governo e
- encaminhem todos os relatórios previstos na LRF a uma comissão parlamentar especial.

Entre os requisitos específicos da LRF para a prestação de contas fiscais, figuram: a publicação de uma atualização especial pré-eleitoral das informações econômicas e fiscais, entre 42 e 14 dias antes de qualquer eleição geral; projeções das tendências fiscais para um período mínimo de dez anos e demonstrativos dos compromissos e riscos fiscais específicos do governo, inclusive passivos contingentes (ver <http://www.treasury.govt.nz/publications>).

Austrália e Reino Unido

A *Charter of Budget Honesty* [Carta de Honestidade Orçamentária], da Austrália, e o *Code for Fiscal Stability* [Código de Estabilidade Fiscal], do Reino Unido, se assemelham, em princípio, à Lei de Responsabilidade Fiscal da Nova Zelândia. Em parte devido à estrutura federal da Austrália, a Carta de Honestidade Orçamentária dá uma certa ênfase ao papel do *Australian Bureau of Statistics* na definição de padrões para a divulgação de informações fiscais por todos os níveis de governo. Também se exige especificamente um “relatório intergeracional” a cada cinco anos e um relatório sobre as renúncias fiscais. Alguns desses elementos, como a declaração das renúncias fiscais, consolidam e ampliam a prática administrativa vigente, enquanto outros constituem novas exigências.

Guia do cidadão

3.2.1 À época da apresentação do orçamento anual, deve ser amplamente distribuído um guia sintético simples e claro sobre o orçamento.

240. Além do material detalhado sobre o orçamento, que é essencial para a devida análise e escrutínio pelo legislativo e pelo público, o governo deve também publicar um “guia do cidadão” para explicar as principais características do orçamento num formato objetivo, confiável, pertinente e de fácil entendimento. Escrito de maneira simples e clara, o guia deve resumir a evolução econômica recente, explicar os principais objetivos do orçamento, relacionar as principais propostas em termos de novas políticas e da alteração de políticas já existentes e indicar de que maneiras a receita será arrecadada, os gastos serão alocados e o financiamento será obtido.

Critérios de declaração de dados

3.2.2 Os dados fiscais devem ser divulgados em termos brutos, discriminando receitas, despesas e financiamentos e classificando as despesas por categoria econômica, funcional e administrativa.

241. As transações orçamentárias devem ser passíveis de avaliação quanto a seu impacto econômico, forma de empenho de verba, controle administrativo e finalidade. Um sistema de registro e classificação que atenda a todas essas necessidades constitui a base da apresentação do orçamento, das contas definitivas e de outros relatórios fiscais. Uma característica importante diz respeito ao registro dos gastos em termos brutos, para que se possa apurar com precisão a extensão da atividade governamental. Isso exige que taxas e tarifas, como as cobradas por clínicas e hospitais para cobrir diretamente os custos dos serviços médicos prestados, sejam registradas separadamente como receita do governo, embora não sejam transferidas para o Tesouro.

Abrangência e compatibilidade com o GFSM 2001

242. O sistema de classificação de dados deve abranger o orçamento definido em sentido amplo. Deve também ser compatível com os padrões do *GFSM 2001* para a classificação de dados, no sentido de que as distinções existentes no nível das transações permitam a geração de relatórios nos moldes do *GFSM 2001*.¹²¹ Para fins de controles internos, é importante a classificação por categoria administrativa. As classificações e subclassificações devem ser coerentes com as distinções analíticas contidas no *GFSM 2001*.¹²² Todavia, cumpre destacar que o *GFSM 2001* é um padrão de declaração de dados fiscais para fins estatísticos, mas não

¹²¹ A Tabela 1 apresenta uma discussão da relação entre a classificação do *GFSM 2001* e os diversos tipos de declaração de dados fiscais.

¹²² Embora o *GFSM 2001* não seja o único padrão de declaração de dados fiscais para fins estatísticos (em termos de conceitos, o *SCN* e o *SEC* são alternativas próximas), o *GFSM 2001* proporciona o ponto de referência mais aceito internacionalmente para fins de classificação das estatísticas fiscais.

para a elaboração de relatórios financeiros ou contábeis. As diferenças são discutidas no Boxe 14 (Capítulo II). Além de fornecer uma estrutura analítica que facilita a avaliação do impacto agregado das transações do governo sobre a economia, o *GFSM 2001* proporciona um padrão amplamente aceito para a *classificação econômica* das receitas e despesas e adota a classificação da ONU das funções do governo (COFOG)¹²³ como sua estrutura de *classificação funcional*. O uso desses padrões de classificação facilita as comparações internacionais das apresentações orçamentárias e oferece uma base para monitorar o impacto econômico do orçamento. Contudo, nenhuma dessas duas classificações pretende atender as necessidades de controle administrativo ou programático, que exigem a discriminação das principais categorias econômicas e funcionais de despesas para cada órgão ou programa de despesa.

243. É importante que todos os gastos militares sejam registrados e divulgados dentro da função de defesa, mesmo aqueles financiados por fontes extra-orçamentárias ou receitas de fontes comerciais. Embora questões de segurança nacional sejam usadas com frequência como argumento contrário à transparência nessa área, uma abordagem multilateral de maior abertura pode reduzir os riscos referentes à segurança. As questões de segurança podem, no entanto, justificar uma abordagem um pouco diferente quando se trata de auditar os detalhes dos gastos militares.

Compatibilidade com a responsabilidade administrativa

244. O sistema de classificação também deve permitir a identificação precisa da responsabilidade pela arrecadação e pelo uso de recursos públicos. A maioria dos países conta, para esse propósito, com sistemas de classificação administrativa relativamente seguros, que em geral também abrangem os níveis subdepartamentais. Em alguns países, porém, a classificação não permite o detalhamento das responsabilidades administrativas. Esse problema afeta principalmente os países em transição: no antigo regime de planejamento central, a alocação do orçamento primário baseava-se em categorias funcionais amplas e eram feitas alocações às unidades de despesa durante o ano. Muitos desses países, contudo, estão mudando a classificação para promover a responsabilidade administrativa.¹²⁴

Indicadores fiscais

3.2.3 O saldo global e a dívida bruta do governo geral, ou seus equivalentes em termos acumulados, devem constituir indicadores sintéticos padronizados da posição fiscal do governo. Quando cabível, devem ser complementados por outros indicadores fiscais, tais como o saldo primário, o saldo do setor público ou a dívida líquida.

¹²³ Ver <http://unstats.un.org/unsd/cr/family2.asp?Cl=4>.

¹²⁴ No módulo fiscal do ROSC de 2004 referente a **Belarus**, parágrafo 22, observa-se que os dados relativos à classificação econômica são compilados mensalmente no caso do governo da república e trimestralmente no caso do governo geral consolidado. A classificação orçamentária é, grosso modo, compatível com o *GFSM 2001*, salvo algumas partes da classificação funcional. Os recursos obtidos com privatizações eram tratados como receita até 2003.

O saldo global

245. O saldo global¹²⁵ do governo é um ponto de referência de ampla aceitação para a análise da política fiscal. Medido em termos de caixa, fornece uma indicação sucinta do impacto da política fiscal sobre a demanda agregada: um déficit mais elevado, por exemplo, de modo geral aponta uma política fiscal mais expansionista. O seu propósito é identificar as transações do governo que resultam em endividamento líquido para com outros setores da economia (e que são “deficitárias ou superavitárias” ou “acima da linha”). Uma análise do tamanho do déficit/superávit e seus componentes, bem como as fontes de financiamento do déficit (ou transações “abaixo da linha”) também será importante para avaliar as implicações da política fiscal para a economia (por ex., o impacto de empréstimos junto ao banco central sobre os meios de pagamento e a inflação, e o impacto dos empréstimos internos sobre as taxas de juros, o investimento e o crescimento). Em termos gerais, segundo o *GFSM 2001* o saldo da capacidade/necessidade líquida de financiamento pode ser considerado equivalente ao saldo global no regime de competência.

246. Embora normalmente convenha começar a análise da posição fiscal por uma avaliação do saldo global do governo geral, é preciso fazer algumas ressalvas. Primeiro, em muitos países, por motivos práticos ou constitucionais, o indicador padrão da posição fiscal é o saldo global do governo central e não o do governo geral. Isso pode ser um reflexo do grau de autonomia dos governos infranacionais ou da indisponibilidade de dados sólidos. Segundo, quando a posição financeira de algumas empresas públicas pode ter um impacto macroeconômico ou é diretamente afetada pelas decisões do governo central, o saldo do governo central ou geral deve ser complementado por um indicador mais abrangente do saldo do setor público, por seus equivalentes no regime de competência constantes do *GFSM 2001* ou por indicadores que consolidem o governo geral e a posição financeira das empresas públicas que constituem riscos fiscais.

247. Terceiro, quando o indicador do saldo global apresenta deficiências comprovadas, deve-se fornecer informações complementares sobre indicadores alternativos para atender necessidades específicas de política. Por exemplo, o saldo primário (saldo global excluídos os pagamentos líquidos de juros) deve, via de regra, ser declarado pelos países com dívida pública volumosa ou situação da dívida em deterioração. Quando a inflação é elevada, é comum declarar o saldo operacional (saldo global menos a parcela do serviço da dívida que

¹²⁵ No *GFSM 1986*, o saldo global (ou o déficit/superávit global) é definido, no regime de caixa, como o total da receita e doações menos despesa e empréstimos menos reembolsos. Segundo outra definição do *GFSM 1986*, o saldo global pode excluir algumas transações em ativos e passivos (por ex., receitas de privatização) e classificá-las abaixo da linha. No *GFSM 2001*, o superávit/déficit de caixa global é definido como o total da receita (inclusive doações) menos despesa menos transações em ativos não financeiros; todas as transações em ativos financeiros (inclusive “empréstimos e amortizações”) e passivos são apresentadas abaixo da linha. Outra definição de superávit/déficit de caixa e de capacidade/necessidade líquida de financiamento (regime de competência) apresentada no *GFSM 2001* é o “saldo fiscal global”, que permite a reclassificação de algumas transações em ativos e passivos para fins de política pública (por ex., subsídios na forma de empréstimos são registrados como despesas, ao passo que as receitas de privatização — inclusive da venda de ativos fixos — são apresentadas como financiamento).

compensa os credores pelos efeitos da inflação).¹²⁶ O saldo estrutural ou dessazonalizado (que remove, de várias formas, os efeitos de flutuações cíclicas ou choques exógenos sobre o saldo global) é usado por alguns países avançados para avaliar a orientação da política fiscal. Em certas circunstâncias, o mais apropriado talvez seja apresentar indicadores complementares do saldo global que excluam certas rubricas de alta variabilidade. No caso dos países com receita do petróleo alta e volátil, por exemplo, a variação do saldo fiscal não relacionado ao petróleo é uma indicação útil das implicações da orientação fiscal para a demanda interna.¹²⁷

248. Além da necessidade de tais medidas complementares, existe uma outra preocupação a respeito do saldo global: ele é um indicador que se baseia no regime de caixa e não reflete adequadamente o impacto das transações patrimoniais. Comumente recomenda-se, por exemplo, que o produto da venda de ativos seja tratado como financiamento e não como receita, despesa negativa de capital ou empréstimo líquido negativo.¹²⁸ De modo mais geral, alguns países identificam um “saldo básico”, líquido da venda de ativos, para que o produto de tais vendas não apareça “acima da linha” no saldo apresentado pelo regime de caixa. Da mesma forma, os custos da reestruturação bancária, que geralmente refletem uma combinação de operações patrimoniais (transferência de títulos do governo ou assunção de dívida) e atividades parafiscais (empréstimos do banco central), não afetam o déficit global tanto quanto o apoio direto ao orçamento. Caso as duas atividades descritas sejam significativas, deve-se divulgar um saldo aumentado, que inclui esses efeitos, além do saldo global.

249. Num sistema contábil governamental integrado, segundo o regime de competência ou de competência modificado, seria necessário conciliar as transações de dívida com as contas operacionais. Na contabilidade pelo regime de caixa, o IFAC recomenda que a divulgação de ativos e passivos seja abrangente e permita essa conciliação. No entanto, a contabilização das transações dessa forma não apresenta, necessariamente, um retrato fiel de seu impacto econômico, que pode refletir políticas anteriores. Portanto, a necessidade de recapitalizar um banco pode resultar da acumulação de atividades parafiscais no passado (por ex., crédito direcionado), de forma que o impacto teria sido subdimensionado no passado, porém superdimensionado no momento da recapitalização. Feita essa ressalva, é essencial para a transparência que tais transações sejam identificadas e divulgadas pelo governo na sua totalidade.

250. Outro ponto polêmico é a maneira apropriada de tratar as doações. Tanto no *GFSM 1986* como no atual *GFSM 2001*, as doações são tratadas “acima da linha” ou como recebimentos que reduzem o déficit. Contudo, como esses fluxos não estão diretamente sob controle político do governo beneficiário, alguns defendem o seu tratamento “abaixo da linha”, como rubricas de financiamento. Uma vez que o acesso do público às informações

¹²⁶ Ver Tanzi, Bléjer e Teijeiro (1993) e Davis, Ossowski e Fedelino (2003).

¹²⁷ Os vários conceitos de saldo fiscal são discutidos em Bléjer e Cheasty (1993).

¹²⁸ Ver Mackenzie (1998) e *GFSM 2001*.

abaixo da linha é, de modo geral, menor, ganha-se em transparência fiscal ao considerar as doações acima da linha. Países com grandes ingressos de doações comumente apresentam o saldo global com e sem as doações, como forma de assinalar possíveis problemas relativos a esses recebimentos.

251. Muitas dessas questões são resolvidas quando se adota a declaração de dados fiscais pelo regime de competência, pois ele reflete de maneira completa e adequada as variações nos ativos e passivos do governo. Embora muitos países continuem a usar saldos globais pelo regime de caixa ainda por algum tempo, o *GFSM 2001* recomenda o regime de competência como padrão para os relatórios fiscais, em sintonia com outros padrões de estatística econômica. Além disso, cada vez mais se reconhece que é preciso complementar a contabilidade pelo regime de caixa com pelo menos alguns elementos da contabilidade pelo regime de competência. Diversos países estão adotando uma norma contábil de regime de competência ou de regime de competência modificado.¹²⁹ Além de usar o saldo global e indicadores complementares para a análise macroeconômica, é importante aplicar esses conceitos claramente quando da apresentação do orçamento anual ao legislativo e ao público. Em muitos países, as estimativas orçamentárias e as contas definitivas são apresentadas apenas no formato da contabilidade pelo regime de caixa (receitas e despesas brutas). Para assegurar a confiabilidade dos dados nos relatórios fiscais elaborados nos moldes do *GFSM 2001*, o saldo global deve ser divulgado nos relatórios orçamentários e contábeis juntamente com um quadro analítico demonstrando sua derivação dos dados orçamentários. A publicação dos indicadores pelos regimes de caixa e de competência é a melhor prática.

Divulgação dos objetivos do programa do orçamento

3.2.4 Os resultados alcançados em relação aos objetivos dos principais programas orçamentários devem ser apresentados ao legislativo anualmente.

252. Uma declaração dos objetivos dos principais programas do orçamento deve ser divulgada como base para o monitoramento dos produtos e resultados dos programas governamentais e, se possível, deve ter o respaldo de indicadores sociais quantificados. No prazo de doze meses após o encerramento do exercício, deve-se encaminhar ao legislativo uma descrição e avaliação dos resultados em relação aos objetivos dos programas especificados na documentação orçamentária, com informações comparativas referentes, no mínimo, aos exercícios mais recentes. As melhores práticas da OCDE determinam que essa avaliação seja examinada por auditores independentes e apresentada ao legislativo no máximo seis meses após o encerramento do exercício.

Divulgação Tempestiva

3.3 Deve-se assumir o compromisso de divulgar as informações fiscais tempestivamente.

¹²⁹ Ver os módulos fiscais do ROSC de 1999 referentes à **Austrália** e ao **Reino Unido**.

253. O Código apresenta boas práticas com referência à obrigação legal de 1) publicar dados e 2) divulgar calendários.

254. Os requisitos básicos desse princípio visam assegurar:

- que exista a obrigação legal de publicar informações fiscais tempestivamente.

Obrigação legal

3.3.1 A obrigação do governo de divulgar as informações fiscais tempestivamente deve estar prevista em lei.

255. A transparência fiscal tem como fundamento o acesso do público a uma variada gama de informações de maneira previsível e oportuna. A certeza de que essa prática será seguida exige que a obrigação legal de divulgação por parte do governo seja claramente definida em lei. Decisões arbitrárias sobre se, quando, como e a quem as informações fiscais devem ser divulgadas prejudicam a credibilidade do governo e das próprias informações, pois muitas vezes as autoridades estarão inclinadas a divulgar prontamente informações favoráveis, mas não informações desfavoráveis. Um longo período de cumprimento errático da política de divulgação total e tempestiva pode resultar num alto nível de incerteza sobre a verdadeira política fiscal.

256. A publicação de informações fiscais de acesso gratuito na Internet tornou-se um elemento essencial para garantir o acesso uniforme e tempestivo à informação. Mesmo nos países em que o público pouco usa a Internet, a disponibilização de material na rede permite que outros meios e métodos de disseminação informal funcionem de forma eficaz. Os diários oficiais e outras publicações de registro público devem ser difundidos por meio de *websites* de fácil identificação e acesso tão logo tenham sido finalizados. Essas ações não devem substituir, mas sim complementar, os métodos tradicionais de disseminação, como a publicação em meio impresso e a divulgação direta à imprensa e a outros meios de comunicação.

257. Os guias do GDDS e SDDS salientam que a tempestividade dos dados (ou seja, o prazo entre o encerramento do período ou data de referência e a disseminação dos dados) é reflexo de diversos fatores, inclusive de alguns relacionados aos mecanismos institucionais, como a elaboração dos comentários que acompanham os dados e a impressão. Ambos os guias orientam sobre os objetivos necessários em termos de tempestividade das categorias dos dados fiscais, ressaltando a importância de evitar o comprometimento dos demais aspectos da qualidade dos dados.

258. A transparência fiscal exige que a obrigação da publicação de informações fiscais pelo governo esteja prevista em lei. A melhor prática é que a lei estabeleça a publicação de uma ampla gama de informações fiscais (inclusive documentos oficiais de política), com exceções bem definidas e justificadas. Exemplos de leis nacionais que representam as melhores práticas na definição de normas claras para a declaração de dados fiscais são discutidos no Boxe 23. Os vários relatórios financeiros emitidos como parte do processo orçamentário são descritos na Tabela 1.

259. Alguns países também têm legislação sobre a liberdade de informação que obriga os órgãos do governo a divulgar ao público, sempre que solicitado, as informações em seu poder (Boxe 24), observadas certas exceções claramente especificadas (que em geral incluem segurança nacional, relações exteriores, interesses econômicos nacionais, compromisso de confidencialidade para com terceiros, cumprimento da lei e privacidade). Esse tipo de legislação pode criar a presunção de divulgação pública, o que deixa ao governo o ônus de demonstrar a existência de um interesse público superior nos casos de não divulgação.¹³⁰

Calendários de divulgação

3.3.2 Os calendários antecipados de divulgação de informações fiscais devem ser anunciados e cumpridos.

Tempestividade da divulgação

260. Em sintonia com o GDDS e o SDDS (Boxe 25), o calendário de divulgação para o exercício seguinte deve ser anunciado antecipadamente, indicando, como requisito mínimo, os prazos para a divulgação dos relatórios anuais e datas aproximadas para a divulgação dos relatórios mais frequentes.¹³¹ Um exemplo seria o anúncio de que um determinado relatório fiscal seria divulgado entre os dias 15 e 18 do mês pertinente. Os países também devem divulgar amplamente o nome e o endereço do órgão ou da pessoa responsável pelo fornecimento das informações mais atualizadas sobre a data provável de divulgação. Os governos devem assumir o compromisso de divulgar os relatórios e dados fiscais simultaneamente para todas as partes interessadas.

A melhor prática é representada pelos padrões mais estritos do SDDS.¹³² Por exemplo, quando o calendário antecipado especifica um prazo máximo ou uma data aproximada, o país deve anunciar, no fim do expediente da semana anterior, a data exata de divulgação na semana seguinte.

¹³⁰ O país com a mais longa tradição de compromisso com um governo aberto é a **Suécia**, onde esse princípio está consagrado na constituição desde 1776. Na Suécia (e em alguns outros países), o público tem o direito de apelar para o ombudsman — um gabinete independente do executivo que recebe e investiga queixas de má administração — da decisão de qualquer órgão do governo no sentido de reter informações. A **Tailândia** promulgou recentemente legislação sobre a liberdade de informação. Em outros países, como os **Estados Unidos**, pode-se recorrer a um tribunal.

¹³¹ No calendário de divulgação, pode-se explicar que aquelas são as datas “previstas” ou “visadas”, mas que os atrasos em decorrência de circunstâncias imprevistas serão anunciados tão logo possível.

¹³² Para mais informações sobre calendários antecipados de divulgação, ver IMF (1996) e IMF (1998b).

Boxe 24. Leis de Liberdade de Informação

As leis de liberdade de informação proporcionam ao público acesso aos registros e informações oficiais, o que facilita a discussão sobre as políticas públicas e aumenta a responsabilização do governo. Esse aumento da fiscalização pelo público incentiva ainda mais o governo a desempenhar bem suas funções e torna mais difícil para as autoridades esconder decisões erradas, transgressões e outros problemas. O acompanhamento mais de perto pelo público pode não apenas ajudar a evitar abusos, má gestão e corrupção, mas também auxiliar o governo, pois promove a confiança do público e o apoio a decisões difíceis.

Mais de 50 países no mundo todo, tanto de mercados desenvolvidos como emergentes, já adotaram leis de liberdade de informação (LLIs) para facilitar o acesso do público aos registros mantidos pelas instituições do governo; mais da metade dessas leis foram adotadas nos últimos 10 a 15 anos. Além disso, muitos países importantes na América do Sul, Ásia, Europa e África (sobretudo países da Comunidade Britânica), estão estudando a possibilidade de adotar leis semelhantes. Contudo, em alguns países a liberdade de informação prevista nessas leis está apenas no nome, pois elas, na verdade, restringem o acesso aos registros oficiais.

Características Comuns

A característica essencial das LLIs é a possibilidade de um cidadão solicitar informações a qualquer autoridade pública, embora variem as definições do que pode ser solicitado. As leis mais recentes tendem a estabelecer uma definição mais ampla de informação. O direito de fazer tal solicitação assiste aos cidadãos e, de modo geral, aos residentes permanentes e empresas do país. Muitos países passaram a permitir que uma pessoa de qualquer lugar do mundo solicitasse informações.

Outra característica comum das LLIs é a obrigação de os órgãos do governo divulgarem certos tipos de informação periodicamente, como estrutura organizacional, funções, regras, relatórios anuais e outros. Algumas LLIs exigem a divulgação das informações na Internet.

Cobertura

As LLIs geralmente se aplicam a todas as entidades do governo, inclusive nos níveis local e regional. Às vezes, tais leis também se estendem aos organismos não governamentais que recebem recursos públicos e empresas que executam projetos ou prestam serviços financiados pelo governo. Em alguns casos, o governo criou comissões para deliberar sobre determinadas políticas, mas essas comissões não estão sujeitas às LLIs.

Todas as LLIs prevêm algum tipo de imunidade. Muitas dispensam determinadas instituições públicas, como tribunais, assembleias legislativas e entidades responsáveis pela defesa, relações externas e serviços de inteligência. Em sistemas parlamentares, é comum que documentos submetidos à apreciação do gabinete ministerial e registros das reuniões desse órgão sejam isentas. Outros casos típicos de imunidade dizem respeito à privacidade, ao sigilo comercial, à aplicação da lei, a outras informações recebidas em caráter confidencial e a discussões internas. Segundo a maioria das leis, o governo deve demonstrar que a divulgação da informação será danosa para que então possa barrar o acesso do público. Como contraponto, alguns países consideram o benefício do conhecimento do público e podem exigir que a informação seja divulgada caso se considere que o benefício é maior que o dano. Isso geralmente ocorre para revelar transgressões ou corrupção ou para evitar danos a indivíduos ou ao meio ambiente.

Aplicação e Recursos

A aprovação da uma LLI é apenas o começo. É a regulamentação complementar que determinará se o público terá efetivamente acesso à informação. A ampla concessão de imunidade, requisitos como a comprovação de interesse legal, a longa demora para prestar informações e taxas excessivas podem impedir o uso da lei para obter informações. Ademais, se os órgãos de supervisão independentes não forem dotados de recursos suficientes, o processo de recurso pode levar muito tempo.

A aplicação das LLIs normalmente é feita por intermédio de órgãos de supervisão e também mediante avaliações administrativas. Diversos países estabeleceram entidades externas de monitoração, como um *ombudsman*, painéis de avaliação e comissões para fins de informação que podem ser solicitados a examinar decisões de reter informações. Embora possam ser influentes, tais entidades não costumam ter a autoridade para emitir uma decisão definitiva. A última instância para recursos na quase totalidade dos países são os tribunais nacionais, cujas decisões são de caráter vinculante. Em alguns países, os tribunais são a única forma de avaliação externa.

Para mais informações, ver: <http://www.freedominfo.org>; http://www.freedominfo.org/documents/global_survey2004.pdf e [http://www.privacyinternational.org/index.shtml?cmd\[342\]\[\]=c-1-Freedom+of+Information&als\[theme\]=Freedom%20of%20Information&conds\[1\]\[category.....\]=Freedom%20of%20Information](http://www.privacyinternational.org/index.shtml?cmd[342][]=c-1-Freedom+of+Information&als[theme]=Freedom%20of%20Information&conds[1][category.....]=Freedom%20of%20Information).

Boxe 25. Transparência Fiscal e Padrões de Divulgação de Dados

O Código e o Manual de modo geral refletem os padrões estabelecidos pelo Padrão Especial para Divulgação de Dados (SDDS) e pelo Sistema Geral de Divulgação de Dados (GDSD) no tocante à cobertura, periodicidade e tempestividade da divulgação de dados. Os padrões do SDDS geralmente correspondem à melhor prática. Nas áreas fora da cobertura do SDDS e do GDSD, como a divulgação por meio de documentação orçamentária e contas definitivas auditadas e publicadas, e em questões que merecem mais atenção, como os passivos contingentes, o Código define seus próprios padrões. Os padrões pertinentes do SDDS e do GDSD estão relacionados abaixo:

| Setor Fiscal | SDDS | GDSD |
|---|-----------------|--------------------------------|
| Operações do governo central | | |
| Cobertura | A | A |
| Periodicidade | Mensal | Trimestral |
| Tempestividade | Um mês | Um trimestre |
| Dívida do governo central | | |
| Cobertura | B | D |
| Periodicidade | Trimestral | Anual – trimestral recomendada |
| Tempestividade | Um trimestre | Um a dois trimestres |
| Governo geral/operações do setor público | | |
| Cobertura | C | E |
| Periodicidade | Anual | Anual |
| Tempestividade | Dois trimestres | Dois a três trimestres |

- A** Todas as unidades do governo central e fundos extra-orçamentários, apresentando as receitas, despesas, déficits, superávits e principais componentes do déficit/superávit e financiamento; convém divulgar os pagamentos de juros.
- B** Passivos de todos os fundos do governo central e extra-orçamentários, desagregados por vencimento, residência (externos/internos), moeda, dívida garantida (se for o caso); convém elaborar projeções trimestrais do serviço da dívida.¹
- C** Todas as unidades do governo central, fundos extra-orçamentários, governos estaduais e locais (se for o caso) e fundos previdenciários. No caso do setor público, deve-se incluir o governo geral e as empresas públicas não financeiras.
- D** O mesmo que B.
- E** O mesmo que C.

O SDDS e o GDSD também abrangem outras dimensões pertinentes para a transparência, como:

Acesso do público. O SDDS preconiza que o público, inclusive os participantes do mercado, devem ter acesso fácil e equitativo aos dados. Os países subscritores ao SDDS devem:

- *Disseminar os calendários antecipados de divulgação dos dados.*
- *Divulgar os dados a todas as partes interessadas simultaneamente.*

Integridade. Considerando que a confiança nas estatísticas é, em última instância, uma questão de confiança na objetividade e no profissionalismo do órgão que as produz e que a transparência das práticas e procedimentos é um fator crucial para estabelecer essa confiança, o SDDS determina que os países subscritores devem:

- *Divulgar os termos e condições nos quais as estatísticas oficiais são produzidas, inclusive no que tange ao sigilo das informações que possam identificar os respondentes.*
- *Identificar o acesso interno do governo aos dados antes de sua divulgação.*
- *Identificar comentários ministeriais por ocasião da divulgação dos dados.*
- *Prestar informações sobre revisões e anunciar antecipadamente mudanças importantes na metodologia.*

Qualidade. Todo conjunto de normas que trate da cobertura, periodicidade e tempestividade dos dados deve também visar a qualidade das estatísticas. Embora seja difícil julgar a qualidade, variáveis *proxy* controláveis, concebidas de modo a salientar as informações de que o usuário precisa para julgar a qualidade, podem ser úteis nesse sentido. O SDDS determina que os países subscritores devem:

- *Disseminar a documentação sobre a metodologia e as fontes usadas na elaboração das estatísticas.*
- *Disseminar detalhes sobre os componentes, conciliações com dados relacionados e quadros estatísticos que permitam o cruzamento de informações e garantam a razoabilidade.*

¹ Para os fins da transparência fiscal, a desagregação por moedas é mais pertinente, pois permite medir o possível impacto da variação cambial.

IV. GARANTIAS DE INTEGRIDADE

261. É essencial para a transparência fiscal que as informações fiscais comunicadas ao governo cumpram critérios básicos que comprovem sua qualidade, e que existam mecanismos capazes de proporcionar ao legislativo e ao público garantias quanto à integridade dos dados. Os mecanismos de supervisão interna orientam a conduta dos servidores públicos, o emprego público, a auditoria interna, as aquisições públicas, a compra e venda de bens públicos e a administração nacional da receita. Os mecanismos de supervisão externa também proporcionam garantias por intermédio do órgão nacional de auditoria independente, do órgão nacional de estatística e do relacionamento com especialistas externos independentes.

Normas de Qualidade dos Dados

4.1 As informações fiscais devem satisfazer normas aceitas de qualidade de informações.¹³³

262. O Código contém boas práticas relacionadas 1) ao realismo dos dados orçamentários, 2) às normas de contabilidade e 3) à coerência e conciliação dos dados.

263. Os requisitos básicos desse princípio visam assegurar que:

- As políticas contábeis obedeçam às normas de contabilidade geralmente aceitas.
- As contas definitivas sejam plenamente conciliadas com as dotações de verbas orçamentárias e os resultados fiscais agregados sejam comparados com as previsões anteriores.
- Os países que não reúnem condições para aderir ao Padrão Especial de Divulgação de Dados (SDDS) subscrevem ao Sistema Geral de Divulgação de Dados (GDDS).

Realismo dos dados orçamentários

4.1.1 As previsões e atualizações orçamentárias devem refletir as tendências recentes da receita e da despesa, a evolução da conjuntura macroeconômica subjacente e compromissos de política bem definidos.

264. É importante que todas as informações disponíveis à época da apresentação sejam levadas em conta nas estimativas e previsões orçamentárias, tais como as mais recentes projeções das perspectivas econômicas e as evidências mais recentes sobre os gastos, receitas e financiamento.¹³⁴ No decorrer das atualizações das estimativas orçamentárias durante o

¹³³ Este tema é tratado em profundidade no documento Data Quality Assessment Framework and Data Quality Program: <http://www.imf.org/external/np/sta/dsbb/2003/eng/dqaf.htm> (IMF, julho de 2003).

¹³⁴ O parágrafo 60 do módulo fiscal do ROSC 2006 dos **Países Baixos** indica que os dados do orçamento são confiáveis; além disso, a variância entre os montantes orçados e os resultados efetivos é divulgada ao público, acompanhada dos motivos que a causaram.

ano, talvez seja difícil precisar se as discrepâncias entre as projeções originais e as tendências implícitas nas informações sobre o desempenho mais recente são o reflexo de desvios nas hipóteses macroeconômicas ou nos parâmetros de previsão, tais como as taxas de execução dos investimentos ou de recolhimento dos impostos. Deve-se usar de bom senso para avaliar a qualidade relativa das diferentes fontes de informação, e conciliar as rubricas que apresentam dados conflitantes. Quando as estimativas são submetidas a profundas revisões, devem ser prestados esclarecimentos para garantir a integridade do processo. Também deve-se realçar os efeitos de quaisquer mudanças nos compromissos de políticas.

Normas contábeis

4.1.2 O orçamento anual e as contas definitivas devem indicar o regime contábil utilizado na compilação e apresentação das informações fiscais. Devem ser cumpridas as normas de contabilidade geralmente aceitas.

265. A transparência fiscal exige a divulgação das políticas contábeis¹³⁵ adotadas e o cumprimento das normas de contabilidade geralmente aceitas.¹³⁶ Não deve haver dúvida sobre qual área do governo é responsável pelo estabelecimento de normas e políticas contábeis e pelo monitoramento e certificação da observância das normas. Quaisquer revisões recentes na metodologia e práticas contábeis devem ser divulgadas, assim como os motivos das mudanças e uma indicação do seu impacto sobre os agregados fiscais (para facilitar a comparabilidade entre os anos). Os relatórios preparados num mesmo ano devem ter a mesma base contábil que o orçamento original. Deve-se avisar com antecedência se houver planos para efetuar mudanças significativas nas políticas ou práticas contábeis. A melhor prática envolve mecanismos para garantir que o processo de definição de normas para a contabilidade pública e a declaração de dados financeiros seja aberto e independente do governo.¹³⁷

266. O IFAC–IPSASB desenvolveu normas prescritivas e algumas orientações descritivas sobre as atuais práticas do governo (ver Boxe 14).

¹³⁵ “Políticas contábeis são os princípios, bases, convenções, normas e práticas específicas adotadas por uma entidade na preparação e apresentação de demonstrações financeiras” (ver glossário de termos definidos pelo IFAC, 2003, em <http://www.ifac.org/publicsector>). O regime contábil adotado na documentação orçamentária em nos relatórios financeiros pode diferir, como ocorre, por exemplo, nos **Estados Unidos**. Alguns países que migraram para a orçamentação em regime de competência passaram por um período de transição no qual declaravam os dados pelo regime de competência mas preparavam o orçamento pelo regime de caixa.

¹³⁶ Por exemplo, IPSAS ou GAAP, como no **Reino Unido** e na **Nova Zelândia**, ou Federal Financial Accounting Standards, como no caso do governo federal dos **Estados Unidos** (ver <http://www.fasab.gov>).

¹³⁷ Nos **Estados Unidos**, por exemplo, o Federal Accounting Standards Advisory Board é responsável pelo desenvolvimento de propostas para aperfeiçoar a contabilidade e a declaração de dados financeiros no governo federal. Na **Nova Zelândia**, a Lei de Responsabilidade Fiscal determina que o governo prepare e apresente todos os seus relatórios fiscais de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos (GAAP), isto é, em regime de competência de exercícios. Os GAAP são responsabilidade do New Zealand Accounting Standard Review Board, um órgão independente do governo que estabelece normas contábeis para os setores público e privado.

Coerência e conciliação dos dados

4.1.3 Os dados contidos nos relatórios fiscais devem ser internamente coerentes e conciliados com informações relevantes de outras fontes. Devem ser explicadas as principais revisões nas séries históricas de dados fiscais e eventuais mudanças na classificação dos dados.

Coerência interna

267. Uma das condições prévias para confiabilidade de todos os relatórios fiscais identificados na Tabela 1 é que sejam baseados em dados internamente coerentes. Devem ser feitas verificações cruzadas da coerência interna dos dados fiscais, seguidas da comunicação da eficácia desses procedimentos. Também é preciso garantir a segurança dos dados.

268. A transparência fiscal exige que as contas definitivas sejam totalmente conciliadas com as dotações orçamentárias, e que ambas sejam conciliadas com os relatórios *GFSM 2001*. Este último procedimento garante que todas as contas pertinentes sejam incluídas nos relatórios segundo o *GFSM 2001*. Os relatórios elaborados segundo o *GFSM 2001* devem ser compilados em paralelo aos relatórios do orçamento, e devem ser usados ativamente no processo de formulação e avaliação da política fiscal. A variação no estoque da dívida (e dos ativos financeiros) deve ser conciliada com o saldo orçamentário declarado. A manutenção de um balanço patrimonial abrangente do governo é uma maneira sistemática de monitorar variações na dívida e nos ativos e pode servir, portanto, como um meio para verificar a confiabilidade dos dados em geral.

269. Deve-se incluir na documentação orçamentária um documento de referência contendo uma análise da diferença entre as previsões dos principais agregados fiscais incluídas em orçamentos anteriores e as informações pertinentes sobre os resultados efetivos. Em especial, deve-se fazer uma distinção, ao analisar as diferenças entre as previsões fiscais anteriores e os resultados efetivos, entre as divergências decorrentes de fatores macroeconômicos que afetam as previsões das receitas ou despesas, como as que se referem à complementação da renda, e aquelas que resultam de outros fatores, como variações inesperadas na demanda por serviços públicos, desastres naturais ou outros tipos de calamidades, guerras ou conflitos civis. Caso se saiba que os dados são incoerentes internamente ou que não foi feita a conciliação necessária para verificar a coerência, essa informação deve ser divulgada com clareza.

Conciliação com outros dados

270. Deve ser feita a conciliação entre os dados fiscais e os dados não fiscais relacionados, principalmente dados monetários, mas também dados referentes ao balanço de pagamentos e às contas nacionais.¹³⁸ Deve haver uma conciliação rigorosa entre os dados fiscais e

¹³⁸ Na **Albânia**, os dados fiscais sobre financiamento são conciliados com os créditos e obrigações do setor privado junto ao governo; a dívida pública e os fluxos oficiais são conciliados com o balanço de pagamentos. Ver Anexo IV, Amostra C, em Carson (2001).

monetários; caso os processos de conciliação sejam deficientes, o público deve ser informado desse fato oportunamente (por exemplo, em relatórios de auditoria). O saldo global, medido como a diferença entre a receita e a despesa, deve ser conciliado com os dados de financiamento, conforme divulgados pelo governo e por suas contrapartes — o banco central, o resto do sistema bancário e os outros credores internos e externos. Os dados sobre o financiamento do governo também devem ser conciliados com informações detalhadas sobre variações na dívida e nos ativos financeiros. Qualquer que seja o relatório, deve-se divulgar toda discrepância não explicada entre as contas dos livros-razão do governo e as contas bancárias.

271. Uma forma de os países demonstrarem seu compromisso com a melhoria da qualidade dos dados fiscais é participando do GDDS. Uma das principais finalidades do GDDS é auxiliar os países a desenvolver os seus sistemas estatísticos até que atinjam um estágio em que estejam aptos a divulgar dados oportunos e confiáveis ao público com regularidade. Trata-se de uma necessidade para os países que não participam do SDDS. O GDDS proporciona um quadro para avaliar as necessidades de melhoria dos dados e para definir prioridades a esse respeito. Para participar, é preciso, entre outras coisas, assumir um compromisso de usar o GDDS como quadro para o desenvolvimento estatístico, preparar metadados¹³⁹ que descrevam as atuais práticas para a produção e divulgação de estatísticas oficiais e anunciar planos para melhorias a curto e longo prazo nessas práticas.

272. O FMI produziu um quadro genérico de avaliação da qualidade dos dados (DQAF).¹⁴⁰ Esse quadro cobre os diversos aspectos da qualidade relacionados à coleta, processamento e divulgação de dados no âmbito do DQAF do FMI. Foi desenvolvida uma aplicação específica para os dados fiscais, a qual é coerente com a versão revista do *GFSM 2001*. O DQAF respalda e proporciona uma linguagem comum para a avaliação da qualidade de dados. Foi concebido para ser uma ferramenta flexível e abrangente, que pode ser usada numa série de situações em países diversos por especialistas e leigos, indistintamente. O quadro tem como objetivo reunir as melhores práticas e os conceitos e definições internacionalmente aceitos em estatística, incluindo os que se encontram nos *Princípios Fundamentais das Estatísticas Oficiais*, da ONU,¹⁴¹ e no SDDS e GDDS.

273. O Boxe 26 apresenta uma síntese do DQAF genérico. A estrutura é disposta em cascata, a partir das condições prévias para a qualidade e das principais dimensões que foram identificadas como componentes vitais da qualidade de dados. O quadro identifica sinalizadores, ou características perceptíveis, que podem ser usados na avaliação de qualidade. Esses sinalizadores de qualidade se dividem em elementos (principais características para a identificação das dimensões da qualidade), e além disso, em indicadores

¹³⁹ A documentação sobre conceitos, cobertura, classificações, base de registro, fontes de dados e técnicas estatísticas está disponível, com indicação das diferenças em relação às normas, princípios e boas práticas aceitos internacionalmente. O nível de detalhe adapta-se às necessidades do público visado.

¹⁴⁰ Ver informações completas prestadas pelo Departamento de Estatística do FMI, no sítio de referência sobre a qualidade dos dados (Data Quality Reference Site, ou DQRS).

¹⁴¹ Ver <http://unstats.un.org/unsd/goodprac/bpabout.asp>.

mais detalhados e concretos (não incluídos no Boxe 26). O DQAF reconhece que a qualidade de um conjunto específico de dados tem uma ligação intrínseca com a qualidade da instituição que o produz.

Coerência histórica

274. As principais revisões nos dados fiscais históricos devem ser explicadas. Deve-se também proporcionar garantia da qualidade dos dados fiscais ao longo do tempo. Por exemplo, caso dados fiscais agregados sejam apresentados na documentação orçamentária dos exercícios anteriores, deve-se indicar se houve mudanças na classificação e se as cifras são provisórias ou definitivas. Quaisquer mudanças na classificação ou no tratamento de transações devem ser acompanhadas da conciliação entre a apresentação antiga dos dados históricos e a nova apresentação. Os motivos das mudanças e suas consequências fiscais aproximadas também devem ser explicados. As revisões dos dados fiscais devem seguir uma programação regular, estabelecida e divulgada.

Supervisão

4.2 As atividades fiscais devem seguir procedimentos internos de supervisão e salvaguarda.

275. O Código propõe boas práticas com referência a 1) normas éticas; 2) procedimentos de contratação; 3) regulamentação das aquisições públicas; 4) compra e venda de ativos; 5) sistemas de auditoria interna e 6) administração nacional da receita.

276. Os requisitos básicos desse princípio visam assegurar que:

- as normas que regem as compras públicas, as transações financeiras que envolvem o setor público e o comportamento ético dos servidores públicos são claras e acessíveis ao público e são cumpridas e
- os procedimentos de auditoria interna são claros e são cumpridos.

Normas éticas

4.2.1 As normas éticas para o comportamento dos servidores públicos devem ser claras e amplamente divulgadas.

277. O governo deve estabelecer mecanismos institucionais eficazes para promover os valores do setor público, e o comportamento dos servidores públicos deve ser regido por diretrizes ou um código de ética que seja claro, acessível e disponível ao público. É comum engajar os próprios servidores públicos na difusão desses valores éticos em seus ministérios ou departamentos.

| Boxe 26. Principais Dimensões do Quadro de Qualidade dos Dados | |
|---|---|
| Condições prévias para a qualidade | O ambiente jurídico e institucional favorece a compilação de estatísticas; os recursos são condizentes com as necessidades dos programas estatísticos; as estatísticas abrangem informações pertinentes e reconhece-se a importância da qualidade como um dos pilares do trabalho estatístico. |
| Integridade | O profissionalismo norteia as políticas e práticas estatísticas; isto exige que as políticas estatísticas sejam transparentes e regidas por normas éticas . |
| Solidez metodológica | Os conceitos e definições empregados estão em conformidade com os quadros estatísticos de referência; a abrangência das estatísticas, a classificação e setorização dos sistemas e a validação e o registro dos fluxos e estoques (base de registro) atendem às normas estatísticas aceitas internacionalmente. |
| Exatidão e confiabilidade | Os dados de base formam uma base adequada para a compilação das estatísticas; as técnicas estatísticas empregadas estão em conformidade com procedimentos estatísticos sólidos; Os dados de base são avaliados e validados periodicamente e os estudos das revisões dão uma medida da confiabilidade. |
| Utilidade | As estatísticas obedecem a uma política de revisão previsível com respeito à periodicidade e ao prazo de difusão e são consistentes ao longo do tempo e com as principais categorias de dados; as políticas e práticas de revisão seguem um procedimento regular divulgado publicamente. |
| Acessibilidade | As estatísticas são apresentadas de maneira clara e compreensível , as formas de difusão são adequadas e as estatísticas são disponibilizadas de modo imparcial; são disponibilizados metadados atualizados e pertinentes; há um serviço rápido e capacitado de apoio aos utilizados . |

278. Os servidores que movimentam recursos públicos ou tomam decisões sobre seu recebimento ou uso devem pautar-se, no exercício de sua autoridade oficial, por um código de conduta que impeça o comportamento antiético. Alguns aspectos desse código poderiam fazer parte da lei do orçamento e da legislação tributária; outros exigiriam políticas, leis ou regulamentos específicos. O *Código de Conduta dos Servidores Públicos Internacionais*, da ONU,¹⁴² conforme resumido no Boxe 27, proporciona uma base para a aplicação de normas

¹⁴² Ver <http://www.un.org/ga/documents/gares51/gar51-59.htm>.

éticas e para o reforço das normas existentes.¹⁴³ Devem ser observadas as melhores práticas contidas nos Princípios para a Gestão das Questões Éticas no Setor Público (OCDE-GOV).¹⁴⁴ Esses princípios partem do pressuposto de que já foram formalizadas normas éticas básicas de conduta e enfatizam a necessidade de um ambiente propício, que engloba o quadro jurídico, procedimentos claros para denunciar a conduta imprópria, comprometimento político e a promoção eficaz da conduta ética. A publicação *Observatory on Ethics Codes and Codes of Conduct in OECD Countries*¹⁴⁵ apresenta exemplos de códigos recentes de conduta e de ética.

Boxe 27. Código de Conduta dos Servidores Públicos

O *Código Internacional de Conduta dos Servidores Públicos*, adotado pela ONU em 12 de dezembro de 1996, parte do princípio de que o servidor público ocupa um cargo de confiança, o que implica o dever de agir no interesse público. O Código contém as seguintes disposições:

- os servidores públicos devem evitar conflitos de interesses;
- os servidores públicos devem obedecer a quaisquer exigências específicas de divulgar informações sobre seu patrimônio e dívida pessoais;
- os servidores públicos não devem pedir nem aceitar presentes ou favores que possam influenciar o desempenho de suas funções;
- os servidores públicos devem respeitar a confidencialidade de quaisquer informações em seu poder e
- os servidores públicos não devem se envolver em atividades políticas alheias a suas funções e que ponham em risco a confiança do público no desempenho imparcial de suas funções.

279. Embora o código de conduta tenha uma função importante no respaldo à integridade nas questões fiscais, a sua mera existência não é suficiente. Além do código, é preciso desenvolver um programa de promoção e educação que estimule o diálogo e a compreensão dos valores e da ética do setor público. Num número cada vez maior de países, o governo conta com uma ou mais funções independentes de *ombudsman*, cujo propósito é criar um ambiente seguro no qual os servidores públicos possam expressar suas dúvidas quanto a condutas que lhes pareçam duvidosas. Essas funções têm a autoridade necessária para investigar casos e propor medidas corretivas. Alguns países também adotaram mecanismos legais e institucionais para garantir o comportamento ético dos servidores públicos.¹⁴⁶

¹⁴³ A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) publicou o seu próprio código de ética: *INTOSAI Code of Ethics for Auditors in the Public Sector*. Ver <http://www.intosai.org>.

¹⁴⁴ Ver <http://www.oecd.org>.

¹⁴⁵ Ver http://www.oecd.org/document/12/0,2340,en_2649_201185_35532108_1_1_1_1,00.html. Os países são: **Austrália, Brasil, Canadá, Coreia, Espanha, Estados Unidos, Grécia, Itália, Nova Zelândia, Polónia e Reino Unido.**

¹⁴⁶ Alguns países formaram comissões ou entidades independentes para atuar na vigilância do cumprimento do código de conduta, e algumas dessas comissões prestam contas ao legislativo.

São comuns, além disso, os levantamentos detalhados realizados junto aos empregados para colher suas opiniões sobre questões de integridade, moral e bem-estar no ambiente de trabalho.

Procedimentos de contratação de funcionários

4.2.2 Os procedimentos e as condições para a contratação de funcionários públicos devem ser documentados e acessíveis às partes interessadas.

280. O recrutamento baseado no mérito é o alicerce de um serviço público competente, profissional e independente, e a aplicação desses princípios¹⁴⁷ à contratação de servidores públicos não deve deixar margem a dúvidas. Os procedimentos que regem a contratação e promoção dentro do serviço público devem ser claramente especificados e acessíveis. As condições de emprego devem ser amplamente conhecidas. As vagas devem ser anunciadas e preenchidas por meio de processo competitivo, com critérios de seleção justos, bem definidos e baseados no mérito.

281. Numa série de países avançados, e em alguns países em desenvolvimento, está-se delegando a determinados órgãos poderes significativos relacionados às condições de emprego, ao conceder-lhes autonomia para definir suas próprias políticas de contratação e salários (dentro de limites variados) fora do âmbito da autoridade central de emprego no serviço público. É o que se verifica nas administrações da receita de alguns países em desenvolvimento, que deixaram de se subordinar às restrições do código do serviço civil. Um dos motivos para a mudança é a percepção de que é possível reduzir as práticas corruptas e, em especial, o incentivo ao conluio com os contribuintes, por intermédio da adoção de práticas flexíveis de remuneração segundo as quais um administrador da receita qualificado recebe um salário mais elevado do que em outras áreas do serviço público, estando, além disso, sujeito a regras de conduta rigorosas. A clareza e abertura dos procedimentos de recursos humanos, incluindo as condições de emprego, são requisitos básicos.

Regulamentos sobre as compras públicas

4.2.3 Os regulamentos sobre as compras públicas devem obedecer às normas internacionais e ser acessíveis e observáveis na prática.

282. As providências para a aquisição de bens e serviços, principalmente quando se tratar de grandes contratos, devem ser tomadas de forma aberta e acessível ao público para garantir que se minimizem as chances de corrupção e que os recursos públicos sejam bem empregados. O mesmo se aplica à contratação de serviços ou processos de gestão junto a

¹⁴⁷ Segundo a aceção mais usual do princípio do mérito, as nomeações são decididas de maneira imparcial, por intermédio de um processo seletivo isento da influência de filiações partidárias e relações burocráticas e baseado na competência e capacidade de trabalho. Ver <http://www.hrtoolkit.gov.bc.ca>.

terceiros. A observância rigorosa dos regulamentos sobre as compras públicas é um elemento indispensável de um sistema sólido de compras públicas.¹⁴⁸

283. Contratos com valores acima de um determinado limite devem ser submetidos a mecanismos apropriados e transparentes de licitação. Os regulamentos aplicáveis aos processos de aquisição devem conferir autonomia a uma comissão ou conselho de licitação e exigir que as decisões proferidas sejam passíveis de auditoria.¹⁴⁹ Os procedimentos relativos aos serviços anteriormente prestados pelo próprio governo e que passem a ser contratados junto ao setor privado devem ser submetidos aos mesmos regulamentos aplicáveis às aquisições ou a regulamentos semelhantes.¹⁵⁰ Alguns países formularam uma legislação de aquisições baseada na *Model Law on Procurement of Goods, Construction, and Services* [modelo de lei sobre a aquisição pública de bens, obras e serviços] da Comissão das Nações Unidas para o Direito Comercial Internacional (UNCITRAL).¹⁵¹

Compra e venda de bens públicos

4.2.4 A compra e venda de bens públicos deve ser realizada de forma transparente, com a discriminação das principais transações.

284. A compra e venda de ativos e passivos, seja através da privatização ou de outros meios, deve ser realizada de maneira aberta.¹⁵² Os processos decisórios devem basear-se em regulamentos padronizados e deixar ampla margem para escrutínio. Uma área específica que dá margem a dúvidas quanto à transparência é da privatização de empresas públicas. Todos os aspectos do processo devem ser regidos por considerações sólidas de mercado, seja na necessidade de licitação aberta e divulgação dos contratos, seja na maneira em que se outorgam as concessões. Todas as compra e vendas de bens públicos devem ser submetidas a uma auditoria independente (realizada pelo órgão nacional de auditoria, por exemplo) para assegurar as transações foram realizadas segundo os preceitos da lei, que o negócio em questão foi corretamente avaliado e que houve concorrência entre os licitantes. Quaisquer compensações financeiras oferecidas aos compradores devem ser divulgadas (e incluídas

¹⁴⁸ Um recurso valioso é a metodologia para mensuração e monitoramento do desempenho das compras públicas desenvolvida pela OCDE e pelo Banco Mundial:
http://www.oecd.org/document/29/0,2340,en_2649_19101395_34337309_1_1_1_1.00.html

¹⁴⁹ O parágrafo 29 do módulo fiscal do ROSC da **Hungria** de 2007 apresenta um bom exemplo de adoção das melhores práticas internacionais de compras públicas: a iniciativa “bolsos de vidro”, lançada em meados de 2003. Alguns de seus elementos são o reforço da autoridade do gabinete nacional de auditoria, a exigência de que os principais dirigentes e gestores das empresas públicas declarem o seu patrimônio e a disponibilização ao público de mais informações sobre os contratos.

¹⁵⁰ As diretrizes sobre compras públicas podem ser consultadas no *website* da OCDE, que resume a legislação pertinente no âmbito de acordos de comércio multilateral, como o acordo sobre compras públicas (*Government Procurement Agreement*) da Organização Mundial do Comércio (<http://www.jurisint.org/pub/06/en/doc/30.htm>) e as diretrizes da União Européia sobre o mesmo tema (*Procurement Directives*) (<http://formby.wiganmbc.gov.uk/pub/bsu/eudirect.htm>), que estipulam obrigações legais para os sistemas e práticas nacionais.

¹⁵¹ Ver http://www.uncitral.org/uncitral/en/uncitral_texts/procurement_infrastructure/1994Model.html.

¹⁵² A prática 3.1.4 trata das exigências de declaração de dados de rubricas significativas da receita.

num demonstrativo de passivos contingentes). A Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) publicou diretrizes sobre as melhores práticas para a auditoria das privatizações.¹⁵³

285. A venda de ativos às vezes impede que se tenha uma visão clara da posição fiscal subjacente. Por conseguinte, é importante que qualquer transação fora do comum seja plenamente identificada no quadro de divulgação de dados, com uma explicação de seu impacto sobre o saldo fiscal.

Sistemas de auditoria interna

4.2.5 As atividades e finanças do governo devem ser objeto de auditoria interna, e os procedimentos de auditoria devem ser passíveis de exame.

286. Sob a ótica da transparência fiscal, um dos objetivos do ambiente de controles internos é desenvolver e manter dados financeiros confiáveis e divulgar esses dados oportunamente. Segundo a definição da INTOSAI, os objetivos dos sistemas de controles internos são: promover a ordem, economia, eficiência e eficácia das operações; proteger os recursos contra perdas decorrentes de desperdício, abuso, má gestão, erros e fraudes; cumprir as leis, regulamentos e diretivas gerenciais; preparar e manter dados financeiros e gerenciais fidedignos e divulgar esses dados em relatórios tempestivos. Para serem eficazes, os controles internos precisam ser apropriados, produzir os resultados planejados com consistência ao longo do ano e ser econômicos. O Boxe 28 contém uma síntese do conjunto de diretrizes da INTOSAI sobre as normas de controles internos. Os sistemas de controles internos de todos os países devem se adaptar a essas diretrizes.

287. A auditoria interna é um componente importante dos sistemas de controles internos. A auditoria interna eficaz dos órgãos governamentais é uma das primeiras linhas de defesa contra a malversação dos recursos públicos.¹⁵⁴ Deve se basear num ambiente de controles internos corretos, mas não deve ser vista como um substituto desses controles. Os exames realizados pelos auditores internos também constituem uma fonte valiosa de material para a verificação do cumprimento das normas financeiras pelos auditores externos. Uma forma de assegurar a existência e a eficácia da auditoria interna é exigir que os procedimentos de auditoria interna sejam descritos de uma forma clara, acessível ao público, e que a eficácia desses procedimentos possa ser avaliada por auditores externos. Além disso, a independência da auditoria interna em relação à gestão diária das operações garante a objetividade das suas avaliações. As normas de auditoria interna devem ser coerentes com as normas internacionais, tais como as emanadas do Instituto de Auditores Internos (IIA).¹⁵⁵ O IIA tem

¹⁵³ Ver <http://www.intosai.org>, *Guidelines on Best Practice for the Audit of Privatizations*.

¹⁵⁴ Define-se a auditoria interna como a realizada pelo próprio poder executivo, e a auditoria externa como a realizada por entidades alheias ao executivo. Assim, a auditoria interna abrange tanto a auditoria de um órgão efetuada por seus próprios funcionários (preferencialmente subordinados diretamente à alta administração) quanto a auditoria de um órgão público realizada por outro órgão público (por exemplo, por um órgão de auditoria subordinado ao ministério das finanças ou ao primeiro-ministro).

¹⁵⁵ Ver <http://www.theiia.org>.

um conjunto bastante completo de normas para a prática da auditoria interna, que também abrange normas de qualificação e normas de desempenho.

Boxe 28. Diretrizes da INTOSAI sobre as Normas de Controles Internos

A Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) emitiu um conjunto de normas gerais e específicas que definem um nível mínimo de aceitabilidade para os sistemas de controles internos.

Normas gerais

- Devem ser definidos objetivos de controle específicos para cada atividade da organização, os quais devem ser apropriados, abrangentes, razoáveis e integrados aos objetivos globais da organização.
- Os administradores e funcionários devem demonstrar constantemente seu apoio às normas, e devem ser íntegros e suficientemente competentes para cumpri-las.
- O sistema deve fornecer garantia razoável de que os objetivos dos controles internos serão cumpridos.
- Os administradores devem monitorar continuamente suas operações e tomar medidas corretivas imediatas sempre que necessário.

Normas específicas

- Todas as transações, bem como o próprio sistema de controle, devem ser plenamente documentados.
- As transações e atividades devem ser registradas imediata e corretamente.
- A execução das transações e atividades deve ser devidamente autorizada.
- As principais responsabilidades nos diferentes estágios das transações devem ser atribuídas a pessoas diferentes.
- Deve haver supervisão competente para garantir que os objetivos de controle sejam atingidos.
- O acesso a recursos e registros deve ser restrito aos funcionários autorizados, os quais se responsabilizam por sua custódia ou uso.

288. O propósito dos sistemas de controles internos é garantir o cumprimento dos objetivos de gestão.¹⁵⁶ Esses sistemas proporcionam à administração avaliações objetivas da formulação e execução das práticas gerenciais e “uma garantia concreta do bom funcionamento e da adequação dos processos de gestão de riscos, controle e governança de uma organização”.¹⁵⁷ A auditoria interna contribui para o programa de responsabilização e de melhoria contínua da gestão.¹⁵⁸ Por conseguinte, a responsabilidade pelo controles internos

¹⁵⁶ Segundo essa definição ampla, o termo “controles internos” abrange os controles administrativos (procedimentos que regem os processos decisórios) e os controles contábeis (procedimentos que regem a confiabilidade dos registros financeiros).

¹⁵⁷ Ver <http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/other.nsf/html/01pac05e.html>.

¹⁵⁸ O parágrafo 31 do módulo fiscal do ROSC de 2002 referente ao **Canadá** contém um resumo das políticas, normas e gestão da auditoria interna.

cabe ao chefe de cada órgão público. Pode-se, porém, atribuir a um órgão do governo central a tarefa de desenvolver uma abordagem padronizada de controles internos a ser seguida por todos os órgãos públicos. Em alguns países, os relatórios de auditoria interna também são enviados ao órgão nacional de auditoria.

Administração nacional da receita

4.2.6 A administração nacional da receita deve ter proteção legal contra a ingerência política, proteger os direitos dos contribuintes e prestar contas periódicas ao público sobre suas atividades.

Independência da administração nacional da receita

289. A legislação que cria a administração nacional da receita deve conter dispositivos que garantam a sua independência, de modo a assegurar o tratamento justo e imparcial, livre de ingerências políticas. Por esse motivo, a nomeação dos dirigentes da administração da receita deve ser regida por lei, sendo-lhes concedida alguma proteção legal contra a destituição do cargo e contra a interferência política na interpretação da legislação da receita. A nomeação legal dos membros da comissão da receita, com poderes claramente especificados no que se refere à interpretação da legislação tributária, aduaneira e de outras leis e regulamentos que afetem a arrecadação de receitas, é uma abordagem que ajuda a garantir a integridade.

290. O processo de arrecadação de impostos também deve ser aberto e, para isso, os órgãos arrecadadores devem apresentar relatórios anuais ao legislativo sobre suas atividades e resultados. Esses relatórios devem conter detalhes das medidas que estão sendo tomadas para melhorar o cumprimento da legislação tributária, bem como apresentar os dados sobre o desempenho, como a arrecadação efetiva em relação ao previsto no orçamento.

291. Aspectos igualmente importantes da transparência nas leis e regulamentos que regem a arrecadação e a sua administração são a abertura à revisão das decisões administrativas e a medida em que o governo é obrigado a informar os contribuintes sobre seus direitos. A prática 1.2.2 apresenta uma discussão sobre os direitos dos contribuintes.

Escrutínio das Informações Fiscais

4.3 As informações fiscais devem ser objeto de escrutínio externo.

292. O Código inclui boas práticas referentes: 1) ao órgão nacional de auditoria; 2) aos relatórios de auditoria e mecanismos de acompanhamento; 3) à avaliação independente das previsões e hipóteses e 4) à independência na verificação dos dados.

293. Os requisitos básicos desse princípio visam garantir que:

- um órgão nacional de auditoria, que seja independente do executivo, emita relatórios oportunos (com periodicidade mínima anual) ao legislativo e ao público sobre a integridade das contas do governo.

Órgão nacional de auditoria

4.3.1 As finanças e políticas públicas devem ser objeto de escrutínio por um órgão nacional de auditoria, ou entidade equivalente, que seja independente do poder executivo.

294. Deve ser instituído um órgão nacional de auditoria nos termos da lei. O órgão nacional de auditoria, que também pode ser denominado entidade fiscalizadora superior (EFS), só poderá “desempenhar suas tarefas de uma maneira objetiva e eficaz se for independente da entidade auditada e se estiver protegida contra a influência externa.”¹⁵⁹ Nos países francófonos, essas instituições são conhecidas como *Cour des Comptes*; nos países da Commonwealth, normalmente recebem o nome de *National Audit Office* ou *Auditor-General's Office*;¹⁶⁰ e nos países hispano-americanos, são denominadas *Contraloría General*. Sua função precípua é defender e promover a responsabilidade pública. À medida que muitos governos passam a descentralizar a autoridade decisória, aumenta a importância dessas instituições para garantir que se cumpra a responsabilidade pública. A *Declaração de Lima de Diretrizes sobre as Linhas Básicas da Auditoria*, da INTOSAI, apresenta uma relação completa de metas e questões relacionadas à auditoria do governo (ver Boxe 29).

295. As normas de auditoria externa devem ser compatíveis com as normas internacionais, como aquelas definidas pela INTOSAI, conforme descritas no Boxe 29. O órgão nacional de auditoria deve contar com um núcleo de profissionais treinados, os quais devem demonstrar, no exercício de suas funções, independência de raciocínio e de ações. O trabalho do órgão de auditoria deve ser submetido a garantias internas de qualidade e avaliação independente. Algumas economias avançadas exigem que os órgãos nacionais de auditoria prestem contas ao público e ao legislativo a respeito de uma ampla variedade de questões, como a auditoria de informações sobre o desempenho não financeiro em comparação com metas de desempenho anunciadas. Portanto, a melhor prática é que um órgão nacional de auditoria ou organização equivalente preste contas ao legislativo e ao público sobre todas as questões referentes à integridade e à transparência da política fiscal. O ideal é que o desempenho do governo em relação aos programas orçamentários seja submetido a auditoria externa.

¹⁵⁹ *Declaração de Lima*, Seção 5.1; ver <http://www.intosai.org>.

¹⁶⁰ No **Irã**, a Corte Suprema de Auditoria examina as contas das unidades orçamentárias e presta contas ao parlamento sobre a execução do orçamento do governo. A autoridade da Corte está prevista em lei, e ela é independente do executivo e está subordinada ao parlamento. A sua jurisdição se estende a “todos os ministérios, instituições e empresas públicas, bem como a empresas e outros tipos de organizações que recebem verbas do orçamento geral, de uma forma ou de outra” (artigo 55 da Constituição). A Corte também goza de independência nos assuntos financeiros e administrativos (ver o módulo fiscal do ROSC de 2002, parágrafo 46).

Boxe 29. Declaração de Lima da INTOSAI e Normas de Auditoria

Declaração de Lima de Diretrizes sobre as Linhas Básicas da Auditoria

O principal objetivo da *Declaração de Lima*, adotada em outubro de 1977 durante o IX Congresso da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), é tornar obrigatória a auditoria independente das finanças públicas. A Declaração identifica as seguintes características como fundamentais no tocante aos poderes e ao funcionamento das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS):

Independência: a autonomia da EFS e de seus membros deve ser prevista na constituição e deve abranger também o financiamento de suas atividades.

Relações com o parlamento, o governo e os seus representantes: devem ser claramente especificadas na constituição.

Poderes das entidades fiscalizadoras superiores: devem abranger o poder de investigação, o cumprimento das recomendações e o uso dos pareceres dos peritos da EFS; a regulamentação dos procedimentos de auditoria deve ser definida em comum acordo com a EFS.

Métodos de auditoria, quadros de funcionários da auditoria e liberdade para instituir mecanismos de intercâmbio internacional de experiências: deve ter a capacidade e a liberdade para definir o seu programa de trabalho, métodos de recrutamento, seleção e formação de seus funcionários.

Informação: deve ter autonomia para comunicar as suas conclusões ao parlamento e ao público.

Normas de Auditoria

Princípios básicos: o desenvolvimento de sistemas adequados de informação, controle, avaliação e divulgação dentro do governo facilita o processo de responsabilização; as autoridades competentes devem assegurar a promulgação de normas de contabilidade aceitáveis para a elaboração e divulgação de relatórios financeiros que atendam às necessidades do governo; cabe a cada órgão de auditoria definir uma política sobre quais normas da INTOSAI, ou outras normas específicas, serão seguidas para garantir um trabalho de alta qualidade.

Normas gerais: o órgão de auditoria e cada um de seus auditores devem ser independentes do executivo e da entidade objeto do exame de auditoria, e livres de qualquer influência política; devem ter a competência necessária; devem evitar o conflito de interesses e devem dedicar o devido zelo e interesse ao cumprimento das normas de auditoria da INTOSAI ou de outras normas de auditoria específicas.

Normas de execução dos trabalhos: os auditores devem planejar cuidadosamente a auditoria e devem formular procedimentos para o exame da regularidade a fim de garantir com segurança razoável que serão detectados erros, irregularidades e atos ilegais que possam ter um efeito direto e relevante sobre os montantes apresentados nas demonstrações financeiras; os auditores devem avaliar a confiabilidade dos controles internos; um dos objetivos do exame da regularidade deve ser a garantia de que as contas e o orçamento estão completos e são válidos e de que o trabalho da equipe de auditoria seja adequadamente supervisionado.

Normas de elaboração de relatórios: após cada auditoria, o auditor-chefe deve emitir um parecer ou relatório escrito de suas constatações, num formato de fácil entendimento, contendo apenas as informações corroboradas por provas de auditoria competentes e relevantes; os relatórios de auditoria devem ser independentes, objetivos, justos e construtivos (ou seja, devem mencionar medidas corretivas futuras).

Fonte: <http://www.intosai.org>.

296. O principal componente da auditoria dos órgãos públicos é o exame da regularidade. Esse exame compreende a confirmação da responsabilidade financeira de cada órgão — o que abrange a avaliação dos registros financeiros — e a emissão de pareceres sobre as demonstrações financeiras; a confirmação da responsabilidade financeira do governo como um todo e o exame das transações e dos sistemas financeiros, bem como das funções de auditoria e controles internos — inclusive a avaliação do cumprimento das leis e regulamentos.

297. Ao concluir o exame da regularidade, o auditor emite um parecer escrito contendo as suas constatações. O parecer é redigido sem ressalvas quando o auditor conclui que: as demonstrações financeiras foram elaboradas a partir de bases contábeis aceitáveis e políticas aplicadas de modo consistente; as demonstrações obedecem às exigências legais e aos regulamentos; o conteúdo das demonstrações financeiras é coerente com as informações de que o auditor dispõe sobre o órgão auditado e todas as informações relevantes para as demonstrações financeiras foram devidamente divulgadas.

Relatórios de auditoria e mecanismos de acompanhamento

4.3.2 O órgão nacional de auditoria, ou entidade equivalente, deve apresentar todos os relatórios ao legislativo, inclusive seu relatório anual, e publicá-los. Devem ser instituídos mecanismos de monitoramento das medidas corretivas.

298. Segundo as diretrizes da *Declaração de Lima*, o estabelecimento das entidades fiscalizadoras superiores deve estar consagrado na constituição, e sua independência deve ser protegida por um Tribunal Superior. Um mecanismo bastante comum para assegurar a autonomia é a definição de procedimentos independentes do executivo para a nomeação e destituição do auditor-chefe. Em diversos países, porém, o auditor-chefe é nomeado pelo presidente ou pelo primeiro-ministro e se reporta a estes, uma prática que põe em risco a independência da instituição.

299. O auditor-chefe deve se reportar diretamente ao legislativo.¹⁶¹ Deve-se também partir do princípio de divulgação automática dos relatórios do órgão nacional de auditoria — imediatamente ou dentro de um prazo especificado —, uma vez submetidos ao legislativo. A entidade fiscalizadora superior deve prestar contas ao legislativo pelo menos uma vez ao ano. Alguns países não cumprem plenamente esse requisito da transparência fiscal, pois o relatório do órgão de auditoria sobre as contas definitivas é transmitido ao legislativo, ou ao líder do legislativo, mas às vezes só vai a plenário (e é divulgado) muito mais tarde.

300. Uma área na qual freqüentemente não se publicam os relatórios de auditoria externa é a dos gastos militares ou de segurança. Considerações de segurança nacional talvez

¹⁶¹ Na **Índia**, o Controlador e Auditor Geral independente se reporta apenas ao parlamento. Vale observar que os governos estaduais têm seus próprios auditores gerais, subordinados ao Controlador e Auditor Geral, que emitem relatórios de auditoria submetidos diretamente às câmaras estaduais (ver o módulo fiscal do ROSC de 2001, parágrafo 26).

justifiquem disposições especiais para restringir a publicação dos relatórios de auditoria. Contudo, é importante, nessas situações, que todos os gastos militares sejam auditados por uma autoridade não militar, e que os resultados da auditoria sejam apresentados a um órgão legislativo, como uma comissão de contas públicas.¹⁶²

301. É fundamental que existam mecanismos para garantir que sejam tomadas medidas corretivas quando os relatórios de auditoria externa contiverem pareceres adversos. Um desses mecanismos seria a exigência regulamentar de que o órgão auditado manifestasse publicamente, por escrito, sua resposta às constatações da auditoria, indicando as medidas corretivas que seriam tomadas. Outro mecanismo seria a revisão por uma comissão de contas públicas, que examinaria o relatório dos auditores e atribuiria ao executivo a responsabilidade pela correção das deficiências expostas na auditoria.¹⁶³ A transparência no acompanhamento das auditorias externas é uma característica importante que incentiva a tomada de medidas concretas de melhoria.

302. Para garantir que o executivo não torne o órgão nacional de auditoria ineficaz negando-lhe recursos suficientes, controlando seus quadros de pessoal ou protelando o exame de seus relatórios — o que ocorre em alguns países — deve haver mecanismos processuais para aumentar o grau de supervisão legislativa sobre o funcionamento do órgão de auditoria. Um desses mecanismos consiste em atribuir a uma comissão legislativa a responsabilidade pela proposta de orçamento anual do órgão de auditoria e pela definição de áreas prioritárias amplas, mas ao mesmo tempo mantendo a flexibilidade suficiente para que os auditores-chefes iniciem o exame de qualquer área de sua competência que lhes cause preocupação. É importante que o órgão nacional de auditoria tenha pleno acesso a todos os registros, documentos e pessoal pertinente. A existência de leis nesse sentido ajuda a garantir a cooperação das entidades auditadas.

Avaliação independente das previsões e hipóteses

4.3.3 Deve-se solicitar a peritos independentes que avaliem as projeções fiscais, as projeções macroeconômicas nas quais elas são baseadas e as hipóteses subjacentes.

303. São necessárias uma série de medidas para facilitar a avaliação independente das previsões orçamentárias. A inclusão de uma declaração de responsabilidade nas previsões orçamentárias, explicitando quais órgãos produziram as previsões fiscais e macroeconômicas, respectivamente, facilitaria a avaliação das previsões, ao esclarecer quem

¹⁶² No **Paquistão** (módulo fiscal do ROSC de 2000, parágrafo 30), por exemplo, as contas das dotações de defesa são submetidas à Comissão de Contas Públicas, mas a circulação de documentos é restrita por motivos de segurança.

¹⁶³ Na **Índia** (módulo fiscal do ROSC de 2001, parágrafo 26), os relatórios do Controlador e Auditor Geral (CAG) são submetidos aos legislativos central e estaduais e são analisados por suas próprias comissões de contas públicas e comissões das empresas públicas. Posteriormente, exige-se que os ministérios apresentem às respectivas comissões, por intermédio do CAG, um documento em que descrevem as medidas tomadas.

é responsável pela qualidade das previsões dentro do governo.¹⁶⁴ A publicação regular, em documentos orçamentários de referência, de avaliações *a posteriori* das previsões fiscais e macroeconômicas dos orçamentos anteriores em comparação com os resultados efetivos contribuiria para promover discussões bem fundamentadas, quer entre especialistas, quer entre os cidadãos. A publicação regular das previsões macroeconômicas do banco central ou dos órgãos estatísticos ou econômicos, incluindo a sua fundamentação técnica, também facilitaria o debate bem informado sobre a solidez das previsões macroeconômicas oficiais do governo.¹⁶⁵ Os métodos e hipóteses de trabalho utilizados na preparação das previsões fiscais e macroeconômicas devem ser divulgados ao público por ocasião da apresentação do orçamento anual ao legislativo ou, de preferência, antes da apresentação do orçamento. A divulgação antecipada dessas informações proporciona ao legislativo, aos especialistas em previsões econômicas e analistas independentes; à imprensa financeira e à mídia em geral o tempo necessário para analisar a solidez das previsões macroeconômicas e tecer seus comentários.¹⁶⁶

304. A melhor prática é estabelecer mecanismos institucionais para proporcionar ao público uma garantia independente de que as previsões fiscais e macroeconômicas são de alta qualidade.¹⁶⁷ Uma opção seria divulgar os modelos fiscais e macroeconômicos a peritos externos.¹⁶⁸ As hipóteses macroeconômicas usadas no orçamento podem também ser derivadas daquelas desenvolvidas pelos especialistas em previsões econômicas do setor privado.¹⁶⁹ Alguns países instituíram mecanismos para a análise formal de qualidade por

¹⁶⁴ As diretrizes da OCDE sobre as melhores práticas vão mais longe, exigindo que cada relatório fiscal contenha uma declaração de responsabilidade do ministro das finanças e do alto funcionário responsável pela preparação do relatório.

¹⁶⁵ O Banco da Noruega publica regularmente as previsões macroeconômicas da sua equipe interna. Na Suécia, o Sveriges Riksbank publica previsões macroeconômicas sancionadas pelo seu órgão decisório.

¹⁶⁶ Na **África do Sul**, o conjunto de hipóteses macroeconômicas em que se baseiam as previsões orçamentárias é incluído na declaração de política orçamentária de médio prazo, e o orçamento apresentado ao parlamento baseia-se numa versão atualizada do quadro macroeconômico.

¹⁶⁷ Ver as principais conclusões do estudo da UE sobre as instituições fiscais independentes: *EU Survey on Independent Fiscal Institutions. Public Finances in EMU*, No. 3, 2006 (http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/public_finances2006_en.htm).

¹⁶⁸ O modelo macroeconômico do Tesouro da **Austrália**, por exemplo, pode ser consultado no endereço <http://www.treasury.gov.au/> e adquirido do Australian Bureau of Statistics. No **Reino Unido**, a lei determina que o Tesouro coloque o modelo macroeconômico à disposição do público. No **Chile**, o governo utiliza as previsões macroeconômicas apresentadas por uma comissão composta por especialistas independentes.

¹⁶⁹ No **Canadá**, o governo federal prepara as suas projeções fiscais com base na média das previsões econômicas do setor privado, num fator de prudência para a prevenção de riscos econômicos e numa reserva para contingências para cobrir riscos derivados de imprecisões nas projeções e imprevistos (ver o módulo fiscal do ROSC de 2002, parágrafo 34).

peritos, e essas análises são divulgadas. Outros incumbiram a um órgão público independente a tarefa de analisar criticamente a qualidade das previsões e divulgar suas conclusões.¹⁷⁰

Independência na verificação dos dados

4.3.4 Deve-se conceder a um órgão nacional de estatística a autonomia institucional para avaliar a qualidade das informações fiscais.

305. O órgão nacional de estatística ou entidade oficial equivalente deve ser protegido por leis que lhe confirmam autonomia técnica na verificação das estatísticas oficiais compiladas e publicadas.¹⁷¹ Os órgãos nacionais de estatística têm uma função vital a desempenhar no reforço da integridade das estatísticas fiscais e de outras estatísticas, ao coordenar a coleta de dados fiscais básicos por outros órgãos oficiais e servir de ponto de convergência para a produção e divulgação das estatísticas financeiras públicas.

306. Ademais, os termos e condições aplicáveis à produção e divulgação dos dados fiscais devem ser disponibilizados ao público, e as diretrizes sobre o comportamento dos funcionários do órgão de estatística devem ser claras e amplamente divulgadas. Uma forma de promover esses aspectos da qualidade é adotar os *Princípios Fundamentais da ONU sobre Estatísticas Oficiais*¹⁷² (Boxe 30) e observar os padrões de integridade de dados contidos no SDDS/GDDS.

¹⁷⁰ Nos **Estados Unidos**, a documentação do orçamento apresenta claramente as projeções fiscais e divulga na íntegra as principais hipóteses macroeconômicas (ver o módulo fiscal do ROSC de 2003, parágrafo 49). Incentiva-se o escrutínio externo dos modelos e hipóteses macroeconômicos, sobretudo porque os poderes executivo e legislativo desenvolvem suas próprias previsões independentes. Não há um exame externo formal dos modelos utilizados. O país também conta com muitos especialistas privados em previsões macroeconômicas, que constituem uma fonte adicional de verificação das previsões do governo. Desde a sua criação, há quase 30 anos, o desempenho do Congressional Budget Office (CBO) na previsão do crescimento real da economia em geral tem sido superior ao da média desses especialistas privados. As previsões do executivo foram igualmente exatas nesse período.

¹⁷¹ Em diversos países, dentre eles vários países latino-americanos, o banco central, e não o órgão nacional de estatística, produz e divulga os dados fiscais.

¹⁷² Os *Princípios Fundamentais sobre Estatísticas Oficiais* foram adotados pelas Nações Unidas em 1994, numa sessão especial. O propósito dos princípios é orientar os produtores de estatísticas oficiais no desempenho de suas obrigações e instruir os usuários de estatísticas sobre o que esperar.

Boxe 30. Os Princípios Fundamentais da ONU sobre Estatísticas Oficiais

As características dos *Princípios Fundamentais sobre Estatísticas Oficiais*, da ONU, relacionadas a seguir, são particularmente importantes para a promoção da integridade das estatísticas fiscais:

- os órgãos oficiais de estatística devem compilar e divulgar as estatísticas oficiais com imparcialidade;
- os métodos e procedimentos para a coleta, processamento, armazenamento e apresentação dos dados fiscais devem ser determinados unicamente pelo chefe do órgão de estatística, com base em critérios profissionais e
- deve-se assegurar aos órgãos estatísticos o direito de tecer comentários sobre interpretações errôneas ou o mau uso das estatísticas.

Fonte: <http://unstats.un.org/unsd/goodprac/bpabout.asp>.

307. Para aumentar a confiança entre os usuários das estatísticas oficiais, também se exige transparência nas práticas e procedimentos do órgão nacional de estatística. Entre outros aspectos, isso significa que o órgão de estatística deve receber todas as informações básicas que solicitar; deve compilar os dados fiscais de forma imparcial; deve ter autonomia para fazer comentários a respeito da interpretação errônea e uso indevido das informações e deve revelar o eventual acesso do governo aos dados fiscais antes da sua divulgação. Incentiva-se os países a buscar assistência externa sempre que o órgão nacional de auditoria não dispuser da capacitação técnica necessária para realizar uma verificação de alta qualidade dos dados fiscais.

QUADRO SINTÉTICO DOS PRINCÍPIOS E REQUISITOS BÁSICOS DA TRANSPARÊNCIA FISCAL

| PRINCÍPIOS | REQUISITOS BÁSICOS |
|---|---|
| Definição Clara de Funções e Responsabilidades | |
| 1.1 O setor de governo deve ser distinguido do resto do setor público e do resto da economia e, dentro do setor público, as funções de política e de gestão devem ser bem definidas e divulgadas ao público. | <ul style="list-style-type: none"> • Publicação de um organograma institucional que ilustre a estrutura do setor público, com a identificação de todos os órgãos públicos, por nível de governo, e de todas as empresas públicas. • Explicação da dimensão e do propósito de todas as atividades parafiscais. • Divisão clara de receitas e responsabilidades entre os diferentes níveis de governo. |
| 1.2 A gestão das finanças públicas deve inscrever-se num quadro jurídico, regulatório e administrativo claro e aberto. | <ul style="list-style-type: none"> • Nenhum recurso público será gasto até que se comprove publicamente a existência de autorização de verbas pelo legislativo. • A arrecadação de receitas é regida por leis e regulamentos claros e amplamente acessíveis. |
| Abertura dos Processos Orçamentários | |
| 2.1 A elaboração do orçamento deve seguir um cronograma pré-estabelecido e orientar-se por objetivos de política fiscal e macroeconômica bem definidos. | <ul style="list-style-type: none"> • A apresentação do projeto de orçamento ao legislativo obedece a um cronograma predefinido. • Os possíveis custos e efeitos de novas medidas do lado da receita e da despesa são explicados em detalhes. • Existe um quadro fiscal plurianual coerente, baseado em hipóteses econômicas realistas. |
| 2.2 Devem ser instituídos procedimentos claros de execução, monitoramento e declaração de dados do orçamento. | <ul style="list-style-type: none"> • Existem procedimentos eficazes de acompanhamento das receitas, empenhos de verbas, pagamentos e atrasos. • As contas definitivas auditadas e os relatórios de auditoria são apresentados ao legislativos e publicados no prazo de um ano. |
| Acesso Público à Informação | |
| 3.1 O público deve ser plenamente informado sobre as atividades fiscais passadas, presentes e programadas e sobre os principais riscos fiscais. | <ul style="list-style-type: none"> • A documentação orçamentária cobre todas as atividades orçamentárias e extra-orçamentárias do governo central, a posição fiscal dos governos infranacionais e as finanças das empresas públicas. • As informações publicadas sobre o governo central contêm detalhes sobre a dívida, os haveres significativos em ativos financeiros e recursos naturais, os passivos não relacionados à dívida e os passivos contingentes. |
| 3.2 As informações fiscais devem ser apresentadas de uma forma que facilite a análise de política econômica e promova a responsabilização. | <ul style="list-style-type: none"> • As principais propostas contidas no orçamento e a sua contextualização econômica são claramente explicadas ao público em geral. • As receitas, despesas e rubricas de financiamento são registradas em termos brutos, e as despesas são classificadas por categoria econômica, funcional e administrativa. • Os resultados dos programas do governo central são apresentados ao legislativo. |
| 3.3 Deve-se assumir o compromisso de divulgar as informações fiscais tempestivamente. | <ul style="list-style-type: none"> • A obrigação de divulgar as informações fiscais tempestivamente está prevista em lei. |
| Garantias de Integridade | |
| 4.1 As informações fiscais devem satisfazer normas aceitas de qualidade de informações. | <ul style="list-style-type: none"> • As políticas contábeis satisfazem as normas de contabilidade geralmente aceitas. • As contas definitivas são plenamente conciliadas com as dotações de verbas orçamentárias e os resultados dos agregados fiscais são comparados com as previsões anteriores. • Os países que não reúnem as condições para aderir ao SDDS subscrevem ao GDDS. |
| 4.2 As atividades fiscais devem seguir procedimentos internos de supervisão e salvaguarda. | <ul style="list-style-type: none"> • As normas sobre compras públicas, transações financeiras envolvendo o setor público e o comportamento ético dos servidores públicos são claras e acessíveis e são observadas. • Os procedimentos de auditoria interna são claros. |
| 4.3 As informações fiscais devem ser objeto de escrutínio externo. | <ul style="list-style-type: none"> • O órgão nacional de auditoria, que é independente em relação ao executivo, emite relatórios tempestivos ao legislativo e ao público (no mínimo uma vez por ano) sobre a integridade financeira das contas públicas. |

GLOSSÁRIO

Ajuda em bens e serviços: Fluxos de bens e serviços sem pagamento de contrapartida em dinheiro ou instrumentos de dívida. Em alguns casos, bens fornecidos como “ajuda em mercadorias” (como por exemplo grãos) são posteriormente vendidos e o produto da venda é usado para despesas públicas, seja por meio do orçamento ou, o que é mais comum, de um fundo especial.

Análise de sensibilidade: Uma análise do tipo “e se...?”, para apurar a sensibilidade dos resultados em relação a variações nos parâmetros. Se uma pequena variação num parâmetro resultar em alterações relativamente significativas dos resultados, diz-se que os resultados são sensíveis às variações naquele parâmetro.

Atividades extra-orçamentárias: O termo geralmente se refere a conjuntos de transações governamentais que não são incluídas na apresentação do orçamento anual. É possível que essas transações não sejam submetidas ao mesmo nível de escrutínio ou às normas de contabilidade que se aplicam ao orçamento anual. Existe uma grande variedade de mecanismos extra-orçamentários, tais como os *fundos extra-orçamentários* (como fundos previdenciários) estabelecidos em conformidade com uma legislação distinta e que podem ou não ter uma dotação anual específica. Outros exemplos são os fundos de mercadorias, que usam o produto da venda da ajuda em mercadorias, a vinculação de determinados tipos de receita para finalidades específicas não incluídas no orçamento anual ou qualquer outro uso de recursos públicos sem dotação.

Atividades parafiscais: Atividades realizadas pelas empresas públicas financeiras e não financeiras, por determinação do governo, e que se revestem de características fiscais — isto é, em princípio, produzem um efeito que pode ser duplicado com medidas fiscais específicas, como impostos, subsídios ou outras despesas diretas, embora a quantificação precisa seja, em alguns casos, muito difícil. Exemplos são o crédito bancário subvencionado e os serviços públicos não comerciais prestados por uma empresa pública.

Ativo: Qualquer recurso econômico controlado por uma entidade como resultado de transações ou eventos *passados* e capaz de originar benefícios econômicos no futuro. Exemplos de ativos financeiros são numerário, depósitos, empréstimos, títulos, ações e outras participações, derivativos financeiros e contas a receber. Exemplos de ativos não financeiros são edifícios, maquinário, equipamentos, estoques, objetos de valor, terrenos, depósitos minerais no subsolo e arrendamentos mercantis.

Balanco patrimonial do governo: Um demonstrativo abrangente do ativo, passivo e patrimônio líquido (ativo menos passivo) do governo num determinado momento — geralmente no encerramento do exercício. Na prática, poucos governos preparam demonstrativos da sua situação financeira que podem ser descritos como balanços patrimoniais. A adoção da declaração de informações em regime de competência e de métodos geralmente aceitos de avaliação de ativos são pré-requisitos para a apresentação de um balanço patrimonial fidedigno.

Calendário antecipado de divulgação: Um calendário que indica as datas em que as publicações periódicas serão divulgadas ao público. Por conseguinte, o público saberá de antemão quando determinadas estatísticas ou dados estarão disponíveis.

Calendário orçamentário: Um calendário que indica as principais datas do processo de elaboração e aprovação do orçamento, tais como: a data em que é emitida a circular do orçamento; o prazo para a discussão das estimativas com os ministérios e repartições; a data em que o orçamento executivo é apresentado ao legislativo; a revisão pelo legislativo, com a inclusão das datas das audiências, e a data em que a lei de dotações orçamentárias tem de ser aprovada pelo legislativo. É possível que o processo inclua outras etapas importantes, que variam segundo o país.

Capacidade/necessidade líquida de financiamento: Equivale ao resultado operacional líquido menos a aquisição líquida de ativos não financeiros. A capacidade/necessidade líquida de financiamento também equivale à aquisição líquida de ativos financeiros menos a contração líquida de passivos. O Boxe 4.1 do *GFSM 2001* apresenta as definições de outras medidas importantes da política fiscal.

Classificação econômica: O atual *GFS Manual* menciona especificamente uma “classificação da despesa pela natureza da transação, isto é, com ou sem contrapartida, para fins correntes ou de capital, tipo de bens ou serviços obtidos e setor ou subsetor que recebe as transações” (pág. 325). O termo geralmente é usado para identificar a natureza e os resultados econômicos das operações do governo. Embora não seja formalmente descrita como “econômica” no *GFS*, a classificação da receita como corrente (tributária e não tributária), de capital e doações atende a um propósito semelhante.

Classificação funcional: O atual *GFS Manual* menciona especificamente a Classificação das Funções de Governo (COFOG), que é a norma internacional para classificar as despesas governamentais de acordo com as finalidades gerais para as quais as transações são efetuadas. O termo geralmente é usado para medir a alocação de recursos pelo governo para a promoção de várias atividades e objetivos (como saúde, educação, transportes e comunicações).

Contabilidade em regime de caixa modificado: A contabilidade em regime de caixa modificado difere da contabilidade em regime de caixa porque reconhece os recebimentos e desembolsos empenhados no exercício orçamentário e concede um prazo específico após o encerramento do exercício para os pagamentos respectivos serem registrados e divulgados.

Contabilidade em regime de caixa: A contabilidade em regime de caixa reconhece transações e eventos quando da realização dos recebimentos ou pagamentos.

Contabilidade em regime de competência de exercícios: A contabilidade em regime de competência de exercícios reconhece as transações ou eventos no momento em que o valor econômico é criado, transformado, transacionado, transferido ou extinto, e todos os fluxos econômicos (não apenas numerário) são registrados.

Contabilidade em regime de competência modificado: A contabilidade em regime de competência modificado difere da contabilidade em regime de competência porque os ativos físicos são registrados como despesas no momento da compra.

Contabilidade geracional: As contas geracionais são usadas para avaliar as implicações distributivas da política fiscal para diferentes grupos de indivíduos. Isto é feito estimando-se o valor atualizado dos pagamentos líquidos de imposto (impostos pagos menos benefícios recebidos) no decorrer da vida de gerações diferentes, em conformidade com as atuais políticas tributárias e de despesas. Uma geração é definida como todos os indivíduos do sexo masculino e todos os indivíduos do sexo feminino (tomados separadamente devido às diferenças nos perfis tributário e de benefícios) nascidos no mesmo ano. A técnica requer um grande volume de informações e os resultados dependem de um número elevado de hipóteses simplificadoras. É geralmente considerada uma técnica complementar para a análise da sustentabilidade e da distribuição entre gerações.

Contas individuais no livro-razão do governo: O livro-razão (ou razão geral) do governo é o livro no qual são registradas todas as transações do governo central, a débito ou a crédito. O livro-razão do governo geralmente é mantido pelo tribunal de contas ou órgão similar. Cada transação que afeta uma conta bancária específica é refletida numa conta individual correspondente no livro-razão do governo, permitindo, dessa forma a total conciliação com o demonstrativo bancário.

Corrupção (política): O abuso dos poderes ou recursos públicos por parte de funcionários do governo ou políticos em proveito próprio, para fins ilegítimos e, normalmente, secretos.

Declaração de dados pelo regime de caixa: Declaração de dados tendo como base a contabilidade em regime de caixa.

Declaração de dados pelo regime de competência de exercícios: Declaração de dados tendo como base a contabilidade em regime de competência de exercícios.

Dívida bruta: A dívida compreende todas as obrigações que exigem o pagamento ou pagamentos de juros e/ou capital, do devedor para o credor, numa data ou em datas futuras. Assim sendo, todas as obrigações no sistema GFS constituem dívida, à exceção das ações e outras participações e dos derivativos financeiros. A **dívida líquida** inclui os estoques de todos os passivos financeiros menos os ativos financeiros correspondentes.

Documentação orçamentária: Inclui a apresentação do orçamento anual, a documentação de apoio ao orçamento, como por exemplo a documentação histórica das propostas de política e das discussões dos riscos fiscais, os relatórios orçamentários periódicos para acompanhamento da execução do orçamento e as contas definitivas.

Dotação orçamentária: O termo se aplica a uma autorização, nos termos da lei, atribuída pelo legislativo ao executivo para empregar verbas públicas com uma finalidade específica. **Dotações anuais** são feitas por meio de leis orçamentárias anuais. **Orçamentos/dotações complementares** às vezes são concedidos após a aprovação da lei do orçamento anual, se a dotação anual não for suficiente para cumprir a finalidade a que se destina. O termo “Dotação

permanente” às vezes é usado para se referir a uma autorização que se estende a mais de um exercício orçamentário em conformidade com uma legislação específica (como por exemplo, a legislação previdenciária). Em alguns países, como os **Estados Unidos**, o termo “autorização” é usado para se referir a uma lei geral que estabelece um programa e que permite a dotação orçamentária, mas não confere nenhuma autoridade específica para realizar gastos. Na maioria dos países, os órgãos públicos e ministérios precisam de autorização executiva específica (“distribuição, alocação ou *warrant*”) para assumirem obrigações efetivas contra uma dotação orçamentária.

Empenho: Na sua acepção contábil, o empenho representa um estágio no processo de despesa no qual os contratos ou outras formas de acordo são celebrados, geralmente para a entrega futura de bens e serviços. O passivo só é reconhecido após a entrega do bem ou serviço, mas o governo deve, mediante compromisso contratual, cumprir a obrigação assim que a entrega ocorrer. O termo também é usado num sentido mais amplo, não contratual, para se referir a promessas firmes do governo feitas em pronunciamentos de política.

Empresa nacional de recursos naturais: Uma empresa pública não financeira (estatal) que atua na exploração, extração, transformação ou venda de minérios ou petróleo.

Empresa pública: Uma entidade jurídica que é detida ou controlada pelo governo e que produz bens ou serviços para venda no mercado a preços economicamente significativos. Todas as empresas pertencem ao setor das empresas não financeiras ou ao setor das empresas financeiras.

Fundo ou reserva para contingências: Um fundo distinto ou uma provisão orçamentária reservada para atender a requisitos imprevistos ou inevitáveis que podem surgir no decorrer do exercício orçamentário. É possível especificar certos tipos de contingência (como o cumprimento de obrigações de garantias de empréstimos) para os quais esses fundos seriam eventualmente usados.

Garantia pública: O tipo mais comum é o *empréstimo garantido pelo governo*, no qual o governo se compromete a efetuar o pagamento do saldo de um empréstimo em caso de inadimplemento. Em alguns contratos com entidades dos setores público ou privado, o governo pode prestar uma garantia de receita ou demanda, segundo a qual ele se compromete a cobrir a eventual diferença caso a receita auferida ou a quantidade demandada sejam inferiores ao nível expresso na garantia. Os contratos também podem conter cláusulas de garantia da taxa de câmbio ou dos preços.

Governança: O processo pelo qual as decisões são tomadas e implementadas (ou não implementadas). Dentro do governo, é o processo pelo qual as instituições públicas conduzem os assuntos públicos e gerem os recursos públicos. A *boa governança* refere-se à gestão do governo de uma forma que seja essencialmente livre de abusos e de corrupção, e com o devido respeito ao estado de direito.

Governo central: Todas as unidades governamentais que constituem órgãos ou instrumentos da administração central de um país e que são cobertas ou financiadas pelo orçamento ou por fundos extra-orçamentários naquele nível.

Governo geral: Definido no SCN como o seguinte grupo de unidades institucionais residentes:

- a) todas as unidades dos governos central, estaduais e locais;
- b) todos os fundos extra-orçamentários, inclusive os fundos previdenciários em cada nível de governo; e
- c) todas as instituições sem fins lucrativos não mercantis que são controladas e financiadas em grande medida por unidades de governo.

O setor do governo geral pode ser definido como todas as instituições públicas não mercantis. O setor não inclui as empresas públicas, nem mesmo nos casos em que todo o capital social de tais empresas pertence a unidades do governo, pois elas são produtoras mercantis.

Impostos atrasados: Impostos devidos ao governo mas não pagos. Outros recebimentos em atraso decorrem do não pagamento de empréstimos concedidos pelo governo ou do não pagamento de contas referentes a serviços prestados pelo governo.

Impostos vinculados: Impostos arrecadados e atribuídos a programas específicos de gastos, frequentemente por meio de fundos extra-orçamentários (*ver acima*).

Instituições sem fins lucrativos não mercantis: Entidades jurídicas ou sociais criadas com a finalidade de produzir bens e serviços não mercantis e que estão proibidas, dada a sua situação jurídica, de gerar receitas, lucros, ou outros ganhos de natureza financeira em benefício das unidades que as criaram, controlam e são a sua principal fonte de financiamento. Essas entidades são produtores não mercantis quando *a maioria de sua produção não é vendida a um preço economicamente significativo*.

Normas Internacionais de Informação Financeira (NIIF): Um conjunto de normas de contabilidade, que na atualidade são emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB). Muitas das normas que compõem as NIIF são conhecidas pela sua denominação anterior de normas internacionais de contabilidade (IAS). <http://www.iasb.org/Home.htm>

Orçamentação por programas/classificação por programas: “Programas” são agrupamentos de atividades do governo em relação a objetivos específicos do governo. A classificação por programas aplica este princípio a todas as atividades governamentais. O orçamento-programa tenta aplicar a análise de custo-benefício à decisão de alocação, alocar despesas por programa e avaliar os resultados dos programas em relação aos objetivos. Nenhum país, até hoje, implementou com êxito um sistema completo de orçamentação por programas (ou propostas subsequentes como o orçamento base zero), principalmente por causas da quantidade de informações necessárias e pela complexidade da gestão desses sistemas.

Orçamentação por rubrica (“line-item budgeting”): Um termo geral usado para descrever um plano de contas orçamentárias relativamente assistemático. Além dos votos ou “linhas” padrão para rubricas como “salários e ordenados”, acrescentam-se linhas separadas para

novos requisitos conforme as necessidades, dando origem a longos formulários especiais para a dotação e contabilização de despesas.

Orçamentos/dotações complementares (*ver dotação orçamentária*).

Pagamentos em atraso: Montantes que não foram pagos até a data especificada em contrato ou no decorrer de um período normal para transações comerciais similares. Os pagamentos em atraso do governo podem se originar da falta de pagamento em áreas como contas de fornecedores, salários ou transferências, ou amortizações da dívida ou do serviço da dívida.

Parcerias público-privadas (PPP): Acordos pelos quais o setor privado fornece serviços e ativos de infra-estrutura tradicionalmente fornecidos pelo governo, como hospitais, escolas, prisões, estradas, pontes, túneis, ferrovias e estações de tratamento de águas e esgotos. Caso os operadores privados também assumam parte das responsabilidades pela manutenção e melhoria dos ativos, esses acordos também são descritos como *concessões*. Embora não haja uma convenção precisa sobre o que constitui uma PPP, presume-se que ela envolva uma transferência de riscos do governo para o setor privado.

Passivo: Uma obrigação de uma entidade decorrente de transações ou ocorrências passadas, cuja liquidação resulta na transferência ou uso de ativos, prestação de serviços ou geração de outros benefícios econômicos no futuro.

Passivos contingentes: Obrigações que foram assumidas mas cuja data de realização e valor dependem da ocorrência de algum evento incerto no futuro. Portanto, essas obrigações ainda não são passivos — e talvez nunca sejam, se a contingência específica não se materializar.

Passivos contingentes implícitos: Passivos que refletem obrigações não contratuais do governo (por exemplo, passivos em potencial decorrentes da reestruturação do setor financeiro).

Passivos não geradores de dívida: Abrange obrigações com o pagamento de pensões sem financiamento previsto, exposição ao risco de execução de garantias públicas e atrasados (pagamentos obrigatórios que não são realizados até a data do seu vencimento) e outras obrigações contratuais. Por exemplo, um contrato que permite a instalação de uma mina por uma empresa pode exigir explícita ou implicitamente que o governo arque com os custos da limpeza quando a mina for abandonada.

Passivos previdenciários sem financiamento previsto: Esse termo se refere aos passivos futuros do governo no âmbito dos planos de previdência pública sem financiamento previsto (sistema custeado por receitas correntes de contribuições) ou com financiamento parcial. De modo geral, o reconhecimento contábil dos passivos referentes a tais planos só ocorre quando se efetiva a obrigação de pagar (*ver IFAC, 2000a*), embora isso dependa dos mecanismos institucionais de cada país. (Esses pontos são continuamente reavaliados pelo IFAC-PSC.) Esses passivos futuros precisam ser levados em consideração ao se avaliar a sustentabilidade fiscal a longo prazo.

Patrimônio líquido: Total do ativo menos total do passivo no encerramento de um período contábil. Ver Tabela 4.4: *The Balance Sheet*, do *GFSM 2001*. Determinadas análises focalizam apenas os ativos financeiros do setor do governo geral, e não o total do ativo; por este motivo, define-se o *patrimônio financeiro líquido* como o total dos ativos financeiros menos o total do passivo.

Princípios de contabilidade geralmente aceitos nos Estados Unidos, ou US GAAP:

As normas contábeis utilizadas na elaboração das demonstrações financeiras de empresas de capital aberto e de muitas empresas privadas nos Estados Unidos. No caso dos governos locais e estaduais, os princípios de contabilidade geralmente aceitos são utilizados no contexto de um conjunto diferente de hipóteses, princípios e restrições, conforme definido pelo Governmental Accounting Standards Board (GASB). Atualmente, o Financial Accounting Standards Board (FASB) é o órgão que define os princípios de contabilidade para a categoria profissional. As disposições do US GAAP apresentam algumas divergências em relação às Normas Internacionais de Informação Financeira, mas estão em estudo opções para reconciliar as diferenças.

Produção não mercantil: Bens e serviços que não são vendidos a preços economicamente significativos. *Preços economicamente significativos* são aqueles que têm influência significativa sobre a quantidade que os produtores se dispõem a oferecer ou que os compradores estão dispostos a adquirir. Ver o Anexo 2 do *GFS Manual 2001 Companion Material: Coverage and Sectorization of the Public Sector*.

<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/comp.htm>

Produtos e resultados: Ao avaliar o desempenho do governo, os produtos são definidos como os bens produzidos ou serviços prestados por órgãos do governo (por exemplo, horas de aulas ministradas, benefícios assistenciais calculados e pagos); os resultados são definidos como o impacto dos produtos sobre os indicadores sociais, econômicos ou de outra natureza (por exemplo, o aprendizado dos estudantes, a justiça social).

Quadro orçamentário de médio prazo: Um quadro para integrar a política fiscal e a orçamentação a médio prazo, vinculando um sistema de previsão de agregados fiscais a um processo disciplinado pelo qual são mantidas estimativas orçamentárias detalhadas de médio prazo, por ministério, que refletem as atuais políticas do governo. As estimativas das despesas futuras tornam-se a base das negociações orçamentárias nos exercícios subseqüentes ao exercício orçamentário e as estimativas prospectivas são conciliadas com os resultados finais nos relatórios dos resultados fiscais.

Regime contábil: Definido em IFAC (2000a) como “o conjunto de princípios contábeis que determinam quando os efeitos das transações ou eventos devem ser reconhecidos para fins de preparação de relatórios financeiros. Refere-se ao momento em que as medições são efetuadas, qualquer que seja a natureza de tais medições.” Há muitas variações de regimes contábeis. A IFAC identifica dois pontos básicos de referência (regime de caixa e de competência) e duas variações (regime de caixa modificado e de competência modificado).

Renúncias fiscais: Concessões ou isenções em relação a uma estrutura tributária “normal” que reduzem a arrecadação do governo; visto que os objetivos de política fiscal do governo

poderiam ser alcançados por meio de uma subvenção ou outras despesas diretas, a concessão é considerada equivalente a uma despesa orçamentária. A definição precisa e a estimativa das renúncias fiscais requerem, portanto, uma definição da base tributária normal, bem como uma determinação da maneira mais adequada de avaliar os custos.

Resultado operacional líquido/bruto: O resultado operacional líquido equivale às receitas menos despesas. O resultado operacional bruto equivale às receitas menos despesas não relacionadas ao consumo de capital fixo.

Risco moral: A possibilidade de que um sinal ou a expectativa de futuro apoio do governo venha a induzir uma mudança indesejável no comportamento do corpo gerencial de uma empresa ou banco, que passaria, por exemplo, a se envolver em atividades mais arriscadas por acreditar que o governo efetivamente arcaria com alguns prejuízos em potencial.

Saldo aumentado: O saldo global mais quaisquer perdas sofridas pelo banco central e qualquer emissão de títulos de dívida pública para recapitalizar instituições financeiras públicas não registrada no saldo global.

Saldo do setor público: O saldo global do setor público. Difere da necessidade de financiamento do setor público, que é o saldo global do governo geral mais a necessidade líquida de financiamento das empresas públicas não financeiras.

Saldo global: Este termo corresponde ao “déficit/superávit global” segundo a terminologia do *GFS 1986*, que é definido como a receita mais doações recebidas menos despesa menos “empréstimos menos reembolsos”. O saldo assim definido é igual (com sinal contrário) à soma do endividamento líquido do governo, mais a diminuição líquida das disponibilidades, depósitos, e títulos do governo mantidos para fins de liquidez. A base deste conceito de saldo é que as políticas do governo são tidas como geradoras de déficit ou superávit; assim sendo, a receita ou as despesas associadas a essas políticas estão “acima da linha”. Contrair empréstimos ou esgotar os ativos líquidos, no entanto, são ações que financiam a economia por meio de déficits, estando “abaixo da linha”. Deve-se observar que o termo **empréstimos menos reembolsos** incluído acima da linha cobre as transações do governo envolvendo dívida e participação direta em terceiros realizadas para fins de política pública e não para a gestão da liquidez do governo ou para a obtenção de retorno.

Saldo primário: O saldo global excluídos os pagamentos de juros. Como os pagamentos de juros representam o custo de dívidas anteriores, e os fatores determinantes da dívida futura que estão sob controle da política do governo são outras medidas de despesas e receita que excluem o pagamento de juros, o saldo primário é particularmente importante como indicador da posição fiscal dos países com altos níveis de dívida.

Setor público: Uma classificação derivada dos setores e subsetores da classificação do SCN, que abrange o governo geral e as empresas públicas financeiras e não financeiras. Inclui todas as entidades que sejam de propriedade do governo ou estejam sob seu controle.

Sistema contábil: O conjunto de procedimentos contábeis, mecanismos internos de controle, livros contábeis e planos de contas que são usados para administrar, registrar e divulgar as

transações financeiras. Os sistemas devem incorporar a escrituração em partidas dobradas, registrar todos os estágios do processo de pagamentos e recebimentos necessários para se reconhecer transações contábeis, integrar contas de ativo e passivo com contas operacionais e manter registros de uma forma que possa ser auditada.

Sustentabilidade fiscal: Um conjunto de políticas é sustentável quando espera-se que o devedor seja capaz de continuar a efetuar os pagamentos do serviço da dívida sem necessidade de correção futura de proporções irrealistas no saldo de receitas e despesas.

Taxas de uso: Pagamentos efetuados pelos consumidores aos prestadores de serviços públicos.

Transparência fiscal: Franqueza para com o público em geral em relação à estrutura do governo e suas funções, intenções da política fiscal, contas do setor público e projeções. Implica o acesso imediato a informações confiáveis, abrangentes, tempestivas, compreensíveis e internacionalmente comparáveis sobre as atividades do governo, para que o eleitorado e os mercados financeiros avaliem com precisão a situação financeira do governo e os custos e benefícios efetivos de suas atividades, inclusive suas implicações econômicas e sociais presentes e futuras.

REFERÊNCIAS

- Alesina, Alberto e Roberto Perotti, 1995, “The Political Economy of Budget Deficits,” *Staff Papers*, International Monetary Fund, Vol. 42 (March), pp. 1–31.
- , 1999, “Budget Deficits and Budget Institutions,” in *Fiscal Institutions and Fiscal Performance*, org. por James M. Poterba e Jürgen von Hagen, National Bureau of Economic Research Conference Report (Chicago: University of Chicago Press).
- Allan, William e Taryn Parry, 2003, “Fiscal Transparency in EU Accession Countries: Progress and Future Challenges,” IMF WP/03/163 (Washington: International Monetary Fund).
- Allen, Richard e Dimitar Radev, 2006, “Managing and Controlling Extrabudgetary Funds,” IMF WP/06/286 (Washington: International Monetary Fund).
- Alt, James E. e David Dreyer Lassen, 2003, “Fiscal Transparency and Fiscal Policy Outcomes in OECD Countries,” Economic Policy Research Unit Working Paper, No. 2003-2 (Paris: Organization for Economic Cooperation and Development)
- e Shanna Rose, 2006, “The Causes of Fiscal Transparency: Evidence from the U.S. States,” *IMF Staff Papers*, Vol. 53, Special Issue (Washington: International Monetary Fund).
- Arthur Anderson, 2000, “General and Specific Methodologies for Valuing Contingent Liabilities,” Contingency Fund Project Report, Arthur Anderson, inédito.
- Australian Government, The Treasury, 1999, *Making Transparency Transparent: An Australian Assessment* (experimental ROSC)
<http://www.treasury.gov.au/contentitem.asp?NavId=016&ContentID=178>
- Basel Committee on Banking Supervision, 1997, “Basel Core Principles for Effective Banking Supervision,” *International Legal Materials*, Vol. 36 (March), pp. 405–32.
- Bléjer, Mario I. e Adrienne Cheasty, org., 1993, *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues* (Washington: International Monetary Fund).
- Carson, Carol, 2001, “Towards a Framework for Assessing Data Quality,” IMF WP/01/25 (Washington: International Monetary Fund).
- Chalk, Nigel e Richard Hemming, 2000, “Assessing Fiscal Sustainability in Theory and Practice,” in *Fiscal Sustainability*, papers presented at a Banca d’Italia Research Department Workshop, Perugia, Italy, January.

- Chand, Sheetal K. e Albert Jaeger, 1996, *Aging Populations and Public Pension Schemes*, IMF Occasional Paper No. 147 (Washington: International Monetary Fund).
- Christofides, Charis, Christian Mulder e Andrew Tiffin, 2003, “The Link Between Adherence to International Standards of Good Practices, Foreign Exchange Spreads, and Ratings,” IMF WP/03/74 (Washington: International Monetary Fund).
- Daniel, James A., Jeffrey M. Davis e Andrew M. Wolfe, 1997, “Fiscal Accounting of Bank Restructuring,” IMF Paper on Policy Analysis and Assessment 97/5 (Washington: International Monetary Fund).
- Davis, J.M., R. Ossowski e A. Fedelino, 2003, *Fiscal Policy Formulation and Implementation in Oil Producing Countries* (Washington).
- Drabek, Zdenek e Warren Payne, 2001, “The Impact of Transparency on Foreign Direct Investment,” Staff Working Paper ERAD-99-02 (Geneva: World Trade Organization).
- Engel, Eduardo, Ronald Fischer e Alexander Galetovic, 2003, “Privatizing Highways in Latin America: Fixing What Went Wrong,” *Economia*, Vol. 4 (Fall), pp. 129–64.
- Financial Stability Forum Working Group on Deposit Insurance, 2000, “International Guidance on Deposit Insurance: A Consultative Process,” June.
- Gelos, R. Gaston e Shang-Jin Wei, 2002, “Transparency and International Investor Behavior,” IMF WP/02/174 (Washington: International Monetary Fund).
- Glennerster, Rachel e Yongseok Shin, 2003, “Is Transparency Good for You and Can the IMF Help?” IMF WP/03/132 (Washington: International Monetary Fund).
- Goldstein, Morris, 1997, “The Case for an International Banking Standard,” *Policy Analyses in International Economics*, 47, April, Institute for International Economics.
- Hameed, Farhan, 2005, “Fiscal Transparency and Economic Outcomes,” IMF WP/05/225 (Washington: International Monetary Fund).
- Hammami, Mona, Jean-Francois Ruyashyanko e Etienne B. Yehoue, 1999, “Determinants of Public-Private Partnerships in Infrastructure,” IMF WP/06/99 (Washington: International Monetary Fund).
- Heller, Peter, 2003, *Who Will Pay?* (Washington: International Monetary Fund)
- Hemming, Richard, M. Alier, Barry Anderson, M. Cangiano e Murray Petrie, 2006, *Public-Private Partnerships, Government Guarantees, and Fiscal Risk* (Washington: International Monetary Fund).

- Hemming, Richard, Michael Kell e Axel Schimmelpfennig, 2003, *Fiscal Vulnerability and Financial Crises in Emerging Market Economies*, IMF Occasional Paper No. 218 (Washington: International Monetary Fund).
- Inter-American Development Bank, 1997, *Latin America After a Decade of Reforms, Economic and Social Progress in Latin America*, 1997 Report (Washington).
- International Federation of Accountants (IFAC), 2000a, "Study 11-Governmental Financial Reporting," International Public Sector Studies, May.
- , 2000b, "Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting," Exposure Draft No. 9, May.
- International Monetary Fund, 1986, *A Manual on Government Finance Statistics* (Washington).
- , 1996, *Guide to the Data Dissemination Standards. Module 1: The Special Data Dissemination Standard* (Washington).
- , 1998a, *IMF Survey*, April 27, Vol. 27, No. 8.
- , 1998b, *The General Data Dissemination System: Standards for the Dissemination by Countries of Economic and Financial Statistics* (Washington).
- , 2001a, *Government Finance Statistics Manual 2001* (Washington).
- , 2003a, *Data Quality Assessment Framework and Data Quality Program Prepared by the Statistics Department* (Washington).
- , 2003b, *Fiscal Vulnerability and Financial Crises in Emerging Market Economies*, IMF Occasional Paper No. 218 (Washington).
- , 2003c, *Guidelines for Public Debt Management* (Washington).
- , 2003d, *International Standards-Strengthening Surveillance, Domestic Institutions, and International Markets* (Washington)
- , 2004a, *Public-Private Partnerships* (Washington).
- , 2004b, *Public Investment and Fiscal Policy* (Washington).
- , 2005a, *Guia para a Transparência da Receita dos Recursos Naturais* (Washington).
- , 2005b, *Government Guarantees and Fiscal Risk* (Washington).

- _____, 2005c, *Chile: Selected Issues*, Section II, IMF Country Report No. 05/316 (Washington).
- _____, 2005d, *Government Finance Statistic Yearbook* (Washington)
- International Monetary Fund and World Bank, 2005, *Operational Framework for Debt Sustainability, Assessments in Low-income Countries – Further Considerations* (Washington)
- _____, 2006, *Applying the Debt Sustainability Framework for Low-income Countries Post Debt Relief* (Washington)
- International Organization of Supreme Audit Institutions, 1992, *Guidelines for Internal Control Standards, Issued by the Internal Control Standards Committee*, June (Vienna).
- _____, 1995, *Auditing Standards*, Issued by the Auditing Standards Committee at the XIVth Congress of INTOSAI 1992 in Washington, D.C., as amended by the XVth Congress of INTOSAI 1995 in Cairo (Vienna).
- Irwin, Timothy, 2003, “Public Money for Private Infrastructure—Deciding When to Offer Guarantees, Output-Based Subsidies, and Other Fiscal Support,” World Bank Working Paper No. 10 (Washington: World Bank).
- Kopits, George e Jon Craig, 1998, *Transparency in Government Operations*, IMF Occasional Paper No. 158 (Washington: International Monetary Fund).
- Kopits, George e Steven Symansky, 1998, *Fiscal Policy Rules*, IMF Occasional Paper No. 162 (Washington: International Monetary Fund).
- Mackenzie, G.A., 1998, “The Macroeconomic Impact of Privatization,” *Staff Papers*, International Monetary Fund, Vol. 45, No. 2 (June), pp. 363–73.
- _____, e Peter Stella, 1996, *Quasi-Fiscal Operations of Public Financial Institutions*, IMF Occasional Paper No. 142 (Washington: International Monetary Fund).
- New Zealand Treasury, 1995, *Fiscal Responsibility Act 1994: An Explanation* (Wellington).
- Organization for Economic Cooperation and Development, 1984, *Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practices*, report by the Committee on Fiscal Affairs (Paris).
- _____, 1988, *External Debt: Definition, Statistical Coverage, and Methodology*, report by an International Working Group on External Debt Statistics of the World Bank, International Monetary Fund, Bank for International Settlements, Organization for Economic Cooperation and Development (Paris).

- , 1996, *Tax Expenditures: Recent Experiences*, prepared by the Working Party on Tax Policy Analysis and Tax Statistics of the Committee on Fiscal Affairs (Paris).
- , 1999, *Budgeting in Canada* (Paris).
- , 2000, *OECD Best Practices for Budget Transparency*, PUMA/SBO(2000)6/FINAL (Paris).
- , 2004a, *OECD Principles of Corporate Governance* (Paris).
- , 2004b, *The Legal Framework for Budget Systems: An International Comparison*, a special issue of the *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 4, No. 3.
- Petrie, Murray, 2003, “Promoting Fiscal Transparency The Complementary Roles of the IMF, Financial Markets and Civil Society,” IMF WP/03/199 (Washington: International Monetary Fund).
- Polackova, Hana, 1999, “Contingent Government Liabilities: A Hidden Fiscal Risk,” *Finance & Development*, Vol. 36 (March), pp. 46–49.
- Potter, B.H. e J. Diamond, 1998, *Guidance for Fiscal Economists on Public Expenditure Management* (Washington: Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund).
- Robinson, David J. e Peter Stella, 1993, “Amalgamating Central Bank and Fiscal Deficits,” in *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues*, org. por Mario I. Bléjer e Adrienne Cheasty (Washington: International Monetary Fund).
- Robinson, Marc e Jim Brumby, 2005, “Does Performance Budgeting Work: An Analytic Review of the Empirical Literature,” IMF WP/05/210 (Washington: International Monetary Fund).
- Saavalainen, Tapio e Joy ten Berge, 2006, “Quasi-Fiscal Deficits and Energy Conditionality in Selected CIS Countries,” IMF WP/06/43 (Washington: International Monetary Fund).
- Serra, Maria I., Maria F. Pazmino, Genevieve Lindow, Bennett Sutton e Gustavo Ramirez, 2006, “Regional Convergence in Latin America,” IMF WP/06/125 (Washington: International Monetary Fund).
- Stein, Ernesto, Ernesto Talvi e Alejandro Grisanti, 1998, “Institutional Arrangements and Fiscal Performance: The Latin American Experience,” NBER Working Paper No. 6358 (Cambridge, Massachusetts: National Bureau of Economic Research).

- Tanzi, Vito, Mario I. Bléjer e Mario O. Teijeiro, 1993, “Effects of Inflation on Measurement of Fiscal Deficits: Conventional Versus Operational Measures,” in *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues*, org. por Mario I. Bléjer e Adrienne Cheasty (Washington: International Monetary Fund).
- Ulla, Pal, 2006, “Assessing Fiscal Risks Through Long-Term Budget Projections,” *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 6, No. 1, pp. 130–91.
- United Nations, 1996, “Crime Prevention and Criminal Justice: Action Against Corruption,” Note by the Secretariat, September 26, A/C.3/51/L.2 (New York).
- van der Westhuizen, Johan, 1998, “Public Sector Transformation and Ethics: A View from South Africa,” *Public Money and Management*, Vol. 18, (January–March), pp. 15–20.
- von Hagen, Jurgen, 1992, “Budgeting Procedures and Fiscal Performance in the European Communities,” Economic Paper No. 96 (Brussels: Commission of the European Communities Directorate General for Economic and Financial Affairs).

REFERÊNCIAS NA INTERNET

África do Sul:

Institute for Democracy in South Africa: <http://www.idasa.org.za>

Tesouro: <http://www.treasury.gov.za>

Austrália:

Documentação do orçamento: <http://www.budget.gov.au/>

Tesouro: <http://www.treasury.gov.au/>

Banco Mundial:

Finanças Públicas:

<http://intranet.worldbank.org/WBSITE/INTRANET/SECTORS/PUBLICSECTORANDGOVERNANCE/INTPUBLICFINANCE/0,,menuPK:1339440~pagePK:151716~piPK:176772~theSitePK:1339414,00.html>

Governança:

<http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/WBI/EXTWBIGOVANTCOR/0,,menuPK:1740542~pagePK:64168427~piPK:64168435~theSitePK:1740530,00.html>

Canadá:

Tax Expenditures and Evaluations 2000: http://www.fin.gc.ca/toce/2000/taxexp_e.html

Comitê de Supervisão Bancária da Basileia: <http://www.bis.org/publ/bcbs30a.htm>

Conselho de Cooperação Aduaneira: Declaração da Organização Mundial das Alfândegas: <http://www.wcoomd.org>

Estados Unidos:

Defesa do Contribuinte (Taxpayer Advocate Service):

<http://www.irs.gov/advocate/index.html>

Federal Accounting Advisory Board: <http://www.fasab.gov/>

Gabinete do orçamento no Congresso (Congressional Budget Office): <http://www.cbo.gov/>

Orçamento (Budget of the United States): <http://www.gpoaccess.gov/usbudget/>

FMI:

Código de Boas Práticas para a Transparência das Políticas Monetária e Financeira —

Declaração de Princípios: <http://www.imf.org/external/np/mae/mft/index.htm>.

GDDS: <http://dsbb.imf.org/#gdds>

GFSM 2001: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>

Normas e Códigos: <http://www.imf.org/external/standards/index.htm>

ROSC: <http://www.imf.org/external/np/rosoc/index.htm>

Alemanha: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2003/cr03286.pdf>

Austrália: <http://www.imf.org/external/np/rosoc/aut/index.htm>

Azerbaijão: <http://imf.org/external/np/rosoc/aze/fiscal.htm>

Belarus: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2004/cr04361.pdf>
 Brasil: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2001/cr01217.pdf>
 Chile: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2003/cr03237.pdf>
 Colômbia: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2003/cr03128.pdf>
 El Salvador: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2005/cr0567.pdf>
 Eslovênia: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2002/cr02115.pdf>
 França: <http://www.imf.org/external/np/rosc/fra/index.htm>
 Grécia: <http://www.imf.org/external/np/rosc/index.htm> .
 Honduras: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2002/cr0216.pdf>
 Hong Kong, RAE de: <http://www.imf.org/external/np/rosc/hkg/index.htm>
 Hungria: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2007/cr0711.pdf>
 Índia: <http://www.imf.org/external/np/rosc/ind/fiscal.htm>
 Irã: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2002/cr02267.pdf>
 Israel: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2004/cr04112.pdf>
 Moçambique: <http://www.imf.org/external/np/rosc/moz/index.htm>
 Moldávia: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2004/cr04412.pdf>
 Países Baixos: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2006/cr02115.pdf>
 Paquistão: <http://www.imf.org/external/np/rosc/pak/fiscal.htm>
 Peru: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2004/cr04109.pdf>
 Reino Unido: <http://www.imf.org/external/np/rosc/gbr/index.htm>
 República da Coréia: <http://www.imf.org/external/np/rosc/kor/index.htm>
 República Quirguiz: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2002/cr0254.pdf>
 República Tcheca: <http://www.imf.org/external/np/rosc/cze/> .
 Suécia: <http://www.imf.org/external/np/rosc/swe/index.htm>
 Tunísia: <http://www.imf.org/external/np/rosc/tun/index.htm>
 Uganda: <http://www.imf.org/external/np/rosc/uga/index.htm>

Toward a Framework for Assessing Data Quality:

<http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=3991.0>

Hong Kong:

Orçamento: <http://www.budget.gov.hk/>

Hungria:

Governo: <http://www.meh.hu/default.htm>

IFAC: <http://www.ifac.org>

Relatórios das finanças públicas (Government Financial Reporting):

<http://www.ifac.org/Guidance/Pub-Download.tmpl?PubID=960182179426>

Iniciativa de Transparência nas Indústrias Extrativas (EITI):

<http://www.eitransparency.org/>

International Budget Project [Projeto Internacional do Orçamento]:

<http://www.internationalbudget.org/>

INTOSAI: <http://www.intosai.org/>

Código de ética e normas de auditoria (Code of Ethics and Auditing Standards):

<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethaudstande.pdf>

Declaração de Lima de Diretrizes sobre as Linhas Básicas da Auditoria:

http://www.intosai.org/en/portal/documents/intosai/general/lima_declaration/

Diretrizes sobre as melhores práticas para a auditoria das privatizações (Guidelines on Best Practice for the Audit of Privatizations): <http://www.nao.gov.uk/intosai/wgap/bestprac.htm>

Nova Zelândia:

Tesouro: <http://www.treasury.govt.nz/publications/>

OCDE/Governança e Gestão Pública:

http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_34135_1_1_1_1_37405,00.html

OCDE/Governança e Gestão Pública, melhores práticas de transparência orçamentária da OCDE (OECD Best Practices for Budget Transparency):

<http://www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf>

Diretrizes de melhores práticas para a contratação de serviços do governo (Best Practice Guidelines for Contracting out Government Services):

<http://www.oecd.org/dataoecd/19/40/1901785.pdf>

Princípios diretores de qualidade e desempenho regulatório (Guiding Principles for Regulatory Quality and Performance):

http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_34141_1_1_1_1_37405,00.html

OMC:

Acordo sobre compras públicas (Government Procurement Agreement):

http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/final_e.htm

ONU:

Classificação das Funções do Governo: <http://unstats.un.org/unsd/cr/registry/regcst.asp?Cl=4>

Código comum de práticas estatísticas (Common Code of Statistical Practice):

<http://www.un.org/Depts/unsd/demotss/tenjun96/tony.htm>

Código internacional de de conduta dos servidores públicos (International Code of Conduct for Public Officials): <http://www.un.org/ga/documents/gares51/gar51-59.htm>

Comissão para o Direito Comercial Internacional: *Model Law on Procurement of Goods, Construction, and Services*: <http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/procurem/ml-procurement/ml-procure.pdf>

Divisão de Estatísticas: <http://unstats.un.org/unsd/default.htm>

Governança e fortalecimento das instituições (United Nations Governance and Institution-Building): <http://www.un.org/esa/progareas/governance.html>

Reino Unido:

Tesouro: <http://www.hm-treasury.gov.uk/>

Sistema Europeu de Contas (SEC95)

<http://www.europa.eu.int/comm/eurostat>

União Europeia:

Diretrizes sobre compras públicas (Procurement Directives):

<http://formby.wiganmbc.gov.uk/pub/bsu/eudirect.htm>

Estudo sobre as instituições fiscais independentes, finanças públicas na UEM (Survey on Independent Fiscal Institutions. Public Finances in EMU):

http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/public_finances2006_en.htm

ÍNDICE

A localização de cada referência está indicada da seguinte forma: pelo número do parágrafo (para o texto referente ao capítulo “Visão Geral”); por um número de três algarismos relativo à “boa prática” (para o texto referente aos quatro capítulos principais); pelo número da nota de rodapé (indicado pelo sufixo “n”); ou pelo número do boxe do texto.

A

Abertura dos processos orçamentários

- Análise do Impacto Social e sobre a Pobreza, 2.1.3, Boxe 10
 - apresentação do orçamento ao legislativo, 2.1.1, 2.2.2, 3.1.1
 - avaliação da sustentabilidade fiscal, 2.1.4
 - avaliação do impacto de novas políticas, 2.1.3
 - avaliação dos atrasados, 2.2.1, Boxe 15
 - calendário orçamentário, 2.1.1
 - cobertura das transações com financiamento interno e externo, 2.2.1
 - conciliação das contas bancárias, 2.2.1
 - contas definitivas auditadas e relatórios de auditoria, 2.2.4
 - conteúdo do orçamento anual, 2.1
 - coordenação entre as atividades orçamentárias e extra-orçamentárias, 2.1.5, Boxe 13
 - cronograma da elaboração do orçamento, 2.1
 - custo dos novos programas de receitas e despesas, 2.1.3
 - descrição das principais medidas de receitas e despesas e sua contribuição para os objetivos de política, 2.1.3
 - descrição e mudanças nas práticas básicas, 17
 - mudanças no orçamento, 2.2.3
 - orçamentação por rubrica, 2.1.4
 - orçamentos complementares, 2.2.3
 - organização das responsabilidades entre os ministérios centrais e setoriais, 2.1.5
 - previsão das receitas, Boxe 7
 - procedimentos de execução, monitoramento e declaração de dados do orçamento, 2.2
 - programas do orçamento e objetivos de desempenho, 2.1.4
 - quadros de política macroeconômica e fiscal de médio prazo, 2.1.2
 - quadro-síntese dos princípios e requisitos básicos, Apêndice
 - relatórios dentro do exercício, 2.2.2
 - relatórios semestrais, 2.2.2
 - requisitos básicos, 2.1, 2.2
 - riscos fiscais, 2.1.4, Boxe 11
 - sistemas contábeis, 2.2.1, Boxe 14
 - taxas de uso, 2.1.5
- Abordagem baseada em modelos para a previsão das receitas, Boxe 7
- Abordagem da elasticidade para a previsão das receitas, Boxe 7
- Abordagem da taxa efetiva para a previsão das receitas, Boxe 7
- Abordagem de tendência e autocorrelação na previsão das receitas, Boxe 7

Acesso público à informação

- acervo de recursos naturais, 3.1.5
- apresentação de informações, 3.2
- atividades parafiscais, 3.1.3, 3.1.6, Boxe 20
- calendários antecipados de divulgação, 3.3.2
- compatibilidade com o *GFSM 2001*, 3.2.2
- critérios de declaração de dados, 3.2.2
- declaração de dados da dívida, 3.1.5
- declaração de dados sobre ativos financeiros, 3.1.5
- declaração de dados sobre garantias, Boxe 17
- descrição e mudanças nas práticas básicas, 18
- divulgação pela Internet, 3.1, 3.3.1
- divulgação tempestiva de informações fiscais, 3.3
- finanças públicas no longo prazo, 3.1.7
- fornecimento de informações abrangentes sobre a atividade fiscal e os principais riscos fiscais, 3.1
- fundos de pensão de funcionários públicos sem financiamento previsto, 3.1.5
- garantias públicas, 3.1.5
- gastos militares, 3.2.2
- guia do cidadão sobre o, 3.2.1
- indicadores fiscais, 3.2.3
- informações sobre o desempenho fiscal, 3.1.2
- leis de liberdade de informação, 3.3.1, Boxe 24
- mudanças nas leis ou regulamentos e, 1.2.3
- obrigações legais, 3.3.1
- passivos contingentes, 3.1.3
- passivos não geradores de dívida, 3.1.5
- posição fiscal dos governos infranacionais e das empresas públicas, 3.1.6
- quadro-síntese dos princípios e requisitos básicos, Apêndice
- relatórios sobre os objetivos do programa do orçamento, 3.2.4
- renúncias fiscais, 3.1.3, Boxe 16
- requisitos básicos, 3.1, 3.2, 3.3
- responsabilidade administrativa, 3.2.2
- saldo global do setor do governo geral, 3.2.3

Acordos de partilha de produção

- descrição, 1.2.4
- fonte de receitas, 1.2.1

África do Sul

- Declaração de Política Orçamentária a Médio Prazo, 55n
- inclusão de hipóteses macroeconômicas no quadro orçamentário de médio prazo, 166n

Ajuda em bens e serviços, 2.2.1

Albânia

- conciliação entre os dados fiscais sobre financiamento e os créditos e obrigações do setor financeiro junto ao governo, 138n
- prazo concedido ao legislativo para a análise do orçamento, 56n

Alemanha

declaração de renúncias fiscais, Boxe 16

Lei de Princípios Orçamentários, 58n

parcerias público-privadas, 46n

Análise de sensibilidade

sustentabilidade fiscal, 2.1.4

Análise do Impacto Social e sobre a Pobreza

descrição, 2.1.3, Boxe 10

Análise marginal, Boxe 12

Analytical Perspectives, 3.1.7, 117n

Atividades extra-orçamentárias

governos infranacionais, 3.1.6

requisitos de transparência fiscal, 2.1.5, Boxe 13

Atividades parafiscais

acesso público à informação sobre, 3.1.3, Boxe 19

custo das, 1.1.4

descrição, 1.1.4

dos bancos centrais, 1.1.4, 3.1.3

empresas públicas, 1.1.4, 3.1.6

estimativa dos efeitos fiscais das, Boxe 20

setor privado, 3.1.3

tipos de, Boxe 19

Ativos financeiros

acesso público à informação sobre, 3.1.5

descrição, 3.1.5

Ativos públicos, compra e venda de, 4.2.4

Auditoria

apresentação e publicação de relatórios, 4.3.2

auditoria interna das atividades e finanças do governo, 4.2.5, Boxe 28

auditoria interna para garantir a responsabilidade financeira dos funcionários e sistemas de

arrecadação de impostos, 1.2.2

auditoria regulamentar, 4.3.1

compra e venda de ativos públicos, 4.2.4

contas definitivas, 2.2.4, 3.1.1

definição de “auditoria interna”, 154n

entidades fiscalizadoras superiores, 4.3, 4.3.2

gastos militares, 4.3.2

medidas corretivas, 4.3.2

normas de auditoria externa, 4.3.1, 4.3.2

órgãos nacionais de auditoria, 4.3, 4.3.2

relatórios de auditoria, 2.2.4

supervisão legislativa sobre o órgão nacional de auditoria, 4.3.2

Auditoria externa

normas para, 4.3.1, 4.3.2

Auditoria interna

das atividades e finanças do governo, 4.2.5, Boxe 28

definição da, 154n

para garantir a responsabilidade financeira dos funcionários e sistemas de arrecadação de impostos, 1.2.2

Auditoria regulamentar, 4.3.1

Austrália

Charter of Budget Honesty, 3.1.7, Boxe 23

códigos de ética e de conduta dos servidores públicos, 145n

“demonstrativo do custo do cumprimento”, 38n

função dos relatórios financeiros, 83n

leis de responsabilidade fiscal, Boxe 9

parcerias público-privadas, 46n

publicação de informações fidedignas sobre o governo geral, 115n

regime de competência modificado, 129n

Treasury Macroeconomic Model, 168n

Avaliação da sustentabilidade fiscal

declaração de dados de longo prazo, 3.1.7

países avançados, 3.1.7

saldo primário e, 2.1.4

Avaliação dos atrasados, 2.2.1, 3.1.5, Boxe 15

Azerbaijão

subsídios aos combustíveis concedidos pela SOCAR, 27n

B

Balancos patrimoniais do governo

questões a tratar durante a elaboração dos, 3.1.5, Boxe 22

Banco da Noruega

publicação das previsões macroeconômicas, 165n

Banco Mundial

Código revisto e, 12

elaboração do Código e do Manual e o, 26

Bancos centrais

atividades parafiscais, 1.1.4, 3.1.3

passivos contingentes, 3.1.3

perdas nos países em desenvolvimento, 100n

produção e divulgação de dados fiscais, 171n

publicação das previsões macroeconômicas, 4.3.3

reservas cambiais, 3.1.5

responsabilidades dos, 1.1.4

Belarus

compilação mensal de dados sobre a classificação econômica, 124n

Brasil

atividades do banco central, 31n

atividades parafiscais das empresas públicas, 35n

códigos de ética e de conduta dos servidores públicos, 145n

declaração de renúncias fiscais, Boxe 16

leis de responsabilidade fiscal, 58n, Boxe 9

quadro orçamentário de médio prazo, 59n

Bulgária

prazo concedido ao legislativo para a análise do orçamento, 56n

regras fiscais independentes, Boxe 9

tempestividade na apresentação das contas definitivas ao legislativo, 79n

C

Calendários antecipados de divulgação

momento de publicação, 3.3.2

Calendários do orçamento, 2.1.1

Canadá

base para as projeções fiscais, 169n

cobertura da documentação do orçamento, 81n

códigos de ética e de conduta dos servidores públicos, 145n

etapa de consultas pré-orçamento, 55n

parcerias público-privadas, 46n

Charter of Budget Honesty, 3.1.7, Boxe 23

Chile

atividades para-fiscais das empresas públicas, 35n

documentação do orçamento, 85n

inclusão de capítulos sobre os passivos contingentes no Relatório sobre as Finanças

Públicas, 105n

parcerias público-privadas, 46n, Boxe 5

previsões macroeconômicas, 168n

publicação de informações e bancos de dados completos referentes ao setor público pela

Direção do Orçamento, 84n

quadro orçamentário de médio prazo, 59n

regras fiscais independentes, Boxe 9

Chipre

prazo concedido ao legislativo para a análise do orçamento, 56n

Classificação das Funções do Governo, 3.2.2

Code for Fiscal Stability, 3.1.7, Boxe 23

Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal

acréscimo de novas práticas, 20–21

antecedentes, 1–5, Boxe 1

Código revisto, 12–14

cumprimento pelos países membros, 3

foco no governo central, 24

introdução do, 1

mudanças no, 15–21

pilares do, 15–19

relevância do, 3

Código de Boas Práticas para a Transparência nas Políticas Monetária e Financeira

atividades do banco central, 1.1.4

setor bancário, 1.1.5

Código de Conduta dos Servidores Públicos Internacionais, 4.2.1

- Código, O. *Ver Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal*
- Códigos de conduta, 4.2.1
- Coerência dos dados, 4.1.3
- COFOG. *Ver Classificação das Funções do Governo*
- Colômbia
- distribuição de recursos, 24n
 - prazo concedido ao legislativo para a análise do orçamento, 56n
- Comissão das Nações Unidas para o Direito Comercial Internacional
- Model Law on Procurement of Goods, Construction, and Services*, 4.2.3
- Comitê de Supervisão Bancária da Basiléia
- Programa de Avaliação do Setor Financeiro, 39n
- Comunidade de Estados Independentes
- módulo fiscal do ROSC e, 11
- Conciliação das contas bancárias, 2.2.1
- Conflitos de interesse
- fornecimento de serviços comerciais pelo setor do governo geral, 1.1.4
- Contabilidade geracional
- finanças públicas no longo prazo, 3.1.7
 - horizonte de 30 anos para a, 118n
- Contabilidade pelo regime de caixa
- descrição, 2.2.1, Boxe 14
 - fontes de receitas, 3.1.4
 - passivos contingentes, 3.1.3
- Contabilidade pelo regime de competência de exercícios
- balanços do governo e, 3.1.5
 - descrição, 2.2.1, Boxe 14
 - fontes de receitas, 3.1.4
 - relatórios fiscais, 3.2.3
- Contas definitivas
- auditoria das, 2.2.4, 3.1.1, Tabela 1
 - conciliação com as dotações orçamentárias, 4.1.3
 - utilização dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos nas, 4.1.2
- Contraloría General*. *Ver* Entidades fiscalizadoras superiores
- Contratos. *Ver* Regulamentos sobre compras públicas
- Cour des Comptes*. *Ver* Entidades fiscalizadoras superiores
- Croácia
- prazo concedido ao legislativo para a análise do orçamento, 56n

D

- Dados fiscais históricos, 4.1.3
- Declaração da Organização Mundial das Alfândegas (Conselho de Cooperação Aduaneira)*, Arusha, descrição, Boxe 1
- diretrizes sobre a integridade da administração alfandegária, 1.2.2
- Declaração de Arusha. *Ver* *Declaração da Organização Mundial das Alfândegas (Conselho de Cooperação Aduaneira)*, Arusha

Declaração de Lima de Diretrizes sobre as Linhas Básicas da Auditoria, 4.3.1, 4.3.2, 31,
Boxe 29

Definição clara de funções e responsabilidades

acordos contratuais, 1.2.4

comentários públicos sobre mudanças legislativas ou regulamentares, 1.2.3

descrição e mudanças nas práticas básicas, 16

empresas nacionais de recursos naturais, 1.1.4

estrutura e funções do governo, 1.1.1

funções dos poderes executivo, legislativo e judiciário, 1.1.2

gestão dos ativos e passivos do governo, 1.2.5

participação direta, 1.1.5

participação do governo no setor privado, 1.1.5

quadro de gestão fiscal, 1.2

quadro-síntese dos princípios e requisitos básicos, Apêndice

relações entre o governo e as empresas públicas, 1.1.4

requisitos básicos, 1.1, 1.2

responsabilidades dos diferentes níveis de governo, 1.1.3

Demonstrativo de Passivos Contingentes, Boxe 17

Direitos dos contribuintes, 4.2.6

Dívida

acesso público à informação sobre, 3.1.5

balanços dos governos, 3.1.5, Boxe 22

conciliação entre as transações de dívida e as contas operacionais, 3.2.3

discriminação da, 3.1.5

dívida indexada, 3.1.5, 109n

Dívida indexada, 3.1.5, 109n

Doações

fonte de receitas, 3.1.4, Tabela 2

tratamento “abaixo da linha”, 3.2.3

tratamento “acima da linha”, 3.2.3

tratamento segundo o *GFSM 2001*, 3.2.3

Documentação de apoio ao orçamento, 3.1.1, Tabela 1

Documentação do orçamento

categorias da, 3.1.1

cobertura da, 3.1.1

documento de referência contendo uma análise das diferenças entre as previsões e as informações pertinentes sobre os resultados, 4.1.3

quadro de política macroeconômica e fiscal de médio prazo para a, 2.1.2, 2.1.5

resumo da, Tabela 1

DQAF. *Ver* Quadro de Avaliação da Qualidade dos Dados

E

EFS. *Ver* Entidades fiscalizadoras superiores

Egito

contratos de transparência no uso dos recursos naturais, 51n

EITI. *Ver* Iniciativa de Transparência nas Indústrias Extrativas

El Salvador

distinção entre o governo geral e o setor público, 20n

Emprego

delegação de poderes relacionados às condições de emprego, 4.2.2

princípios do mérito no emprego público, 4.2.2

Empresas nacionais de recursos naturais

atividades comerciais e não comerciais, 1.1.4

normas de governança corporativa, 1.1.4, Boxe 4

Empresas públicas

aplicação de normas de contabilidade internacionalmente reconhecidas, 1.1.4

atividades não comerciais em nome do governo, 1.1.4

atividades para fiscais, 1.1.4, 3.1.6

declaração de informações fiscais sobre, 3.1.6

relação entre o governo e as, 1.1.4

relatórios anuais, 1.1.4

requisitos de transparência, 1.1.4, 3.1.6

riscos relacionados à dívida das, 2.1.4

serviços não comerciais, 1.1.4

tipos de, 1.1.1

Empresas públicas financeiras

uso pelo setor do governo geral, 1.1.4

ENR. *Ver* Empresas nacionais de recursos naturais

Entidades fiscalizadoras superiores, 4.3, 4.3.2

Eslovênia

quadro orçamentário de médio prazo, 59n

Espanha

códigos de ética e de conduta dos servidores públicos, 145n

parcerias público-privadas, 46n

Estados Unidos

Analytical Perspectives, 3.1.7, 117n, Boxe 23

balanços patrimoniais do governo, Boxe 22

códigos de ética e de conduta dos servidores públicos, 145n

confiança nas forças do mercado para disciplinar as finanças dos níveis inferiores de governo, 115n

custo estimado imposto aos governos estaduais e locais pelas propostas de legislação federal, 64n

declaração de dados pelo regime de competência fora do processo orçamentário, 83n

declaração de renúncias fiscais, Boxe 16

divulgação das principais hipóteses macroeconômicas, 170n

Federal Financial Accounting Standards, 136n, 137n

leis de liberdade de informação, 130n

Sistema de Planejamento, Programação e Elaboração do Orçamento, 68n

Eurostat

decisão sobre parcerias público-privadas, 1.2.4

projeções demográficas, 3.1.7

F

Federação Internacional de Contadores

elaboração do Código e do Manual e a, 26

International Public Sector Accounting Standards Board, 4.1.2, Boxe 14

Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting, Boxe 14

Finlândia

parcerias público-privadas, 46n

Fontes de receitas. *Ver também fontes específicas de receitas*

acordos de partilha de produção, 1.2.1

apresentação no orçamento anual, 3.1.4

classificação da receita (*GFSM 2001*), Tabela 2

classificação das, 3.1.4

Fórmulas de financiamento, Boxe 12

França

atividades parafiscais das empresas públicas, 35n

cobertura da documentação do orçamento, 81n

distinção entre gastos relativos às políticas existentes e “rubricas de despesa que refletem novas políticas” 63n

função dos relatórios financeiros, 83n

FSAP. *Ver* Programa de Avaliação do Setor Financeiro

Funções e responsabilidades. *Ver* Definição clara de funções e responsabilidades

Fundos de pensão

declaração de dados sobre, 3.1.5, 3.1.7

Fundos extra-orçamentários

descrição, 1.1.1

direcionamento dos impostos vinculados para, 73n

incorporação de antigos fundos extra-orçamentários no orçamento anual como fundos especiais, 75n

Fundos para contingências

abusos dos, 2.2.3

G

GAAP. *Ver* Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos

Garantias

acesso público à informação sobre, 3.1.5

apoio ao setor privado e a outros níveis de governo, 112n

como passivos contingentes, 3.1.5

declaração de dados sobre, Boxe 17

Garantias de integridade

acessibilidade da regulamentação das compras públicas, 4.2.3

apresentação e publicação dos relatórios de auditoria, 4.3.2

auditoria interna das atividades e finanças do governo, 4.2.5

avaliação independente das previsões e hipóteses fiscais, 4.3.3

coerência histórica, 4.1.3

coerência interna dos dados, 4.1.3

compra e venda de ativos públicos, 4.2.4

- conciliação entre os dados constantes dos relatórios fiscais e outros dados, 4.1.3
- descrição e mudanças nas práticas básicas, 19
- documentação sobre os procedimentos e as condições de emprego no setor público, 4.2.2
- exame externo das informações fiscais, 4.3
- inclusão, nas previsões e atualizações do orçamento, de todas as informações disponíveis no momento da apresentação, 4.1.1
- independência da administração nacional da receita, 4.2.6
- normas de qualidade dos dados, 4.1
- normas éticas para o comportamento dos servidores públicos, 4.2.1
- Quadro de Avaliação da Qualidade dos Dados, 4.1.3
- quadro-síntese dos princípios e requisitos básicos, Apêndice
- requisitos básicos, 4.1, 4.2, 4.3
- supervisão e salvaguardas internas, 4.2
- utilização dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos nos orçamentos anuais e nas contas definitivas, 4.1.2
- verificação dos dados, 4.3.4
- Gastos militares
 - auditoria e, 4.3.2
 - registro e declaração de dados, 3.2.2
- GDDS. *Ver* Sistema Geral de Divulgação de Dados
- Gestão da dívida
 - autoridade sobre a, 1.2.5
 - legislação sobre a dívida pública, 1.2.5
 - responsabilidades da unidade de gestão da dívida, 1.2.5
 - regulamentos secundários, 1.2.5
- Gestão dos ativos
 - estoques de ativos físicos, 1.2.5
 - estratégia para a, 1.2.5
- GFSM 2001. Ver Government Finance Statistics Manual*
- Government Finance Statistics Manual*
 - classificação da receita, Tabela 2
 - classificação econômica das despesas e receitas, 3.2.2
 - compatibilidade entre os sistemas de classificação de dados e o, 3.2.2
 - declaração de dados da dívida, 3.1.5
 - declaração de dados sobre doações como receitas, 3.1.4, Tabela 2
 - definição de “governo”, 1.1.1
 - diretrizes sobre as parcerias público-privadas, 1.2.4
 - diretrizes sobre doações, 3.2.3
 - diretrizes sobre o saldo global, 3.2.3
 - documentação do orçamento, Tabela 1
 - normas de contabilidade, Boxe 14
 - registro dos relatórios fiscais pelo regime de competência, 3.2.3
 - tratamento dos planos de pensão públicos sem financiamento previsto, 3.1.5
- Governo central. *Ver também* Setor do governo geral
 - declaração de dados da dívida, 3.1.5
 - transparência fiscal e padrões de divulgação de dados, Boxe 25

Governos infranacionais

- atividades extra-orçamentárias, 3.1.6
- comunicação da posição fiscal dos, 3.1.6
- necessidades de recursos e responsabilidade pelas despesas, 2.1.3
- relatórios baseados nas contas nacionais, 114n

Grécia

- códigos de ética e de conduta dos servidores públicos, 145n
- estimativa dos órgãos de previdência e saúde como porcentagem das despesas do governo geral, 82n
- parcerias público-privadas, 46n

Guia do cidadão sobre o orçamento, 3.2.1

Guia para a Transparência da Receita dos Recursos Naturais

- contratos de desenvolvimento de recursos naturais, 1.2.4
- descrição, 5
- recomendações sobre a declaração de dados sobre os recursos naturais, 3.1.5
- transparência fiscal, 1.2.1

Guia, O. *Ver Guia para a Transparência da Receita dos Recursos Naturais**Guidelines on Best Practice for the Audit of Privatizations*, 4.2.4

H

Honduras

- atividades parafiscais das empresas públicas, 35n
- distinção entre o governo geral e o setor público, 20n

Hong Kong, RAE de

- documentação do orçamento anual, 57n
- quadro orçamentário de médio prazo, 59n

Hungria

- iniciativa “bolsos de vidro”, 149n
- parcerias público-privadas, 46n

I

Impostos vinculados, 1.2.2, 73n

Incentivos ao desempenho do orçamento, Boxe 12

Índia

- relatórios de auditoria ao parlamento, 161n
- revisão dos relatórios da controladoria e auditoria geral, 163n

Indonésia

- prazo concedido ao legislativo para a análise do orçamento, 56n

Iniciativa de Transparência nas Indústrias Extrativas

- descrição, 4, Boxe 1

Iniciativa do Orçamento Aberto

- descrição, 4, Boxe 1

Iniciativa sobre Normas e Códigos

- Código revisto e, 12

Instituições sem fins lucrativos. *Ver Instituições sem fins lucrativos não mercantis*

Instituições sem fins lucrativos não mercantis

- atividades das, 1.1.1
 - como entidades do governo geral, Boxe 2
 - Instituto de Auditores Internos
 - normas de auditoria interna, 4.2.5
 - Integridade. *Ver* Garantias de integridade
 - Integridade dos dados
 - independência institucional para a verificação dos dados, 4.3.4
 - International Accounting Standards Board
 - elaboração do Código e do Manual e o, 26
 - International Public Sector Accounting Standards Board, Boxe 14
 - Internet
 - acesso público à informação e, 3.3.1
 - INTOSAI. *Ver* Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores
 - INTOSAI Code of Ethics for Auditors in the Public Sector*, 4.2.1
 - IPSASB. *Ver* International Public Sector Accounting Standards Board
 - Irã
 - Corte Suprema de Auditoria, 160n
 - Irlanda
 - parcerias público-privadas, 46n
 - ISFL. *Ver* Instituições sem fins lucrativos não mercantis
 - Itália
 - códigos de ética e de conduta dos servidores públicos, 145n
 - parcerias público-privadas, 46n
- J
- Japão
 - parcerias público-privadas, 46n
- L
- Legislação orçamentária
 - abusos mais freqüentes da, 2.2.3
 - quadro para a, 1.2.1
 - Lei de Responsabilidade Fiscal*, 3.1.7, Boxe 23
 - Leis de liberdade de informação, 3.3.1, Boxe 24
 - Leis de responsabilidade fiscal, 2.1.2, Boxe 9
 - Letônia
 - incorporação de antigos fundos extra-orçamentários no orçamento anual como fundos especiais, 75n
 - LLI. *Ver* Leis de liberdade de informação
 - “Long-Term Sustainability of Public Finances in the European Union”, 3.1.7
 - LRF. *Ver* Leis de responsabilidade fiscal
- M
- Manual de Transparência Fiscal*
 - foco dos capítulos, 28–31
 - função do, 22–25

- melhores práticas complementares, 25
- modificações no, 26–31
- publicação da primeira versão, 1
- público-alvo, 23
- “requisitos básicos” da transparência fiscal, 25
- Manual, O. *Ver Manual de Transparência Fiscal*
- Melhores Práticas de Transparência Orçamentária*, 2.1, 4, Boxe 1
- México
 - parcerias público-privadas, 46n
- Moçambique
 - quadro institucional para as relações intergovernamentais, 24n
- Model Law on Procurement of Goods, Construction, and Services*, 4.2.3
- Modelo comprador-fornecedor do orçamento de desempenho, Boxe 12
- Módulo de transparência fiscal dos Relatórios Sobre a Observância de Normas e Códigos.
 - Ver* Módulo fiscal do ROSC
- Módulo fiscal do ROSC
 - caráter voluntário do, 7
 - Código revisto e, 12–14
 - formato dos, 8
 - propósito do, 6
 - publicação no *website* do FMI, 9
 - reavaliação do, 9
 - segundo a região e o nível de desenvolvimento econômico, 11
- Moldávia
 - atividades do banco central, 31n
 - declaração dos objetivos da política fiscal, 57n
 - incorporação de antigos fundos extra-orçamentários no orçamento anual como fundos especiais, 75n
 - quadro orçamentário de médio prazo, 59n
 - regras fiscais independentes, Boxe 9
 - tempestividade na apresentação das contas definitivas ao legislativo, 79n
- Mongólia
 - atividades do banco central, 31n
- N
- Nigéria
 - fórmulas de participação nas receitas, 25n
- Normas éticas para o comportamento dos servidores públicos, 4.2.1
- Normas Internacionais de Contabilidade Financeira, 2.2.1
- Noruega
 - gestão dos ativos, 53n
 - Government Pension Fund–Global*, 2.1.5
 - publicação de previsões macroeconômicas pelo Banco da Noruega, 165n
- Nova Zelândia
 - códigos de ética e de conduta dos servidores públicos, 145n
 - função dos relatórios financeiros, 83n

Lei de Responsabilidade Fiscal, 3.1.7, 137n, Boxe 23
 uso dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, 136n

O

Objetivos do programa do orçamento

comunicação anual dos, 3.2.4

Observatory on Ethics Codes of Conduct in OECD Countries, 4.2.1

OCDE. *Ver* Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OMA. *Ver* Organização Mundial das Alfândegas

ONU. *Ver também* Sistema de Contas Nacionais

Classificação das Funções do Governo, 3.2.2

Código de Conduta dos Servidores Públicos Internacionais, 4.2.1

elaboração do Código e do Manual e a, 26

Princípios Fundamentais das Estatísticas Oficiais, 4.1.3, 4.3.4, Boxe 30

Operações de saneamento ambiental, 3.1.5

Orçamentação por rubrica, 2.1.4

Orçamento base zero, Boxe 12

Orçamento de desempenho

descrição e modelos de, 2.1.4, Boxe 12

Orçamento por resultados

descrição e modelos de, 2.1.4, Boxe 12

Orçamento-programa, Boxe 12

Orçamentos anuais. *Ver também* Abertura dos processos orçamentários

apresentação ao legislativo, 2.1.1, 2.2.2, 3.1.1, Tabela 1

utilização dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos nos, 4.1.2

Orçamentos complementares

apresentação ao legislativo, 2.2.3

Orçamentos. *Ver* Abertura dos processos orçamentários; Acesso público à informação

Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores

Declaração de Lima sobre as Diretrizes das Linhas Básicas da Auditoria, 4.3.1, 4.3.2, 31,
 Boxe 29

diretrizes sobre as normas de controles internos, 31

elaboração do Código e do Manual e a, 26

Guidelines on Best Practice for the Audit of Privatizations, 4.2.4

INTOSAI Code of Ethics for Auditors in the Public Sector, 4.2.1

normas para auditoria externa, 4.3.1

objetivos dos sistemas de controles internos, 4.2.5, Boxe 28

Organização Mundial das Alfândegas

Declaração da Organização Mundial das Alfândegas (Conselho de Cooperação Aduaneira)
Arusha, 1.1.2, Boxe 1

Organização Mundial do Comércio

elaboração do Código e do Manual e a, 26

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

características dos regulamentos transparentes, Boxe 4

declaração de dados sobre as finanças públicas no longo prazo, 3.1.7

declarações de responsabilidade pelos relatórios fiscais, 164n

- diretrizes de declaração de dados sobre ativos financeiros, 3.1.5
 - diretrizes sobre renúncia fiscal, 3.1.3
 - elaboração do Código e do Manual e a, 26
 - Melhores Práticas de Transparência Orçamentária, As* 2.1, 2.2.2, 3.1.5, 4, Boxe 1
 - obrigações previdenciárias, 3.1.5
 - Observatory on Ethics Codes of Conduct in OECD Countries*, 4.2.1
 - Principles for Managing Ethics in the Public Sector, 4.2.1
 - Órgãos nacionais de auditoria, 4.3, 4.3.2
- P
- Pacto de Estabilidade e Crescimento*, 2.1.2
 - Padrão Especial para Divulgação de Dados
 - calendários antecipados de divulgação, 3.3.2
 - declaração de dados da dívida, 3.1.5
 - dimensões pertinentes para a transparência fiscal, Boxe 25
 - diretrizes sobre a tempestividade dos dados, 3.3.1
 - padrões de integridade de dados, 4.3.4
 - Quadro de Avaliação da Qualidade dos Dados e, 4.1.3
 - Países avançados. *Ver também países específicos*
 - delegação de poderes referentes às condições de emprego, 4.2.2
 - orçamentação e contabilização voltadas para resultados (ou desempenho), 2.1.4, Boxe 12
 - pagamentos em atraso e, 2.2.1
 - parcerias público-privadas, 46n
 - sustentabilidade fiscal, 3.1.7
 - Países Baixos
 - confiabilidade dos dados do orçamento, 134n
 - identificação do custo fiscal de novas iniciativas de políticas, 63n
 - orçamento-programa, 70n
 - parcerias público-privadas, 46n
 - quadro orçamentário de médio prazo, 59n
 - tempestividade na apresentação das contas definitivas ao legislativo, 79n
 - Países de mercados emergentes. *Ver também países específicos*
 - módulo fiscal do ROSC e, 11
 - Países em desenvolvimento. *Ver também países específicos*
 - delegação de poderes relacionados às condições de emprego, 4.2.2
 - legislação orçamentária, 1.2.1
 - perdas dos bancos centrais, 100n
 - quadros orçamentários de médio prazo e, 2.1.2
 - relação entre o orçamento interno e as despesas financiadas por recursos externos, 2.1.5
 - transações com financiamento externo, 2.2.1
 - Países em transição. *Ver também países específicos*
 - legislação orçamentária, 1.2.1
 - quadros orçamentários de médio prazo e, 2.1.2
 - Pagamentos em atraso, 2.2.1, Boxe 15. 2.2.3
 - Paquistão
 - responsabilidades pelas previsões fiscais, 162n

- Parcerias público-privadas
 - contabilização das, 1.2.4
 - descrição, 1.2.4
 - diretrizes do *GFSM 2001*, 1.2.4
 - do tipo Construção-Operação-Transferência, 1.2.4
 - garantias e, 3.1.5
 - no Chile, Boxe 5
 - riscos assumidos pelo setor privado e, 1.2.4
- Parcerias público-privadas do tipo Construção-Operação-Transferência, 1.2.4
- Participação direta
 - projetos de recursos naturais, 1.1.5
- Passivos
 - contingentes, 2.1.4, 3.1.3, Boxe 11, Boxe 18
 - Demonstrativo de Passivos Contingentes*, Boxe 17
 - explícitos, 2.1.4, Boxe 11
 - implícitos, 2.1.4, Boxe 11
 - não geradores de dívida, 3.1.5
- Passivos contingentes
 - acesso público à informação sobre, 3.1.3
 - avaliação, Boxe 18
 - declarações de riscos fiscais, Boxe 21
 - Demonstrativo de Passivos Contingentes*, Boxe 17
 - dos bancos centrais, 3.1.3
 - garantias, 3.1.5
 - riscos fiscais e, 2.1.4, Boxe 11
 - tratamento no balanço patrimonial, Boxe 18
- Passivos explícitos, 2.1.4, Boxe 11
- Passivos implícitos, 2.1.4, Boxe 11
- Passivos não geradores de dívida
 - declaração de dados sobre, 3.1.5
- PEFA. *Ver* Public Expenditure and Financial Accountability
- Peru
 - Lei de Responsabilidade Fiscal e Transparência, 26n
- Planos de pensão com benefícios definidos
 - declaração de dados sobre, 3.1.5
- Planos de pensão com contribuições definidas
 - declaração de dados sobre, 3.1.5
- Poder executivo
 - função do, 1.1.2
- Poder judiciário
 - função do, 1.1.2
- Poder legislativo
 - função do, 1.1.2
- Polônia
 - códigos de ética e de conduta dos servidores públicos, 145n
 - parcerias público-privadas, 46n

PPP. *Ver* Parcerias público-privadas

Previsão das receitas

elementos da, Boxe 7

Previsões e hipóteses macroeconômica. *Ver também* Quadro de política macroeconômica e fiscal de médio prazo para o orçamento

publicação das, 4.3.3

Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos

uso nos orçamentos anuais e contas definitivas, 4.1.2

Princípios de Governança Corporativa da OCDE

Princípio V sobre divulgação e transparência, 1.1.4, Boxe 3

Princípios do mérito no emprego público, 4.2.2, 147n

Princípios Fundamentais da Basileia para a Supervisão Bancária Eficaz

quadro de regulamentação bancária, 1.1.5

Princípios Fundamentais das Estatísticas Oficiais

padrões de integridade de dados, 4.3.4, Boxe 30

Quadro de Avaliação da Qualidade dos Dados e, 4.1.3

Procedimentos de execução, monitoramento e declaração de dados do orçamento, 2.2

Programa de Avaliação do Setor Financeiro, 39n

Programas de seguro social

declaração de dados sobre, 3.1.5

PSIA. *Ver* Análise do Impacto Social e sobre a Pobreza

Public Expenditure and Financial Accountability

descrição, 4

Q

QFMP. *Ver* Quadros fiscais de médio prazo

QOMP. *Ver* Quadros orçamentários de médio prazo

Quadro de Avaliação da Qualidade dos Dados

descrição, 4.1.3

resumo do, Boxe 26

Quadro de gestão fiscal

administração da receita, 1.2.2

arrecadação de receitas, 1.2.2

base legal explícita da arrecadação, 1.2.1

leis, regulamentos e procedimentos administrativos abrangentes, 1.2.1

recursos judiciais contra imposições tributárias e regulatórias, 1.2.2

regime fiscal relativo aos setores de recursos naturais, 1.2.1

requisitos básicos, 1.2

uso de fundos e recursos públicos, 1.2.1

Quadro de política macroeconômica e fiscal de médio prazo para o orçamento. *Ver também*

Previsões e hipóteses macroeconômicas

documentação do orçamento, 2.1.2, 2.1.5

“metas” otimistas 2.1.2

orçamentos realistas, 2.1.2

quadros fiscais de médio prazo, 2.1.2

quadros orçamentários de médio prazo, 2.1.2, Boxe 8

regras fiscais, leis de responsabilidade fiscal e leis de transparência fiscal, 2.1.2, Boxe 9
 Quadros fiscais de médio prazo, 2.1.2
 Quadros orçamentários de médio prazo
 descrição, 2.1.2
 principais características, Boxe 8
 Questões tributárias
 abertura dos processos de cobrança de impostos, 4.2.6
 acessibilidade e compreensibilidade da legislação tributária, 1.2.2
 acordos de partilha de produção, 1.2.4
 administração da receita, 1.2.2
 arrecadação de receitas aduaneiras e não tributárias, 1.2.1
 arrecadação de receitas tributárias e não tributárias, 1.2.2
 auditoria interna para garantir a responsabilidade financeira dos funcionários e sistemas de
 arrecadação de impostos, 1.2.2
 base legal explícita da arrecadação, 1.2.1
 cobrança de impostos sobre as empresas privadas e pessoas físicas, 1.1.5
 comportamento de elisão fiscal, 1.2.3
 critérios para a aplicação administrativa da legislação tributária, 1.2.2
 definição de “imposto”, 40n
 direitos e proteções dos contribuintes, 1.2.1
 fonte de receitas, 3.1.4, Tabela 2
 impostos vinculados, 1.2.2
 monitoramento das repartições locais, 1.2.2
 poderes e limitações da administração tributária, 1.2.1
 recursos contra obrigações tributárias e não tributárias, 1.2.2
 registro de valores líquidos, 1.2.2
 sistemas computadorizados para a troca de informações entre as administrações da
 receita, 1.2.2
 tecnologia da informação e, 1.2.2

R

Razão dívida-PIB

sustentabilidade fiscal e, 2.1.4

Receitas aduaneiras

aplicação administrativa das leis, 1.2.2

base jurídica para a arrecadação de, 1.2.1

Declaração da Organização Mundial das Alfândegas (Conselho de Cooperação Aduaneira)

Arusha, 1.2.2, Boxe 1

Receitas dos recursos naturais

distribuição das, 1.1.3

orçamentação e as, 2.2.1

regime fiscal relativo aos setores de recursos naturais, 1.2.1

Receitas não tributárias

base jurídica para a arrecadação de, 1.2.1

Receitas vinculadas, 2.1.5

Recomendações de Política sobre a Reforma Regulatória, da OCDE

- regulamentação do setor privado não bancário, 1.1.5
- Recursos naturais. *Ver também* Receitas dos recursos naturais; *recursos naturais específicos*
 - acesso público à informação sobre, 3.1.5
 - apresentação individualizada nos orçamentos, 3.1.4
 - autoridade sobre o acervo de recursos naturais e endividamento relacionado aos recursos naturais, Boxe 6
 - clareza dos procedimentos de licenciamento, 1.2.4
 - contratos de desenvolvimento de recursos naturais, 1.2.4
 - estimativa do valor dos, 3.1.5
 - participação direta em projetos, 1.1.5
 - propriedade legal dos, 1.2.1
 - quadros de médio prazo para os países ricos em recursos naturais, 2.1.2
- Regime de caixa modificado, 2.2.1
- Regime de competência modificado, 2.2.1, Boxe 22
- Regras fiscais
 - quadro de política macroeconômica e fiscal de médio prazo para o orçamento e, 2.1.2, Boxe 9
- Regras fiscais independentes, Boxe 9
- Regras fiscais numéricas, 2.1.2, Boxe 9
- Regras fiscais procedimentais, Boxe 9
- Regulamentação das compras públicas
 - acessibilidade da, 4.2.3
- Reino Unido
 - acesso público ao modelo macroeconômico, 168n
 - Code for Fiscal Stability*, 3.1.7, Boxe 23
 - códigos de ética e de conduta dos servidores públicos, 145n
 - comunicação das medidas orçamentárias, 63n
 - contas geracionais, 118n
 - leis de responsabilidade fiscal, Boxe 9
 - operações das empresas públicas não financeiras, 35n
 - parcerias público-privadas, 46n
 - regime de competência modificado, 129n
 - uso dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, 136n
- Relatórios financeiros
 - descrição, Tabela 1
- Relatórios orçamentários periódicos
 - acesso público à informação sobre, 3.1.1, Tabela 1
 - declaração de dados sobre garantias, Boxe 17
- Relatórios sobre a Observância de Normas e Códigos. *Ver* Módulo fiscal do ROSC
- Renúncias fiscais
 - acesso público à informação sobre, 3.1.3
 - declaração de dados sobre, Boxe 16
- República da Coréia
 - base jurídica da tributação, 41n
 - códigos de ética e de conduta dos servidores públicos, 145n
- República Tcheca
 - parcerias público-privadas, 46n

passivos contingentes na forma de garantias, 92n

Riscos fiscais

acesso público à informação sobre, 3.1, 3.1.3

declaração de, Boxe 21

documentação do orçamento, 3.1.3

orçamentos e, 2.1.4

ROSC. *Ver* Módulo fiscal do ROSC

S

Saldo global

conciliação com os dados de financiamento, 4.1.3

setor do governo geral, 3.2.3

SCN 1993. *Ver Sistema de Contas Nacionais*

SCN. *Ver Sistema de Contas Nacionais*

SDDS. *Ver Padrão Especial para Divulgação de Dados*

SEC. *Ver Sistema Europeu de Contas*

Serviço da dívida

declaração segundo o Padrão Especial para Divulgação de Dados, 3.1.5

Serviços não mercantis

produção e, 1.1.1, 17n

Setor bancário. *Ver também* Bancos centrais

participação do governo no, 1.1.5

Setor de gás natural

acordos de partilha de produção, 1.2.4

Setor do governo geral. *Ver também* Governo central

abertura dos processos orçamentários, 2.1

abrangência do, 1.1

acordos contratuais com entidades públicas ou privadas, 1.2.4

atividades fiscais dos níveis inferiores de governo, 1.1.3

atividades parafiscais e, 1.1.4

auditoria interna das atividades e finanças do governo, 4.2.5, Boxe 28

compromisso legal de publicação tempestiva das informações fiscais, 3.3.1

declaração de dados sobre as finanças públicas no longo prazo, 3.1.7

definição de “função”, 1.1.1

definição dos limites do, 1.1.1

definições do, 1.1.1

descentralização, 1.1.3

distribuição das receitas dos recursos naturais, 1.1.3

empresas nacionais de recursos naturais, 1.1.4

empresas públicas financeiras, 1.1.4

estrutura e funções do, 1.1.1

fórmulas de participação nas receitas, 1.1.3

função dos poderes executivo, legislativo e judiciário, 1.1.2

fundos extra-orçamentários, 1.1.1

gestão da dívida, 1.2.5

gestão dos ativos e passivos, 1.2.5

- instituições sem fins lucrativos não mercantis, 1.1.1
- parcerias público-privadas, 1.2.4
- participação direta, 1.1.5
- participação no setor bancário, 1.1.5
- participação no setor privado, 1.1.5
- passivos, 3.1.5
- prestação de serviços comerciais, 1.1.4
- publicação de informações fiscais sobre, 3.1.6
- regime fiscal aplicável aos setores de recursos naturais, 1.2.1
- relações entre o governo e as empresas públicas, 1.1.4
- relatórios orçamentários trimestrais ou semestrais, 3.1.6
- responsabilidades do banco central, 1.1.4
- responsabilidades dos diferentes níveis do, 1.1.3
- saldo global do, 3.2.3
- separação de funções entre atividades comerciais e monetárias, 1.1.1
- serviços não mercantis, 1.1.1, 17n
- transferências intergovernamentais, 1.1.3
- transparência fiscal e padrões de divulgação de dados, Boxe 25
- Setor do governo. *Ver* Governo central; Setor do governo geral
- Setor petrolífero
 - acordos de partilha de produção, 1.2.1, 1.2.4
 - cost oil*, 1.2.4
 - profit oil*, 1.2.4
 - subsídios aos combustíveis concedidos pela SOCAR no Azerbaijão, 27n
- Setor privado. *Ver também* setor público
 - acordos contratuais entre o governo e, 1.2.4
 - atividades parafiscais, 3.1.3
 - participação do governo no, 1.1.5
 - questões tributárias, 1.1.5
 - regulamentação do setor privado não bancário, 1.1.5
 - riscos incorridos relativamente às parcerias público-privadas, 1.2.4
- Setor público. *Ver também* Setor privado
 - acordos contratuais entre o governo e, 1.2.4
 - descrição, 1.1.1
 - diagrama, Figura 1
 - transparência fiscal e padrões de divulgação de dados, Boxe 25
- Sistema de Contas Nacionais*
 - definição de “governo”, 1.1.1
- Sistema Europeu de Contas*
 - definição dos limites do setor do governo geral, 1.1.1
- Sistema Geral de Divulgação de Dados
 - calendários antecipados de divulgação, 3.3.2
 - dimensões pertinentes para a transparência fiscal, Boxe 25
 - diretrizes sobre a tempestividade dos dados, 3.3.1
 - finalidade do, 4.1.3
 - padrões de integridade de dados, 4.3.4

periodicidade e tempestividade dos relatórios fiscais ao público, 2.2.2

Quadro de Avaliação da Qualidade dos Dados e, 4.1.3

Sistemas contábeis. *Ver também sistemas específicos*

conciliação entre as transações da dívida e as contas operacionais, 3.2.3

registros da ajuda em bens e serviços, 2.2.1

transparência fiscal e normas internacionais de contabilidade para o setor público na elaboração de relatórios financeiros e fiscais, Boxe 14

utilização dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos nos orçamentos anuais e nas contas definitivas, 4.1.2

Suécia

atividades para-fiscais do banco central, 30n

leis de liberdade de informação, 130n

publicação das previsões macroeconômicas pelo Swedish Riksbank, 165n

Swedish Riksbank

publicação das previsões macroeconômicas, 165n

T

Tailândia

leis de liberdade de informação, 130n

Tecnologia da informação

função na eliminação de oportunidades para a tomada de medidas discricionárias, 1.2.2

sistemas computadorizados para a troca de informações entre as administrações da receita, 1.2.2

Transparência fiscal. *Ver também Manual de Transparência Fiscal*

atividades extra-orçamentárias, Boxe 13

avaliação independente das previsões e hipóteses fiscais, 4.3.3

dimensões do SDDS e GDDS pertinentes para a, Boxe 25

escrutínio externo das informações fiscais, 4.3

importância da, 24

iniciativas de transparência, 4, Boxe 1

objetivos originais, 2

pontos fortes e vulnerabilidades, 10–11

receitas dos recursos naturais, 5

“requisitos básicos” da, 25

Tratado de Maastricht, 2.1.2, Boxe 9

U

UNCITRAL. *Ver* Comissão das Nações Unidas para o Direito Comercial Internacional

União Européia

elaboração do Código e do Manual e a, 26

“Long-Term Sustainability of Public Finances in the European Union”, 3.1.7

módulo fiscal do ROSC e, 11

Pacto de Estabilidade e Crescimento, 2.1.2

Tratado de Maastricht, 2.1.2, Boxe 9