

TRANSPARÊNCIA FISCAL ELETRÔNICA: UMA ANÁLISE DOS NÍVEIS DE TRANSPARÊNCIA APRESENTADOS NOS SITES DOS PODERES E ÓRGÃOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL DO BRASIL.

ELECTRONIC TAX TRANSPARENCY AN ANALYSIS OF THE LEVELS OF TRANSPARENCY PRESENTED IN THE SITES OF THE POWERS AND ORGANS OF THE STATES AND THE FEDERAL DISTRICT OF BRAZIL.

TRANSPARENCIA FISCAL ELECTRÓNICA: UN ANÁLISIS DE LOS NIVELES DE TRANSPARENCIA PRESENTADOS EN LOS SITIOS DE LOS PODERES Y ÓRGANOS DE LOS ESTADOS Y DE DISTRITO FEDERAL BRASIL.

JORGE JOSÉ BARROS DE SANTANA JUNIOR

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB)
jorgesantanajr@uol.com.br

JERONYMO JOSÉ LIBONATI

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP)
Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas,
Departamento de Ciências Contábeis
jeronymolibonati@yahoo.com.br

MARCO TULLIO DE CASTRO VASCONCELOS

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP)
Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas,
Departamento de Ciências Contábeis
mtullio@proplan.ufpe.br

VALMOR SLOMSKI

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP)
Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade,
Departamento de contabilidade e Atuária
valmor@usp.br

RESUMO

Este trabalho teve por objetivo analisar os níveis de transparência fiscal eletrônica observados nos *sites* dos Poderes/Órgãos dos estados e do Distrito Federal do Brasil e a sua associação com os seus respectivos indicadores econômico-sociais. Procedeu-se, inicialmente, a um estudo exploratório, por meio da aplicação de modelos de investigação fundamentados no art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal, sobre uma população de estudo, totalizando 207 *sites* relacionados aos 135 Poderes/Órgãos pesquisados. O levantamento dos dados evidenciou existir em todos os casos, em média, uma baixa aderência à integralidade das exigências legais de transparência fiscal eletrônica, dos quais se destacaram as Assembleias Legislativas e os Ministérios Públicos estaduais. Os resultados dos testes estatísticos demonstraram existir relação entre os níveis de transparência fiscal eletrônica dos Poderes/Órgãos analisados e os seus respectivos indicadores econômico-sociais selecionados, com exceção dos Ministérios Públicos estaduais, cuja associação não foi encontrada em nenhuma das situações examinadas. Tal relação, se por um lado, pode explicar as diferenças de níveis de transparência, por outro lado, não justifica o baixo grau de aderência às exigências legais e evidencia realidades incompatíveis com o desenvolvimento econômico-social local.

Palavras-chave: Transparência; Responsabilidade Fiscal; Evidenciação; Internet.

ABSTRACT

This paper had the purpose of analyzing the levels of electronic tax transparency observed on the sites of the Power/Organs of the State Governments and of the Federal District of Brazil and in association with their respective social and economic indicators. Firstly, an explanatory study was done through the application of research models founded on article 48 of the Law of Tax Responsibility, on a study population which totaled 207 sites related to the 135 Powers/Organs researched. The gathering of data showed the existence in all cases, on average, of a low adherence to the whole of the legal demands of electronic tax transparency, regarding which the Legislative Assemblies and State Prosecutor's Offices may be highlighted. The results of the statistical test showed the existence of a relation between the levels of electronic tax transparency of the Powers/Organs analyzed and their respective social and economic indicators chosen, with the exception of the state Prosecutor's Offices whose association was not found in any of the examined situations. Such a relation, if on the one hand may explain the differences of transparency levels, on the other hand does not justify the low level of adherence to the legal requirements and gives evidence of realities incompatible with the local social and economical development

Keywords: Transparency; Tax Responsibility; Producing Evidence; Internet.

RESUMEN

Este trabajo tuvo por objetivo analizar los niveles de transparencia fiscal electrónica observados en los sitios de los Poderes/Órganos de los Estados y de Distrito Federal Brasil y su asociación con sus respectivos indicadores económico-sociales. Se procedió, inicialmente, a un estudio exploratorio, a través de la aplicación de modelos de averiguación fundamentados en el art. 48 de la Ley de Responsabilidad Fiscal, sobre una población de estudio que totalizó 207 sitios, relacionados a los 135 Poderes/Órganos investigados. El levantamiento de los datos evidenció existir en todos los casos, en media, una baja adherencia a la integralidad de las exigencias legales de transparencia fiscal electrónica, de los cuales se destacaron las Asambleas Legislativas y los Ministerios Públicos estatales. Los resultados de los testes estadísticos demostraron la existencia de relación entre los niveles de transparencia fiscal electrónica de los Poderes/Órganos analizados y sus respectivos indicadores económico-sociales seleccionados, aparte de los Ministerios Públicos estatales, cuya asociación no fue encontrada en ninguna de las situaciones examinadas. Tal relación si por un lado puede explicar las diferencias de niveles de transparencia, por otro lado, no justifica el bajo grado de adherencia a las exigencias legales y evidencia realidades incompatibles con el desarrollo económico-social local.

Palabras-clave: Transparencia; Responsabilidad Fiscal; Poner en evidencia; Internet.

1. INTRODUÇÃO

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) está apoiada sobre quatro eixos centrais: Planejamento; Controle; Responsabilização; e Transparência (KHAIR, 2001). Esse último, além de ser tratado em diversos artigos ao longo dessa legislação fiscal, é mais enfaticamente abordado no seu art. 48, que trata dos instrumentos de transparência da gestão fiscal a serem divulgados, inclusive em meio eletrônico.

Durante esses poucos anos de vida da LRF, apesar de verificados vários avanços e um saldo positivo no controle das finanças públicas brasileiras, como a relação dívida/PIB em queda, o controle inflacionário e a redução do Risco-País, observa-se, ainda, que alguns dos seus dispositivos continuam, em certos casos, sendo desrespeitados por determinados entes públicos (NASCIMENTO, 2006), devendo, nesse sentido, a sociedade como um todo exigir dos gestores públicos a aplicação dos novos padrões de gestão fiscal impostos por essa Lei, principalmente no que se refere à transparência da gestão fiscal.

Dado o grau de importância da transparência no processo de consolidação e de implementação de uma gestão fiscal responsável, observa-se a necessidade, após ter passado o tempo necessário para que todos os entes da Federação se adequassem tecnicamente às imposições da LRF, de uma investigação mais ampla quanto ao cumprimento dos níveis de transparência fiscal exigidos aos titulares dos Poderes e Órgãos referidos no art. 20 da LRF.

Tendo em vista que Lock (2003), ao investigar a transparência da gestão fiscal municipal, por meio das informações contábeis divulgadas na internet, demonstrou existir uma relação entre os níveis de transparência apresentados nos *sites* oficiais e os indicadores populacionais e educacionais (taxa de alfabetização) dos municípios pesquisados, considerando os resultados desanimadores em relação à transparência eletrônica em *sites* governamentais (PINHO *et al*, 2006; AKUTSU e PINHO, 2002; RUEDIGER, 2003), e com base em pressupostos alicerçados nas teorias do agenciamento e da governança corporativa voltadas para o setor público, o estudo se propôs a responder a seguinte questão: Os níveis de transparência fiscal eletrônica apresentados nos *sites* dos Poderes Executivo-PE, Tribunais de Justiça-TJ, Assembleias Legislativas-ASS, Tribunais de Contas-TC e Ministérios Públicos-MP estão relacionados aos indicadores econômico-sociais dos seus respectivos estados?

Diante do problema da pesquisa formulado, a hipótese geral deste estudo pode ser apresentada da seguinte forma:

Hipótese Geral: Existe uma associação entre os níveis de transparência fiscal eletrônica apresentados nos sites dos Poderes/Órgãos estaduais e a grandeza apresentada pelos indicadores econômico-sociais dos seus respectivos estados.

A partir dessa hipótese geral, surgem as seguintes hipóteses estatísticas:

- H0 (a): Os níveis de transparência fiscal eletrônica apresentados nos *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais estão relacionados aos indicadores econômicos dos seus respectivos estados.
- H0 (b): Os níveis de transparência fiscal eletrônica apresentados nos *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais estão relacionados aos indicadores sociais dos seus respectivos estados.

O objetivo deste estudo é analisar se existe relação entre os níveis de transparência fiscal eletrônica, apresentados nos *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais, e os indicadores econômico-sociais dos seus respectivos estados. Para a consecução desse propósito, foram adotados os seguintes objetivos específicos:

- reunir e analisar, mediante pesquisa bibliográfica e documental (por meio de análises de *sites*), as seguintes teorias e conceitos, buscando relacioná-los ao setor público e às boas práticas de transparência fiscal: teoria da firma; teoria do agenciamento; governança corporativa; transparência fiscal; e-governo e *accountability*;

- levantar os níveis de transparência fiscal divulgados via internet pelos Poderes/Órgãos dos estados, com base no atendimento aos preceitos instituídos no art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal;
- investigar se existe relação entre os níveis de transparência fiscal eletrônica apresentados nos sites dos Poderes/Órgãos estaduais com os indicadores econômico-sociais dos seus respectivos estados.

Mello (2006) constatou que no setor público brasileiro o estudo sobre governança corporativa é praticamente inexistente e o pouco que se tem é baseado nos princípios do setor privado, sendo esses estudos incipientes iniciados após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. Verifica-se, ainda, que nos governos democráticos modernos a transparência e a *accountability* são condições essenciais na condução da boa governança, tanto para o setor privado como para o setor público.

Os estudos sobre a governança corporativa voltados para as empresas de capital aberto apresentam estágios mais avançados de pesquisa, inclusive com a implantação de níveis diferenciados de governança corporativa pela Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa).

Nesse sentido, Carvalho (2003), analisando os efeitos da migração das empresas para os níveis de governança corporativa propostos pela Bovespa, detectou a existência de impacto na valorização das ações (existência de retornos anormais positivos), o aumento de volume de negociação e o aumento de liquidez.

Do ponto de vista da transparência fiscal, a *accountability* é parte integrante essencial para o exercício da transparência das contas governamentais. Nesse aspecto, o Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal do FMI (2001, p. 01-04) mostra, de forma clara, essa relação indissociável entre *accountability* e transparência. Ao analisar o Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal do FMI, Ferreira e Araújo (2000) observaram que a utilização da internet como meio de divulgação dos dados fiscais não foi mencionada como medida orientadora por esse organismo internacional. Acreditam esses autores que o fato está relacionado com a pouca sistematização deste tipo de mecanismo, mesmo em países desenvolvidos.

A Constituição Federal do Brasil, em seu art. 5º, XXXIII, deixa claro o direito do cidadão de ter acesso amplo às informações de seu interesse perante os órgãos públicos:

Todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob forma de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

Apesar desse amplo direito de acesso à informação garantido constitucionalmente ao cidadão, a sua efetividade depende da agilidade e dos custos dos meios fornecidos pela

administração pública em tornar essa norma mais efetiva. A internet, dentro desse conceito de e-governo, pode produzir as condições necessárias para que a população obtenha, através dessa tecnologia de informação, o aprimoramento do seu exercício de cidadania.

Entende-se que a principal contribuição que o uso da internet pode trazer para a divulgação das ações governamentais é a redução do custo do exercício da cidadania, uma vez que o cidadão terá a oportunidade de despende uma quantidade menor de tempo e dinheiro para a obtenção das informações do seu interesse, consolidando os fundamentos de uma sociedade democrática e plural.

Segundo Slomski (1999), dentro de uma visão do estado como uma entidade que pode ser vista sob o feixe de contratos que ela representa, o contrato mais significativo é o que representa por um lado o cidadão – como Principal – e, por outro, o governante – como Agente. Acrescenta, ainda, que o cidadão deve ser visto como um sócio e, não, como um cliente.

Dentro dessa perspectiva, o estado deve se estruturar para poder fornecer ao cidadão os melhores meios para facilitar e otimizar a sua participação nas decisões governamentais. Nesse sentido, Kondo (2001) afirma que o uso das novas tecnologias de informação e comunicação (TICs) está transformando as relações entre governos e cidadãos em muitas áreas. As TICs facilitam a publicidade das regras e os critérios que governam as decisões. Os responsáveis por determinadas decisões ou atividades podem ser prontamente identificados.

Observa-se, portanto, a crescente importância das novas tecnologias de informação e comunicação, em especial a internet, na prestação de contas governamental e na interatividade entre os gestores públicos e a sociedade. Dentro desse contexto, este trabalho se justifica, uma vez que se propõe a pesquisar os instrumentos de transparência fiscal divulgados em meio eletrônico via internet, conforme estabelecido pelo art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal, instrumentos esses que, além de facilitarem o acompanhamento das contas públicas pelo cidadão, trazem como desafio aos sistemas contábeis governamentais a necessidade do fornecimento de informações mais tempestivas e adequadas às necessidades dos seus usuários externos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Slomski (1999, p. 24) vê “o Estado e suas entidades sob o prisma dos contratos que ambos representam, considerando-se, ainda, que cada uma das partes envolvidas nesses contratos, age de acordo com seus próprios interesses”. Esse mesmo autor acredita que dentre esses diversos contratos existentes, o mais significativo é o que representa a relação entre Gestor Público (agente) e Cidadão (principal).

Nesse sentido, a linha de pesquisa adotada por este estudo partiu também do entendimento de que o cidadão é o principal financiador direto e indireto dos recursos públicos, devendo ter o seu papel valorizado na condução das ações governamentais, as quais precisam se apresentar com a transparência necessária para o julgamento da sociedade.

Segundo Nossa *et al.* (2000, p. 3), “a teoria do agenciamento busca explicar as relações contratuais entre os membros de uma organização, considerando que estes são motivados exclusivamente pelos seus interesses”. Advertem esses mesmos autores que, embora a literatura tenha consagrado como exemplo de relação entre agente e principal, normalmente a figura entre administrador/gestor e proprietário/acionista, respectivamente, existem outros tipos de relações Principal-Agente: Acionistas-Gerentes; Debenturistas-Gerentes; Credores-Gerentes; Clientes-Gerentes; Governo-Gerente; Comunidade-Gerente; Acionistas-Audidores Externos; Credores-Audidores Internos; Gerentes-Empregados; Gerentes-Fornecedores.

Igualmente no estado, pode-se observar que, além desse tão significativo, se não principal, contrato existente entre Cidadão-Gestor, existem outros que caracterizam a relação entre Principal-Agente, tipos: Fornecedores-Gestores; Gestores-Organizações não Governamentais; Cidadãos-Audidores Externos Governamentais; Gestores-Servidores; Prestadores de Serviços-Gestores; Agentes Financeiros-Gestores; Governo Central-Governos Estaduais; Governos Estaduais-Governos Municipais; entre outros.

Observa-se que todo esse feixe de contratos existente na relação do estado com a sociedade exige uma administração de interesses conflitantes, cuja assimetria informacional deve ser evitada, exigindo-se dos governantes ações planejadas e transparentes, cuja Contabilidade exerce um papel importante como geradora de informações.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) (2004, p. 06), em seu código, explica que:

Governança Corporativa é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre Acionistas/Cotistas, Conselho de Administração, Diretoria, Auditoria Independente e Conselho Fiscal. As boas práticas de governança corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para a sua perenidade.

Por sua vez, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) (2002, p. 02) entende que a governança corporativa é o “conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital”.

Verifica-se que esses conceitos estão relacionados à iniciativa privada, em especial, às sociedades de capital aberto com fins lucrativos. Não obstante tais características, tem havido um esforço em adaptar tais conceitos para a realidade do setor público.

Para Howard e Seth (2005), esse esforço em aplicar os princípios de governança corporativa do setor privado para o setor público, deve ser uma manifestação da pesquisa contínua com o intuito de melhorar a *accountability* e o desempenho governamental. Timmers (2000, p. 9 *apud* Mello, 2006, p. 13) define a governança no setor público como:

A proteção ao inter-relacionamento entre a administração, o controle e a supervisão, feita pela organização governamental, pela situação organizacional e pelas autoridades de governo, visando relacionar os objetivos políticos eficientemente e eficazmente, como, também, comunicar publicamente e providenciar uma prestação de contas para o benefício da sociedade.

O IBGC (2004, 10) traduz *accountability* como uma obrigação em que “os agentes da governança corporativa devem prestar contas de sua atuação a quem os elegeu e respondem integralmente por todos os atos que praticarem no exercício de seus mandatos”.

Para a Fundação Amics de la Universitat Politecnica de Catalunya - Espanha (2002, p. 24), a *accountability* do governo e da administração pública se define como “o instrumento que ajuda a melhorar as decisões políticas e financeiras do governo, tornando mais transparentes os benefícios que produz com os recursos públicos que administra”. Essa mesma instituição afirma que as bases da *accountability* estão desenvolvidas nos três seguintes princípios básicos (*Ibid*, p. 14):

- A condução ética e sua tradução em um compartimento regulado por determinados códigos;
- Alguns sistemas de informações que forneçam dados entendíveis, acessíveis e transparentes, que permitam aos cidadãos identificar os benefícios sociais que produz a atuação política;
- Como condição básica, a vontade política de levar adiante o desenvolvimento desses princípios, que permitam liderar uma transformação na gestão pública e na elaboração das políticas públicas para favorecer as inovações.

Accountability dentro do contexto Agente-Principal significa que os gestores (agentes) precisam demonstrar que exercitaram corretamente os poderes que lhes foram conferidos, alcançando as metas e objetivos, conforme o acordado e usando efetivamente e eficazmente os recursos arrecadados (VAKABUA, 2007).

Icerman e Sinason (1996) alertam que, apesar do aceite popular e da importância da *accountability* governamental, ainda permanece uma discrepância entre o que os governos estão dispostos (capazes) de prover em termos de informação e o que de informação o público espera.

A importância do conceito de *accountability* relacionado aos recursos governamentais se deve ao desejo da sociedade em saber se (GAO, 2005, p. 31):

1. os recursos públicos são administrados adequadamente e utilizados segundo as leis e regulamentos oficiais;
2. os programas de governo estão alcançando seus objetivos e resultados previstos;
3. os programas de governo estão sendo administrados de forma eficiente, econômica e efetiva.

Accountability, portanto, é a responsabilidade de todo gestor público na prestação de contas à sociedade. Não se trata apenas de um mecanismo formal, alicerçado em demonstrativos puramente técnicos, longe da realidade da grande população. Deve ser encarado como o mecanismo que permita ao cidadão visualizar em todos os graus as responsabilidades individuais dos gestores públicos, eleitos pela maioria da sociedade, e poder, assim, julgar e cobrar pelos atos praticados por esses administradores governamentais.

A publicidade deve fazer parte dos princípios norteadores da administração pública brasileira, conforme mencionado em nossa Constituição Federal:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: ... (grifo nosso).

Segundo Figueiredo *et al.* (2001, p. 260), a transparência exigida pela LRF “não pode ser confundida com simples divulgação, por mais ampla que seja. A amplitude do princípio constitucional da publicidade, insculpido no art. 37 da CF, tem sido diminuída a ponto de transformá-lo em mero princípio da divulgação”. Esses mesmos autores consideram a possibilidade de o legislador ter escolhido o termo transparência na LRF em vez do desgastado termo “publicidade”, mencionado na Constituição Federal, por considerar que tal conceito deve ir além da simples exigência de divulgação oficial.

Ser transparente significa mais do que o simples ato de divulgar as informações; deve o gestor público estar impelido pelo desejo de se tornar compreendido pelo cidadão, trazendo informações úteis e valorosas para a sociedade, conforme adequação a um dos princípios básicos de governança formulados pelo IBGC (2004, p. 09):

Mais do que "a obrigação de informar", a Administração deve cultivar o "desejo de informar", sabendo que da boa comunicação interna e externa, particularmente quando espontânea, franca e rápida, resulta um clima de confiança, tanto internamente, quanto nas relações da empresa com terceiros. A comunicação não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, mas deve contemplar também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação empresarial e que conduzem à criação de valor.

Este trabalho procurou, também, testar o desejo da administração pública em informar ao cidadão os questionamentos requeridos, mediante o retorno de duas consultas *on-line*, realizadas naqueles Poderes/Órgãos estaduais que disponibilizam em seu *site* um canal de comunicação interativa para com a sociedade.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (Lei Complementar n.º 101/2000) fez parte

de uma entre outras medidas de transformações impostas ao Estado brasileiro, como, por exemplo: Reforma Administrativa (Emenda Constitucional n.º 19) e Reforma Previdenciária (Emenda Constitucional n.º 20).

Estão obrigados à observância das normas estabelecidas pela LRF a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, nesses compreendidos o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público, com as suas respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes (§ 2º e § 3º do art. 1º da LRF). No entendimento de Khair (2001, p. 13), o ponto de partida da Lei de Responsabilidade Fiscal é o planejamento. Já para Pelicioli (2000, p. 110), a LRF “configura um sistema de planejamento, execução orçamentária e disciplina fiscal até então inexistente”.

As peças de planejamento e acompanhamento orçamentário, conjuntamente com os demonstrativos fiscais, destacam-se como instrumentos de transparência da gestão fiscal, conforme menciona o art. 48 da LRF:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Esses instrumentos de transparência da gestão fiscal, elencados no supracitado art. 48 da LRF, não devem ser vistos como exaustivos, conforme comentado por Figueiredo *et al.* (2001, p. 242), uma vez que outros documentos ou informações consideradas relevantes para conferir maior transparência à gestão devem ser disponibilizados ao cidadão. Contudo, o presente estudo, dentro do seu campo de pesquisa, dedica-se, particularmente, a esses instrumentos explicitamente citados, tendo em vista que fornecem um padrão de transparência da gestão fiscal mínimo, a ser seguido no âmbito nacional.

3. MÉTODO DA PESQUISA

O método de abordagem utilizado para a realização do presente estudo foi o indutivo. Quanto aos procedimentos, enquadra-se como pesquisa bibliográfica, documental e levantamento. Quanto à discussão do problema, esta pesquisa apresenta análise predominante de pesquisa quantitativa, porém, em algumas abordagens, principalmente no que tange à análise da participação popular e da linguagem apresentada nas versões simpli-

ficadas dos instrumentos de transparência fiscal eletrônica, apresenta-se, também, como pesquisa qualitativa.

O presente estudo pode ser considerado exploratório, principalmente em relação ao nível de aderência dos sites dos Poderes/Órgãos estaduais à obrigatoriedade legal da publicação das versões técnicas e simplificadas dos instrumentos de transparência fiscal em meio eletrônico (internet). Visando a esse objetivo exploratório, foram utilizadas técnicas observacionais, que, segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 84), “consiste em um exame minucioso que requer atenção na coleta e análise das informações, dados e evidências”. Além disso, segundo esses mesmos autores, é recomendável a construção de um protocolo de observação (Ibid., p. 84).

Nesse sentido, para o levantamento dos níveis de transparência fiscal eletrônica apresentados nos sites dos Poderes/Órgãos estaduais, foram construídos os referidos protocolos de observação, chamados neste estudo de modelos de investigação, com a finalidade de atender aos objetivos propostos por esta pesquisa, tendo como base os instrumentos de transparência estabelecidos pelo art. 48 da LRF.

Os modelos de investigação partiram de uma série de questionamentos a serem respondidos pelo pesquisador, por meio de observações diretas e objetivas, de forma sistematizada e com o registro das evidências encontradas. Os questionamentos nos modelos de investigação foram elaborados em relação aos seguintes pontos:

- divulgação e tempestividade das versões técnicas dos Instrumentos de Transparência Fiscal - ITF;
- divulgação das versões simplificadas dos ITF;
- divulgação das datas e das apresentações das audiências públicas quadrimestrais;
- incentivo à participação popular no planejamento governamental;
- análise das versões simplificadas dos ITF (linguagem mais voltada para alcançar o cidadão).

Adicionalmente, foram incluídas nos modelos de investigação duas consultas *on-line* com o objetivo de avaliar os mecanismos de contato entre o cidadão e os Poderes/Órgãos examinados, através de canal de e-mail (ou formulário eletrônico), verificando a efetividade das respostas aos questionamentos levantados, semelhante ao trabalho realizado por Diniz *et al.* (2007), que analisaram a capacidade de relacionamento virtual entre os clientes e os bancos pesquisados. Para tanto, as duas consultas *on-line* foram enviadas por remetentes distintos para garantir o tratamento individualizado das questões levantadas.

A avaliação da tempestividade das respostas das consultas *on-line* seguiu a metodologia adaptada do trabalho de pesquisa realizada pelo Inmetro (2007), que analisou o serviço de atendimento ao consumidor (SAC) de oito bancos e sete empresas de cartões de crédito.

A população de estudo da pesquisa são todos os *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais, mencionados no art. 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal, e que são comuns a todos os estados brasileiros, considerando-se sempre nessa referência (incluído o Distrito Federal) os Poderes Executivos, os Tribunais de Justiça, as Assembleias Legislativas, os Ministérios Públicos e os Tribunais de Contas.

No desenvolvimento deste estudo, não foi necessária a realização de nenhuma técnica de amostragem, uma vez que toda a população de estudo foi pesquisada.

Diante dos endereços eletrônicos (*sites*) oficiais de cada Poder/Órgão dos estados, os chamados sites principais (ou portais), a pesquisa realizou a busca das informações nesse primeiro nível e, no caso dos Poderes Executivos, também, nos *sites* secundários referentes às Secretarias de Estado, dentro da estrutura mais lógica de se encontrar às informações referentes aos instrumentos de transparência fiscal eletrônica, como, por exemplo: Secretaria de Planejamento, Secretaria da Fazenda, Secretaria de Finanças, Controladoria Geral, Secretaria de Administração e outros endereços eletrônicos relacionados à transparência das contas públicas, o que totalizou um universo de 207 *sites* observados.

Os *sites* oficiais (portais) dos Poderes/Órgãos estaduais foram obtidos, na sua grande maioria, através do seguinte endereço eletrônico do Governo federal: www.brasil.gov.br.

Com relação aos *sites* dos Tribunais de Justiça de cada estado e do Distrito Federal, foram utilizados os endereços eletrônicos disponibilizados pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo: <http://portal.tj.sp.gov.br>.

No caso dos Poderes Executivos, os *sites* das Secretarias de Estado pesquisados foram obtidos nos próprios *links* disponibilizados em cada portal analisado dos governos estaduais.

A coleta dos dados da pesquisa, referente à aplicação dos modelos de investigação sobre os níveis de transparência fiscal apresentados nos *sites* dos Poderes/Órgãos, teve início no dia 11/6/2007 e teve o seu encerramento no dia 31/12/2007, sendo esta última data a posição final das avaliações realizadas.

O período dos demonstrativos fiscais (Relatório Resumido da Execução Orçamentária-RREO e o Relatório de Gestão Fiscal-RGF) que foram analisados compreendeu o último quadrimestre de 2006 ao segundo quadrimestre de 2007, ou seja, de setembro de 2006 a agosto de 2007, totalizando um período de 12 meses.

Quanto às prestações de contas e aos seus respectivos pareceres prévios, foram observados os referentes ao exercício de 2006. Nos demais instrumentos de transparência fiscal (Plano Plurianual-PPA, Lei de Diretrizes Orçamentária-LDO e Lei Orçamentária Anual-LOA), foram examinados aqueles vigentes para o exercício de 2007, ano da coleta de dados da pesquisa, a fim de se verificar a tempestividade da informação. Ressalte-se, porém, que, quando do exame da participação popular no processo de elaboração do PPA, essa análise se referiu ao quadriênio 2008-2011 para a elaboração da LDO e da LOA ao exercício de 2008.

As consultas *on-line* que foram realizadas com os Poderes/Órgãos de cada esta-

do se restringiram àqueles que disponibilizaram algum tipo de canal interativo eletrônico para atender ao cidadão.

Igualmente, a análise da participação popular e dos demais instrumentos de transparência fiscal examinada nos sites pesquisados verificou a disponibilidade dos dados e a interatividade dos sistemas de comunicação nos portais, exclusivamente em meio eletrônico, visando ao cidadão.

Inicialmente, foi desenvolvido um trabalho de mapeamento de todos os sites envolvidos, na busca do registro dos endereços eletrônicos nos quais as informações requeridas se encontravam disponibilizadas.

Para se confirmar a ausência de determinada informação era realizada uma varredura em todo o site de pesquisa e, quando disponível, também através da ferramenta de “MAPA” da página principal do Poder/Órgão analisado. Para avaliar a eficiência desse processo, em quatro situações, foram remetidos e-mails solicitando que os Poderes/Órgãos se pronunciasse sobre a ausência da publicação do Relatório de Gestão Fiscal, porém, até o final da pesquisa, não houve retorno.

Uma dificuldade adicional encontrada, durante o processo de análise dos sites pesquisados, foi a indisponibilidade de acesso de alguns endereços eletrônicos, principalmente em finais de semana e feriados.

Em apenas um caso, verificou-se que um determinado site de um Tribunal de Contas entrou em manutenção aproximadamente no dia 27/9/2007 e assim permaneceu até o final da fase de levantamento de dados. Como solução de pesquisa, neste caso não foram atribuídos pontos aos itens avaliados nesse site, por considerar que, da mesma forma, durante esse igual período de análise, o cidadão não teve o direito ao acesso eletrônico a nenhum dos instrumentos de transparência fiscal desse órgão.

Com base na pontuação levantada pelos modelos de investigação acima apresentados, foram estabelecidos seis rankings, em ordem decrescente, para os cinco tipos de Poder/Órgão estadual analisados pela pesquisa e mais um para a posição consolidada dos estados, a fim de serem evidenciados seus níveis de transparência fiscal eletrônica.

Na fase final da coleta de dados, foi realizado o levantamento dos indicadores econômico-sociais para a verificação da sua correlação com os níveis de transparência fiscal eletrônica calculados pela pesquisa.

Para examinar a referida associação, foram formuladas duas hipóteses da pesquisa. Nelas foram utilizados 14 indicadores econômico-sociais de cada estado, relacionados a seguir:

- Indicadores econômicos: Receita Total, Despesa Total, Resultado Primário, Receita Corrente Líquida, Ativo Real, Passivo Real e Dívida Consolidada.
- Indicadores Sociais: População Total, Número de Municípios, População Urbana Alfabetizada, População Urbana Alfabetizada Funcionalmente, População Adulta com 11 Anos ou mais de Estudo, Número de Moradores com Renda Mensal Superior a 10 Salários Mínimos e Moradores com Acesso à Internet.

A seleção dos indicadores econômicos foi baseada nas principais variáveis econômico-financeiras ressaltadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, principalmente no chamado anexo de metas fiscais (art. 4º, § 1º, da LRF).

A seleção dos indicadores sociais foi baseada não só na própria referência à população utilizada pela Constituição e pela Lei de Responsabilidade Fiscal, mas também nos pressupostos que fundamentaram este trabalho, com base na pesquisa bibliográfica realizada.

Todos os indicadores econômicos foram obtidos no site www.stn.fazenda.gov.br da Secretaria do Tesouro Nacional. Optou-se por trabalhar com a média dos valores obtidos entre os exercícios de 2001 (primeiro ano integral de vigência da LRF) e os dados disponíveis do exercício mais recente (2006 ou, em alguns casos, o ano de 2005).

Todos os indicadores sociais foram obtidos no site www.ibge.gov.br do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Devido à falta da taxa de analfabetismo rural para os estados da região Norte nos dados fornecidos pelo IBGE, optou-se por se trabalhar com a taxa de analfabetismo (convertida em taxa de alfabetização) somente para a população urbana.

Em seguida, considerando-se o levantamento dos escores fornecidos pela aplicação dos modelos de investigação sobre os sites de cada Poder/Órgão e dos seus respectivos indicadores econômico-sociais estaduais, foi realizada uma série de análises para verificação da associação entre a variável representativa dos níveis de transparência fiscal eletrônica do Poder/Órgão (Y) e a variável representativa do indicador econômico-social selecionado (X), com o objetivo de responder às duas hipóteses da pesquisa.

Para verificar se existe associação entre as duas variáveis X e Y, foi utilizado o teste estatístico não paramétrico do coeficiente de correlação posto-ordem de Spearman r_s , com o auxílio do programa estatístico *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS). Segundo Siegel e Castellan (2006), o coeficiente de correlação posto-ordem r_s de Spearman foi um dos primeiros a ser desenvolvido e é bastante conhecido pelos usuários dos métodos quantitativos.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com base na pontuação levantada pelos modelos de investigação, elaborados com base nos instrumentos de transparência estabelecidos no art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal, foram estabelecidos seis *rankings*, em ordem decrescente, para os cinco tipos de Poder/Órgão estadual analisados pela pesquisa e mais um para a posição consolidada dos estados. Nesta parte do trabalho, os resultados puderam ser examinados, para cada tipo de instrumento de transparência fiscal eletrônica, em relação ao grau de aderência às exigências legais de divulgação das informações fiscais via internet, sendo as principais deficiências encontradas relacionadas a seguir:

- De forma geral, os sites dos Poderes/Órgãos estaduais não estão publicando a versão simplificada dos instrumentos de transparência fiscal via internet, em uma linguagem mais próxima da população. Por exemplo, foi constatada a

ausência da divulgação da versão simplificada do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentária e da Lei Orçamentária Anual em todos os *sites* dos Poderes Executivos analisados. Este fato vai de encontro ao conceito mais amplo de transparência, o qual pressupõe a vontade e o esforço do gestor público em tentar transmitir com a devida clareza as informações fiscais aos seus cidadãos.

- Com exceção dos Relatórios de Gestão Fiscal-RGF divulgados pelos Poderes Executivos (variou entre 85,19% a 92,59% dos quadrimestres observados), os demais Poderes/Órgãos apresentam percentuais insatisfatórios de divulgação desse instrumento de transparência fiscal (variou de 40,74% a 62,96%, sendo o pior desempenho observado nos *sites* das Assembleias Legislativas).
- Alguns instrumentos de transparência fiscal não são divulgados tempestivamente nos *sites* dos Poderes/Órgãos, o que torna difícil o acompanhamento da execução orçamentária por parte da sociedade. Como exemplo, existe o caso da divulgação dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RREOs), cujo percentual de publicação eletrônica de cada relatório bimestral variou de 81,48% a 92,59%, durante o período analisado. Porém, já na questão referente à tempestividade, observou-se que somente em 16 *sites* estaduais (59,26%) os RREOs foram divulgados dentro dos prazos legais previstos.
- O incentivo à participação popular, através da internet, no processo de elaboração do PPA, LDO e LOA, de responsabilidade dos Poderes Executivos estaduais, e do processo de aprovação desses mesmos instrumentos de transparência, de responsabilidade das Assembleias Legislativas, foi muito baixo, ou quase inexistiu (apenas cinco casos).
- A divulgação das prestações de contas, com exceção dos Poderes Executivos (66,67% dos casos observados), praticamente não foi observada nos *sites* dos demais Poderes/Órgãos (menor ou igual a 7,41% dos casos observados), mesmo tendo sido considerados na sua análise apenas alguns dos demonstrativos exigidos pela Lei Federal n.º 4.320/64, fato esse preocupante, uma vez que este é um dos principais instrumentos de transparência para o exercício da *accountability* governamental.
- Os relatórios de atividades e o parecer prévio das contas do Governo, exigidos para os Tribunais de Contas, apresentaram baixos percentuais de divulgação via internet (48,15% e 44,44%, respectivamente).
- Constatou-se que nenhum dos Poderes Executivos observados divulgou as datas de realização das audiências públicas, previstas no § 4º do art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal. Além disso, poucos foram os *sites* dos governos estaduais que publicaram o resultado das referidas audiências (variou entre

- 14,81% a 25,93% dos quadrimestres examinados).
- Na análise da verificação se os *sites* dos Poderes/Órgãos (com exceção do Poder Executivo) permitem a verificação da tramitação de um determinado processo, ou projeto de lei, o resultado da investigação foi considerado positivo em 100% dos Tribunais de Justiça e em 81,48% dos Tribunais de Contas examinados. Porém, em relação às Assembleias Legislativas (44,44%) e aos Ministérios Públicos (22,22%) o resultado foi considerado insatisfatório.
 - O uso de dispositivos eletrônicos de incentivo à participação popular ainda pode ser bastante aperfeiçoado, principalmente em relação à interatividade com o cidadão. O baixo percentual de respostas aos *e-mails* enviados aos Poderes/Órgãos (40% no primeiro e-mail e 30,93% para o segundo *e-mail* enviado) demonstra a deficiência deles no atendimento eletrônico ao cidadão.

A Tabela 1 a seguir demonstra o resultado individual e consolidado dos níveis de transparência fiscal eletrônica nos *sites* dos cinco Poderes/Órgãos estaduais, conforme a aplicação do modelo de investigação proposto, referente à análise dos instrumentos de transparência fiscal definidos no art. 48 da LRF, dentro dos limites e condições estabelecidos neste estudo.

Tabela 1 - Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Poderes e Órgãos estaduais

Estado	Região	PE	TJ	ASS	MP	TC	Pontuação	Posição
							Total	
Santa Catarina	Sul	30	14	13	13	18	88	1 ^a
Minas Gerais	Sudeste	35	10	15	8	13	81	2 ^a
Pernambuco	Nordeste	29	13	9	9	20	80	3 ^a
Ceará	Nordeste	28	11	11	8	16	74	4 ^a
Rio Grande do Sul	Sul	30	13	10	8	10	71	5 ^a
Paraná	Sul	31	10	3	11	15	70	6 ^a
Distrito Federal	Centro-Oeste	28	14	9	3	12	66	7 ^a
Bahia	Nordeste	38	6	4	3	14	65	8 ^a
Rio de Janeiro	Sudeste	32	9	6	3	12	62	9 ^a
Tocantins	Norte	27	7	9	7	11	61	10 ^a
São Paulo	Sudeste	38	4	10	1	7	60	11 ^a
Espírito Santo	Sudeste	29	6	8	4	11	58	12 ^a
Maranhão	Nordeste	24	10	6	11	5	56	13 ^a
Paraíba	Nordeste	29	8	4	1	11	53	14 ^a
Amazonas	Norte	28	12	4	2	6	52	15 ^a
Mato Grosso	Centro-Oeste	21	5	10	4	9	49	16 ^a
Mato Grosso do Sul	Centro-Oeste	23	7	4	8	7	49	16 ^a
Sergipe	Nordeste	33	7	4	3	2	49	16 ^a
Pará	Norte	32	6	2	3	5	48	17 ^a
Rondônia	Norte	21	9	2	8	7	47	18 ^a
Alagoas	Nordeste	29	3	4	6	1	43	19 ^a

Acre	Norte	25	10	3	4	0	42	20 ^a
Piauí	Nordeste	28	3	4	1	3	39	21 ^a
Rio Grande do Norte	Nordeste	20	6	4	7	2	39	21 ^a
Goiás	Centro-Oeste	12	8	2	6	9	37	22 ^a
Roraima	Norte	8	6	2	2	6	24	23 ^a
Amapá	Norte	1	3	2	5	0	11	24 ^a

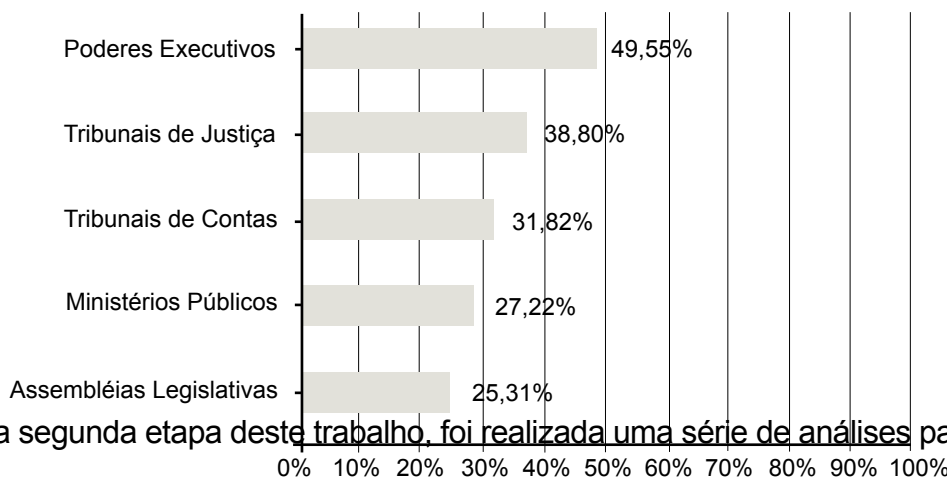
O Estado de Santa Catarina se destacou na primeira posição dos níveis de transparência fiscal eletrônica em virtude das boas colocações apresentadas pelos seus respectivos Tribunal de Justiça (1^a), Ministério Público (1^a), Tribunal de Contas (2^a) e Assembleia Legislativa (2^a).

Por sua vez, o Estado de Minas Gerais se destacou na segunda posição dos níveis de transparência fiscal eletrônica em razão de os seus Poderes/Órgãos terem sempre alcançado as primeiras colocações. No caso do Estado de Pernambuco, terceiro lugar, de forma semelhante, os seus Poderes/Órgãos se mantiveram sempre nas primeiras posições, com exceção do seu Poder Executivo, que ficou em uma classificação intermediária (7^a).

Ao examinar a situação do Estado de São Paulo, normalmente o que apresenta os melhores indicadores econômico-sociais, verifica-se que, apesar de o seu Poder Executivo ter alcançado a primeira colocação na análise da sua posição consolidada, os seus demais Poderes/Órgãos influenciaram o resultado geral para baixo (11^a posição).

Do número total de pontos possíveis de serem obtidos, conforme o modelo de investigação para cada *site* de Poder/Órgão observado, os resultados demonstraram que existe, em média, conforme Gráfico 1 a seguir, uma baixa aderência à integralidade das exigências legais de transparência fiscal eletrônica, o que corresponde a 31,82% da pontuação total, dos quais se destacaram as Assembleias Legislativas (25,31%) e os Ministérios Públicos estaduais (27,59%).

Gráfico 1 - Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Poderes e Órgãos estaduais



Na segunda etapa deste trabalho, foi realizada uma série de análises para a verificação

da associação entre a variável representativa dos níveis de transparência fiscal eletrônica do Poder/Órgão e a variável representativa do indicador econômico/social selecionado, com o objetivo de responder às duas hipóteses da pesquisa. Nesse sentido, foi utilizado o teste estatístico não paramétrico do coeficiente de correlação posto-ordem de Spearman.

Na análise da hipótese 1 da pesquisa, os resultados dos testes estatísticos são apresentados de forma resumida na Tabela 2.

Tabela 2 – Análise da Hipótese 1 da Pesquisa

Indicadores Econômicos	Aceita ou Rejeita H0 (a)?					
	Níveis de Transparência Fiscal dos Poderes/Órgãos					
	PE	TJ	ASS	MP	TC	Estado
Receita Total	Rejeita	Rejeita	Rejeita	Aceita	Rejeita	Rejeita
Despesa Total	Rejeita	Rejeita	Rejeita	Aceita	Rejeita	Rejeita
Resultado Primário	Rejeita	Aceita	Aceita	Aceita	Aceita	Aceita
Receita Corrente Líquida	Rejeita	Rejeita	Rejeita	Aceita	Rejeita	Rejeita
Ativo Real	Rejeita	Rejeita	Rejeita	Aceita	Rejeita	Rejeita
Passivo Real	Rejeita	Aceita	Rejeita	Aceita	Rejeita	Rejeita
Dívida Consolidada	Rejeita	Aceita	Rejeita	Aceita	Rejeita	Rejeita

Nota: a correlação é significativa ao nível de 0,05 (bilateral)

Quando da análise da Hipótese 1 da pesquisa, esperava-se que quanto maior os valores apresentados pelos indicadores econômicos, maior seriam os níveis de transparência fiscal eletrônica observados nos *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais. Desconsiderando-se a situação encontrada para os Ministérios Públicos estaduais, observou-se que, em 82,86% dos casos possíveis, houve a rejeição da hipótese nula, com a consequente aceitação da hipótese alternativa.

Portanto, de uma forma geral, pode-se concluir que existe associação entre os indicadores econômicos e os níveis de transparência fiscal eletrônica observados nos *sites* dos Poderes/Órgãos analisados, com exceção dos Ministérios Públicos estaduais, cuja associação não foi encontrada em nenhuma das situações testadas.

Na análise da Hipótese 2 da pesquisa, os resultados dos testes estatísticos são apresentados de forma resumida na Tabela 3.

Tabela 3 – Análise da Hipótese 2 da Pesquisa

Indicadores Sociais	Aceita ou Rejeita H0 (b)?					
	Níveis de Transparência Fiscal dos Poderes/Órgãos					
	PE	TJ	ASS	MP	TC	Estado
População Total	Rejeita	Aceita	Rejeita	Aceita	Rejeita	Rejeita
Número de Municípios	Rejeita	Aceita	Rejeita	Aceita	Rejeita	Rejeita
População Urbana alfabetizada	Rejeita	Rejeita	Rejeita	Aceita	Rejeita	Rejeita
População Urbana alfabetizada Funcionalmente	Rejeita	Rejeita	Rejeita	Aceita	Rejeita	Rejeita
População Adulta com 11 Anos ou Mais de Estudo	Rejeita	Rejeita	Rejeita	Aceita	Rejeita	Rejeita

Moradores com Renda Mensal Superior a 10 Salários Mínimos	Rejeita	Rejeita	Rejeita	Aceita	Rejeita	Rejeita
Moradores em Domicílios Particulares com Acesso à Internet	Rejeita	Rejeita	Rejeita	Aceita	Rejeita	Rejeita

Nota: a correlação é significativa ao nível de 0,05 (bilateral)

Na análise dos indicadores sociais educacionais e populacionais, é importante destacar que se observou que o coeficiente de correlação de Spearman r_s , em relação à posição consolidada dos estados, deste o resultado com o indicador de População Total, passando pelos indicadores de População Urbana Alfabetizada e População Urbana Alfabetizada Funcionalmente, até finalmente ao indicador de População Adulta com 11 Anos ou Mais de Estudo, evidenciou-se um incremento em r_s (Rho de Spearman), o qual saiu de 0,675 e foi até 0,746, demonstrando que o aumento no grau de na escolaridade da população acentua ainda mais a força da associação encontrada.

Quando da análise da Hipótese 2 da pesquisa, esperava-se que quanto maior os valores apresentados pelos indicadores sociais, maior seriam os níveis de transparência fiscal eletrônica observados nos *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais. Desconsiderando-se a situação encontrada para os Ministérios Públicos estaduais, observou-se que, em 94,29% dos casos possíveis, houve a rejeição da hipótese nula, com a consequente aceitação da hipótese alternativa.

Portanto, de uma forma geral, pode-se concluir que existe associação entre os indicadores sociais e os níveis de transparência fiscal eletrônica observados nos *sites* dos Poderes/Órgãos analisados, com exceção dos Ministérios Públicos estaduais, cuja associação não foi encontrada em nenhuma das situações testadas.

5. CONCLUSÃO

A primeira etapa da pesquisa, relativa à análise descritiva dos dados, demonstrou existir, em média, uma baixa aderência à integralidade das exigências legais de transparência fiscal eletrônica nos *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais examinados, dos quais se destacaram as Assembleias Legislativas (25,31%) e os Ministérios Públicos estaduais (27,59%).

No caso das Assembleias Legislativas, os resultados foram lastimáveis. Pouca informação e reduzido interesse em divulgar as ações concernentes às atividades daquele Poder. Essa constatação é confirmada em recente pesquisa realizada pela organização não governamental Transparência Brasil (2008), que, ao comparar a Câmara dos Deputados Federal – que presta as melhores informações sobre as atividades parlamentares via internet – com os Poderes Legislativos estaduais, verificou que na maioria absoluta das Casas Legislativas dos estados não é seguido esse padrão de divulgação e, ainda, algumas prestam informações limitadas. Entretanto, em relação aos Ministérios Públicos estaduais, os resultados se mostram surpreendentes, uma vez que, através das diversas mídias jornalísticas (rádio, jornal e televisão), pouco se escuta falar de problemas de transparência relacionados a esses órgãos estaduais.

Na segunda etapa deste trabalho, foi realizada uma série de análises para a veri-

ficação da associação entre a variável representativa dos níveis de transparência fiscal eletrônica do Poder/Órgão e a variável representativa do indicador econômico/social selecionado, com o objetivo de responder às duas hipóteses da pesquisa. Nesse sentido, foi utilizado o teste estatístico não paramétrico do coeficiente de correlação posto-ordem de Spearman.

Em conformidade com os resultados dos testes estatísticos realizados, foi possível concluir pela existência da associação entre os indicadores econômico-sociais e os níveis de transparência fiscal eletrônica observados nos *sites* dos Poderes/Órgãos analisados, com exceção dos Ministérios Públicos estaduais, cuja associação não foi encontrada em nenhuma das situações testadas.

A desigualdade dos indicadores econômico-sociais dos estados pesquisados, associados à desigualdade dos níveis de transparência fiscal eletrônica observados nos *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais, indicam que as diferenças regionais são também refletidas na capacidade de adequação dos entes governamentais estaduais às exigências contidas no art. 48 da LRF. Ressalte-se, porém, que alguns Poderes/Órgãos de estados importantes, em termos de desenvolvimento econômico e social, onde se destacaram os Ministérios Públicos estaduais, apresentaram nos seus *sites* níveis de transparência fiscal incompatíveis com a sua realidade de desenvolvimento local e regional.

Os resultados apresentados por este estudo demonstram a falta de um organismo de controle, de caráter nacional, capaz de acompanhar, avaliar e exigir a divulgação e a harmonização das informações fiscais eletrônicas nos *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais, papel este previsto para o Conselho de Gestão Fiscal (art. 67 da LRF), o qual até o presente momento não foi instituído.

Diante das constatações levantadas por esta pesquisa, sugerem-se como possíveis medidas de ações governamentais, visando mitigar os problemas relacionados à baixa transparência fiscal eletrônica dos Poderes/Órgãos estaduais, as seguintes ações:

- Prestação de assistência técnica e cooperação financeira por parte da União aos estados que apresentam baixos índices de desenvolvimento econômico-social.
- Aprovação pelo Congresso Nacional do Projeto de Lei n.º 3.744/00, que trata da instituição do Conselho de Gestão Fiscal e dispõe sobre sua composição e forma de funcionamento, nos termos do art. 67 da Lei Complementar da Lei de Responsabilidade Fiscal.
- Maiores investimentos governamentais visando à inclusão digital, incentivando e educando os alunos da rede pública e privada de ensino a utilizarem a internet para conhecer e exercitar os seus direitos como cidadãos brasileiros.

Deve-se observar, ainda, o papel da Contabilidade Pública como sistema de informação apropriado a tornar possíveis as transformações requeridas pelo novo ambiente tecnológico e as exigências de uma nova gestão pública, cada vez mais participativa e

transparente, assegurando níveis mais elevados de *accountability* governamental.

6. REFERÊNCIAS

AKUTSU, Luiz; PINHO, José Antônio Gomes. Sociedade da informação, accountability, e democracia delegada: investigação em portais de governo no Brasil. *Revista de Administração Pública – RAP*. Rio de Janeiro, v. 36, p. 723-745, Set./Out. 2002.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. Lei de Responsabilidade Fiscal. *Lei Complementar Federal N.º 101 de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito constitucional*. 11. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

Comissão de Valores Mobiliários – CVM. *Recomendações da CVM sobre governança corporativa*. São Paulo, 2002. Disponível em < www.cvm.gov.br >. Acesso em: 30/12/2006.

DINIZ, Eduardo H. et al. Relacionamento virtual via internet banking: uma análise de respostas de e-mail. *RAC-Eletrônica*, v. 1, n. 1, art. 6, p. 84-99, Jan./Abr. 2007. Disponível em: < <http://www.anpad.org.br/rac-e> >. Acesso em: 15/03/2008.

FERREIRA, Sérgio G.; ARAÚJO, Erika A. E-Governo: o que ensina a experiência internacional. *INFORME-SF*, Secretaria de Assuntos Fiscais, n. 17, Agosto/2000.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício *et al.* *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

Fundació Amics de la Universitat Politècnica de Catalunya. *Transparencia y buen gobierno: la rendición de cuentas (accountability) en una sociedad avanzada*. Barcelona: Icaro editorial, 2002.

Fundo Monetário Internacional – FMI. *Código de boas práticas para a transparência fiscal*. 2001. Disponível em: <www.imf.org>. Acesso em: 11/02/2008.

Government Accountability Office – GAO. *Normas de Auditoria Governamental: revisão 2003*. Tradução de Pedro Humberto Texeira Barreto. Revisão de Jayme Baleeiro Neto. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005.

HOWARD, Cosmo; SETH, Robyn. Governance issues for public sector boards. *Australian Journal of Public Administration*. n. 64, September 2005. Disponível em: <<http://www.blackwell-synergy.com/loi/ajpa?cookieSet=1>>.

Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC. *Código das melhores práticas de governança corporativa*. São Paulo: 2004. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/>>. Acesso em: 17/01/2007.

ICERMAN, Rhoda C.; SINASON, David H. *Government accountability to the public: the dy-*

namics of accountability in the U.S. 1996, p. 64-80. Disponível em: <<http://www.icgfm.org/downloads/total.pdf>>. Acesso em: 17/01/2007.

Instituto de Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial - INMETRO. *Relatório sobre análise em serviço de atendimento ao consumidor – SAC de bancos e cartões de crédito*. 2007. Disponível em: <<http://www.inmetro.gov.br/>>. Acesso em: 11/04/2007.

KHAIR, Amir Antônio. *Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras*. São Paulo: BNDES, 2001.

KONDO, Seiichi. Promovendo o diálogo para fortalecer a boa governança. In: OCDE. *Public Sector Transparency and Accountability: Making it Happen*. FÓRUM INTERNACIONAL SOBRE RESPONSABILIDADE E TRANSPARÊNCIA NO SETOR PÚBLICO. Brasília, 2001. Disponível em: <<http://www.oecd.org/>>. Acesso em: 15/03/2008.

LOCK, Fernando do Nascimento. *Transparência da gestão municipal através das informações contábeis divulgadas na internet*. Recife, 2003. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste) – Universidade Federal de Pernambuco, Agência de Desenvolvimento do Nordeste, Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas, 2007.

MELLO, Gilmar Ribeiro. *Governança corporativa no setor público federal brasileiro*. São Paulo, 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/>>. Acesso em: 11/02/2008.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. *Seis anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Instituto Millenium. 2006. Disponível em: <<http://institutomillenium.org/>>. Acesso em: 29/12/2006.

NOSSA, Valcemiro *et al.* A teoria do agenciamento e a contabilidade. In: XXIV ENANPAD. *Anais*. São Paulo, 2000.

PELICIOLO, Angela Cristina. A lei de responsabilidade na gestão fiscal. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, a. 37, n. 146, abr/jun, 2000.

PINHO, José Antônio de *et al.* Governo eletrônico, transparência, accountability e participação: o que portais de governos estaduais no Brasil mostram. In: XXIX ENANPAD. *Anais*. São Paulo, 2005. CD-ROM.

RUEDIGER, Marco Aurélio. Governança democrática na era da informação. *Revista de Administração Pública – RAP*. Rio de Janeiro, v. 37, p. 1257-1280, Nov./Dez. 2003.

SLOMSKI, Valmor. *Teoria do agenciamento no estado – uma evidenciação da distribui-*

ção de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

Transparência Brasil. *Como são nossos parlamentares*. São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.transparencia.org.br/>>. Acesso em: 20/03/2008.

VAKABUA, Isaia. *Governance and the legislative audit function*. 1996, p. 15-18. Disponível em: <<http://www.icgfm.org/>>. Acesso em: 17/01/2007.