



**JORGE JOSÉ BARROS DE SANTANA JUNIOR**

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

**Recife-PE**

**2008**

**JORGE JOSÉ BARROS DE SANTANA JUNIOR**

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

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal de Pernambuco, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Jeronimo José Libonati.

**Recife-PE**

**2008**

SANTANA JUNIOR, Jorge José Barros de

Transparência fiscal eletrônica: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos *sites* dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil / Jorge José Barros de Santana Junior. – Recife: O Autor, 2008.

176 folhas.

Orientador: Prof. Dr. Jeronimo José Libonati.

Inclui: bibliografia e anexos.

Dissertação (Mestrado) – Apresentada ao Programa Multinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal de Pernambuco, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Recife, 2008.

1. Transparência; 2. Responsabilidade Fiscal; 3. Accountability; 4. Internet.  
I. Título.

CDU 336.1:004.01

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

**JORGE JOSÉ BARROS DE SANTANA JUNIOR**

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

**Aprovada em 26 de maio de 2008**

**Banca Examinadora:**

**Prof. Dr. Jeronymo José Libonati**

Orientador – UnB/UFPE/UFPB/UFRN

**Prof. Dr. Marco Tullio de Castro Vasconcelos**

Examinador Interno – UnB/UFPE/UFPB/UFRN

**Prof. Dr. Valmor Slomski**

Examinador Externo - USP

## **DEDICATÓRIA**

**Ao Senhor Deus, criador de todas as coisas, força e luz da minha vida. Aos meus queridos pais, que me proporcionaram a educação. A minha amada esposa e filho, deleite de minha alma.**

## AGRADECIMENTOS

Aos meus pais Carmen Dolores Peixoto Santana e Jorge José Barros de Santana, por terem me proporcionado um dos grandes bens desta vida: a educação e os princípios cristãos norteadores da minha caminhada.

As minhas irmãs Flávia Regina Peixoto Santana e Geysa Peixoto Santana de Alcântara, amigas e sempre presentes na minha história de vida e de convívio familiar.

A querida e amada esposa Kaline Rabelo Gomes Santana, companheira de todas as horas. Ao meu filho Victor Rabelo Gomes de Santana, dádiva de Deus, que traz alegria e felicidade ao nosso lar.

Ao meu orientador, amigo e a quem admiro, Prof. Dr. Jeronimo José Libonati, pela sua paciência e sabedoria na condução deste trabalho, sempre pronto a ajudar com a sua experiência acadêmica e de vida.

Aos professores do programa de mestrado que contribuíram para a minha formação como profissional e professor em ciências contábeis.

Aos colegas de turma que me fizeram valorizar os momentos de solidariedade e de amizade, mostrando a força e os frutos da nossa união.

E, acima de tudo, ao Deus Altíssimo, que me proporcionou saúde, força e capacidade para lutar por mais essa etapa da minha existência.

**“Porque, agora, vemos como em espelho,  
obscuramente; então, veremos face a face.  
Agora, conheço em parte; então, conhecerei  
como também sou conhecido.  
Agora, pois, permanecem a fé, a esperança e  
o amor, estes três; porém o maior destes é o  
amor.”**

***(Bíblia Sagrada, 1 Coríntios, 13:12-13)***

## RESUMO

Este trabalho teve por objetivo identificar 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. Nesse sentido, o estudo se propôs a pesquisar os novos padrões de responsabilidade na gestão das contas públicas impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar Nº 101/2000), mediante os instrumentos de transparência fiscal estabelecidos no art. 48 dessa legislação, especificamente sua utilização em meio eletrônico via *internet*. Aborda-se, dentro dessa perspectiva, o atendimento às exigências de uma nova gestão pública cada vez mais participativa, transparente e com elevado grau de *accountability* governamental. Para alcançar esse objetivo, procedeu-se, inicialmente, a um estudo exploratório, utilizando-se técnicas observacionais, através da aplicação de modelos de investigação propostos no trabalho, sobre uma população de estudo que totalizou 207 *sites* do setor público, relacionados aos 135 Poderes/Órgãos pesquisados. Os dados coletados foram tratados por meio de estatísticas descritivas e pela aplicação de testes não-paramétricos de correlação posto-ordem de *Spearman*, em que se buscou comprovar a existência da associação entre as variáveis envolvidas. O levantamento dos dados evidenciou existir em todos os casos, em média, uma baixa aderência à integralidade das exigências legais de transparência fiscal eletrônica nos *sites* dos entes governamentais examinados, dos quais se destacaram as Assembléias Legislativas e os Ministérios Públicos estaduais. Dentre os fatores que mais contribuíram nesse sentido, registram-se: a falta de divulgação de demonstrativos fiscais; a não tempestividade das informações; a não elaboração das versões simplificadas dos instrumentos de transparência; o não incentivo à participação popular e, principalmente, a não apresentação das prestações de contas. No desenvolvimento do trabalho, em sua segunda etapa, os resultados dos testes estatísticos realizados demonstraram existir relação entre os níveis de transparência fiscal eletrônica observados nos *sites* 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 testadas. Tal relação se por um lado pode explicar as diferenças de níveis de transparência entre Poderes/Órgãos dos Estados e do Distrito Federal, por outro lado, não justifica o baixo grau de aderência às exigências legais de transparência e, ainda, evidencia a incoerência daqueles que apresentaram níveis de transparência fiscal eletrônica incompatíveis com a sua realidade de desenvolvimento econômico-social.

Palavras Chaves: Transparência, Responsabilidade Fiscal, Accountability, Internet.



## ABSTRACT

This paper is aimed at identifying the levels of electronic fiscal transparency observed in the sites of Powers/Organs of the States and of the Federal District of Brazil and their association with their respective social-economical indicators. In this way the study proposes to research the new standards of responsibility in the management of public accounts imposed by the Law of Fiscal Responsibility (Complementary Law no. 101/2000), through the instruments of fiscal transparency established in art. 48 of this legislation, specifically its use through electronic means via the internet. From this perspective, the compliance with the demands of a new public management - increasingly more participative, transparent and with a high degree of governmental accountability - is examined. In order to achieve this objective, an exploratory study was initially carried out, using observational techniques, through the application of investigation models proposed in the paper, about a research population that totaled 207 sites of the public sector, related to the 135 Powers/Organs researched. The data collected were treated through descriptive statistics and through the application of *Spearman's* non-parametric tests of post-order correlation, when the existence of association among the variables involved was sought. The data collection verified the existence, in all of the cases, on average, low adherence to the totality of the legal demands of electronic fiscal transparency in the *sites* of the governmental entities examined, of which the State Houses of Representatives and Public Ministries stand out. Among the factors that most contributed in this regard are registered: the absence of publication of fiscal demonstratives; the non-timing of the information; the lack of creation of simplified versions of the transparency instruments; the lack of incentive for popular participation; a, especially, the lack of accountability reports. In the progress of this paper, on its second stage, the results of the statistical tests carried out showed that there is a relationship between the levels of electronic fiscal transparency observed in the *sites* of the Powers/Organs analyzed and their respective social-economical indicators selected, with the exception of the State Public Ministries, whose association was not found in any of the situations tested. If on one hand, such relationship can explain the differences of transparency levels between the State Powers/Organs and that of the Federal District, on the other hand, it does not justify the low degree of compliance with the legal demands for transparency and furthermore, it evidences the incoherence of those which showed levels of electronic fiscal transparency incompatible with their reality of social-economical development.

Keywords: Transparency, Fiscal Responsibility, Accountability, Internet.

**LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ANAO:	<i>Australian National Audit Office</i>
BOVESPA:	Bolsa de Valores de São Paulo
CEPAL:	Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe das Nações Unidas
CGF	Conselho de Gestão Fiscal
CVM:	Comissão de Valores Mobiliários
E-Governo:	Governo Eletrônico
FMI:	Fundo Monetário Internacional
GASB	<i>Governmental Accounting Standards Board</i>
GAO	<i>Government Accountability Office</i>
IBGC:	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBGE:	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IPP:	Incentivo à Participação Popular
LDO:	Lei de Diretrizes Orçamentária
LOA:	Lei Orçamentária Anual
LRF:	Lei de Responsabilidade Fiscal
MOG:	Ministro de Estado do Orçamento e Gestão
NGP:	Nova Gestão Pública
OCDE:	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU:	Organização das Nações Unidas
PC:	Prestação de Contas
PDRAE:	Plano Diretor da Reforma do Estado
PIB:	Produto Interno Bruto
PP:	Parecer Prévio
PPA:	Plano Plurianual
RCL:	Receita Corrente Líquida
RGF:	Relatório de Gestão Fiscal
RREO:	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
STN:	Secretaria do Tesouro Nacional
TICs:	Tecnologias de Informação e Comunicação
UNESCO:	Organização das Nações Unidas para a Educação a Ciência e a Cultura

**LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 - Componentes essenciais da governança corporativa .....	22
Quadro 2 - Elementos essenciais do processo de comunicação .....	58
Quadro 3 - Modelo de investigação dos níveis de transparência fiscal eletrônica dos Poderes Executivos estaduais.....	73
Quadro 4 - Modelo de investigação dos níveis de transparência fiscal eletrônica dos Tribunais de Justiça estaduais.....	76
Quadro 5 - Modelo de investigação dos níveis de transparência fiscal eletrônica das Assembléias Legislativas estaduais.....	77
Quadro 6 - Modelo de investigação dos níveis de transparência fiscal eletrônica dos Tribunais de Contas estaduais.....	78
Quadro 7 - Modelo de investigação dos níveis de transparência fiscal eletrônica dos Ministérios Públicos estaduais .....	79

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Percentual de observações positivas sobre o Plano Plurianual nos sites dos Poderes Executivos e Assembléias Legislativas .....	84
Tabela 2 - Percentual de observações positivas sobre a Lei de Diretrizes Orçamentária nos sites dos Poderes Executivos e Assembléias Legislativas.....	86
Tabela 3 - Percentual de observações positivas sobre a Lei Orçamentária Anual nos sites dos Poderes Executivos e Assembléias Legislativas .....	87
Tabela 4 - Percentual de observações positivas sobre a Prestação de Contas nos sites dos Poderes/Órgãos .....	88
Tabela 5 - Percentual de observações positivas sobre o Relatório de Atividades nos sites dos Tribunais de Contas .....	89
Tabela 6 - Percentual de observações positivas sobre o Parecer Prévio das contas do governo estadual nos sites dos Tribunais de Contas.....	90
Tabela 7 - Percentual de observações positivas sobre o Relatório Resumido da Execução Orçamentária nos sites dos Poderes Executivos.....	91
Tabela 8 - Percentual de observações positivas sobre o Relatório Gestão Fiscal nos sites dos Poderes/Órgãos .....	93
Tabela 9 - Percentual de observações positivas sobre as Audiências Públicas nos sites dos Poderes Executivos.....	95
Tabela 10 - Percentual de observações positivas sobre os Dispositivos Eletrônicos de Incentivo à Participação Popular nos portais dos Poderes/Órgãos.....	96
Tabela 11 - Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Poderes Executivos.....	99
Tabela 12 - Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Tribunais de Justiça .....	101
Tabela 13 - Níveis de transparência fiscal eletrônica das Assembléias Legislativas .....	103
Tabela 14 - Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Ministérios Públicos .....	105
Tabela 15 - Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Tribunais de Contas .....	107
Tabela 16 - Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Estados .....	109
Tabela 17 - Receita Total x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos	113
Tabela 18 - Despesa Total x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos .....	115

Tabela 19 - Resultado Nominal x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos .....	117
Tabela 20 - Resultado Primário x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos .....	120
Tabela 21 - Receita Corrente Líquida x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos .....	122
Tabela 22 - Ativo Real x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos....	124
Tabela 23 - Passivo Real x Níveis de Transparência dos Poderes/Órgãos.....	126
Tabela 24 - Dívida Consolidada x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos .....	128
Tabela 25 - População Total x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos .....	131
Tabela 26 - Nº de Municípios x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos .....	133
Tabela 27 - Taxa de Alfabetização Urbana x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos .....	135
Tabela 28 - População Urbana Alfabetizada x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos .....	138
Tabela 29 - População Urbana Alfabetizada Funcionalmente x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos .....	140
Tabela 30 - População com 11 Anos ou Mais de Estudo x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos .....	142
Tabela 31 – Número de Moradores com Renda Mensal Superior a 10 Salários Mínimos x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos.....	145
Tabela 32 – Utilização da Internet x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos .....	147

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Histograma dos níveis de transparência fiscal eletrônica .....	100
Gráfico 2 - Histograma dos níveis de transparência fiscal eletrônica .....	102
Gráfico 3 - Histograma dos níveis de transparência fiscal eletrônica .....	104
Gráfico 4 - Histograma dos níveis de transparência fiscal eletrônica .....	106
Gráfico 5 - Histograma dos níveis de transparência fiscal eletrônica .....	108
Gráfico 6 - Histograma dos níveis de transparência fiscal eletrônica .....	110
Gráfico 7 - Classificação dos Estados em relação à Receita Total 2001-2006 .....	112
Gráfico 8 - Classificação dos Estados em relação à Despesa Total 2001-2006 .....	114
Gráfico 9 - Classificação dos Estados em relação ao Resultado Nominal 2001-2005 .....	116
Gráfico 10 - Classificação dos Estados em relação ao Resultado Primário 2001-2006 .....	119
Gráfico 11 - Classificação dos Estados em relação à Receita Corrente Líquida 2001-2005 .....	121
Gráfico 12 - Classificação dos Estados em relação ao Ativo Real 2001-2006 .....	123
Gráfico 13 - Classificação dos Estados em relação ao Passivo Real 2001-2006 .....	125
Gráfico 14 - Classificação dos Estados em relação à Dívida Consolidada 2001-2006 .....	127
Gráfico 15 - Classificação dos Estados em relação à População Total Estimada 2005 .....	130
Gráfico 16 - Classificação dos Estados em relação ao Número de Municípios .....	132
Gráfico 17 - Classificação dos Estados em relação à Taxa de Alfabetização da População Urbana 2005 .....	134
Gráfico 18 - Classificação dos Estados em relação à População Urbana Alfabetizada 2005 .....	137
Gráfico 19 - Classificação dos Estados em relação à População Urbana Alfabetizada Funcionalmente 2005 .....	139
Gráfico 20 - Classificação dos Estados em relação à População Adulta com 11 Anos ou Mais de Estudo 2005 .....	141
Gráfico 21 - Classificação dos Estados em relação ao Número de Moradores com Renda Mensal Superior a 10 Salários Mínimos 2006 .....	144
Gráfico 22 - Classificação dos Estados em relação ao Acesso à Internet 2006 .....	146

**LISTA DAS DEMAIS ILUSTRAÇÕES**

Ilustração 1 - Repartição da receita tributária entre os entes da federação.....	22
Ilustração 2 - Cadeia agente-principal no Município .....	23
Ilustração 3 – Integração entre os processos de planejamento e orçamento .....	40

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	17
1.1 Caracterização do problema .....	19
1.1.1 Hipóteses .....	20
1.2 Objetivos.....	21
1.2.1 Objetivo geral .....	21
1.2.2 Objetivos específicos .....	21
1.3 Justificativas .....	21
1.4 Delimitação.....	26
2 GOVERNANÇA CORPORATIVA NA GESTÃO PÚBLICA.....	28
2.1 A teoria do agenciamento voltada para o setor público.....	28
2.2 Tipos de contratos.....	31
2.3 Princípios básicos da boa governança .....	33
2.3.1 Equidade .....	34
2.3.2 Responsabilidade Corporativa.....	35
2.3.3 Accountability .....	36
2.3.4 Transparência.....	39
2.4 Transparência Fiscal .....	40
2.5 A Nova Gestão Pública .....	40
2.6 A Lei de Responsabilidade Fiscal .....	42
3 AÇÃO GOVERNAMENTAL PLANEJADA E TRANSPARENTE.....	45
3.1 O E-Governo e a Transparência das Contas Públicas .....	45
3.2 Instrumentos de transparência .....	47
3.2.1 Planos .....	48
3.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentária.....	49
3.2.3 Orçamento .....	50
3.2.4 Prestação de Contas .....	52
3.2.5 Parecer Prévio.....	53
3.2.6 Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO .....	54
3.2.7 Relatório de Gestão Fiscal – RGF .....	55
3.2.8 Versão Simplificada .....	56
3.2.9 Participação popular e audiências públicas .....	58
4 INDICADORES ECONÔMICO-SOCIAIS .....	60
4.1 Indicadores econômicos .....	61
4.2 Indicadores sociais.....	65
5 MÉTODO DA PESQUISA .....	70
5.1 Procedimentos da pesquisa.....	70
5.2 População e características da amostra.....	71
5.3 Modelos de investigação .....	72
5.4 Coleta de dados.....	80
5.5 Tratamento estatístico.....	82
6 ANÁLISE DOS RESULTADOS .....	84
6.1 Análise descritiva dos instrumentos de transparência pesquisados.....	84
6.1.1 Plano plurianual.....	84
6.1.2 Lei de diretrizes orçamentária .....	85
6.1.3 Lei orçamentária anual .....	87
6.1.4 Prestação de contas .....	88
6.1.5 Relatório de atividades .....	89
6.1.6 Parecer prévio sobre as contas do governo estadual.....	89



6.1.7 Relatório resumido da execução orçamentária.....	91
6.1.8 Relatório de gestão fiscal.....	92
6.1.9 Audiências públicas.....	95
6.1.10 Dispositivos eletrônicos de incentivo à participação popular.....	95
6.1.11 Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Poderes Executivos.....	99
6.1.12 Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Tribunais de Justiça.....	101
6.1.13 Níveis de transparência fiscal eletrônica das Assembléias Legislativas.....	103
6.1.14 Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Ministérios Públicos.....	105
6.1.15 Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Tribunais de Contas.....	107
6.1.16 Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Estados.....	109
6.2 Análise da associação entre os indicadores econômicos e os níveis de transparência fiscal eletrônica dos Poderes/Órgãos estaduais.....	111
6.2.1 Associação entre a Receita Total e os níveis de transparência fiscal eletrônica.....	111
6.2.2 Associação entre a Despesa Total e os níveis de transparência fiscal eletrônica.....	114
6.2.3 Associação entre o Resultado Nominal e os níveis de transparência fiscal eletrônica.....	116
6.2.4 Associação entre o Resultado Primário e os níveis de transparência fiscal eletrônica.....	119
6.2.5 Associação entre a Receita Corrente Líquida e os níveis de transparência fiscal eletrônica.....	121
6.2.6 Associação entre o Ativo Real e os níveis de transparência fiscal eletrônica.....	123
6.2.7 Associação entre o Passivo Real e os níveis de transparência fiscal eletrônica.....	125
6.2.8 Associação entre a Dívida Consolidada e os níveis de transparência fiscal eletrônica.....	127
6.2.9 Análise da hipótese 01.....	129
6.3 Análise da associação entre os níveis de transparência fiscal eletrônica e os indicadores sociais.....	130
6.3.1 População Total.....	130
6.3.2 Associação entre o Número de Municípios e os níveis de transparência fiscal eletrônica.....	132
6.3.3 Taxa de Alfabetização Urbana.....	134
6.3.4 Associação entre a População Urbana Alfabetizada e os níveis de transparência fiscal eletrônica.....	136
6.3.5 Associação entre a População Urbana Alfabetizada Funcionalmente e os níveis de transparência fiscal eletrônica.....	139
6.3.6 Associação entre a População Adulta com 11 Anos ou Mais de Estudo e os níveis de transparência fiscal eletrônica.....	141
6.3.7 Associação entre o Número de Moradores com Renda Mensal Superior a 10 Salários Mínimos e os níveis de transparência fiscal eletrônica.....	143
6.3.8 Associação entre o Acesso à <i>Internet</i> e os níveis de transparência fiscal eletrônica.....	146
6.3.9 Análise da hipótese 02.....	148
COMCLUSÃO.....	149
REFERÊNCIAS.....	154
APÊNDICES.....	164
ANEXOS.....	174

## 1 INTRODUÇÃO

Em 5 de maio de 2000 entrou em vigor no Brasil a Lei Complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, que regulamentou, entre outros, o art. 163 da Constituição Federal (*caput* e incisos de I a IV) e impôs um novo padrão de gestão fiscal para a administração pública brasileira. Pelo seu caráter inovador e ousado, que segundo Cruz *et al* (2006) objetivou corrigir os rumos da administração pública, buscando o equilíbrio entre receita e despesa, mediante o controle e a transparência das ações de governo em relação à sociedade, vem produzindo grandes desafios nas três esferas de governo: federal, estadual e municipal.

A LRF não só recebeu em sua elaboração influência de padrões que já eram adotados internacionalmente (principalmente União Européia, Estados Unidos e Nova Zelândia) devidamente adaptados à realidade brasileira, como, também, trouxe em seus dispositivos legais novos conceitos de responsabilidade e transparência fiscal. Segundo Nascimento (2006) uma contribuição importante da Lei de Responsabilidade Fiscal para as finanças públicas brasileiras diz respeito à unificação dos procedimentos contábeis, necessários para a consolidação das contas governamentais, além da divulgação de informações fiscais (dívida, gastos com pessoal, resultado primário) a partir de relatórios simplificados via *internet*.

A Lei de Responsabilidade Fiscal 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 brasileira, 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.

Até o presente momento não foi constituído o Conselho de Gestão Fiscal mencionado no art. 67 da LRF, que deveria ser composto por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, que terá como responsabilidade o acompanhamento e avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal, visando alcançar (Art. 67, LRF):

- I – harmonização e coordenação entre os entes da Federação;
- II – disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão pública;
- III – adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata essa Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social;
- IV – divulgação de análises, estudos e diagnósticos. **(grifo nosso)**

Enquanto não é implantado o Conselho de Gestão Fiscal - CGF, a Secretaria do Tesouro Nacional - STN, conforme previsto no art. 50, § 2º, da LRF, vem editando normas gerais para consolidação das contas públicas. Porém, as demais atribuições previstas para o CGF, em termos de competência legal, não foram delegadas a nenhum outro órgão público da federação.

No hiato da ausência da regulamentação do CGF e da falta de divulgação oficial de trabalhos de análises e diagnóstico sobre a transparência da gestão fiscal pública no âmbito nacional, este estudo se propõe a analisar como os Estados (entenda-se daqui em diante incluído o Distrito Federal) vêm adotando o seu padrão de transparência fiscal eletrônica, em conformidade com o art. 48 da LRF e com as normas impostas pela STN, voltadas à consolidação das contas nacionais, buscando uma visão mais abrangente sobre a realidade brasileira em relação ao tema proposto.

## 1.1 Caracterização do problema

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 (Poder Executivo, Poder Judiciário, Poder Legislativo, neste abrangido os Tribunais de Contas, e o Ministério Público).

Neste sentido, os Estados pelo seu grau de relevância em termos de volume de receitas tributárias e como responsáveis por uma parcela considerável de transferências constitucionais a serem repassados aos seus municípios (art. 158, III e IV, da Constituição Federal), merecem especial atenção pelo exemplo de transparência que devem dedicar na evidência das contas públicas, não só para os seus cidadãos, mas também para os seus municípios circunscritos.

Tendo em vista que Lock (2003) ao investigar a transparência da gestão fiscal municipal, através 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 Executivos, Tribunais de Justiça, Assembleias Legislativas, Tribunais de Contas e Ministérios Públicos estão relacionados aos indicadores econômico-sociais dos seus respectivos Estados?*

Os níveis de transparência fiscal eletrônica foram levantados conforme modelos de investigação propostos por esta pesquisa, os quais se baseiam nos instrumentos de transparência da gestão fiscal, estabelecidos no art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Por sua vez, as informações econômico-sociais dos estados foram agrupadas em 2 blocos de

análise, totalizando 16 indicadores selecionados pela pesquisa. Ambos os assuntos são tratados detalhadamente nos capítulos do referencial bibliográfico desta pesquisa.

### 1.1.1 Hipóteses

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 desta hipótese geral, surgem as seguintes hipóteses estatísticas:

H<sub>0</sub> (a): Os níveis de transparência fiscal eletrônica apresentados nos *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais não estão relacionados aos indicadores econômicos dos seus respectivos Estados.

H<sub>1</sub> (a): Os níveis de transparência fiscal eletrônica apresentados nos *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais estão relacionados aos indicadores econômicos dos seus respectivos Estados.

H<sub>0</sub> (b): Os níveis de transparência fiscal eletrônica apresentados nos *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais não estão relacionados aos indicadores sociais dos seus respectivos Estados.

H<sub>1</sub> (b): Os níveis de transparência fiscal eletrônica apresentados nos *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais estão relacionados aos indicadores sociais dos seus respectivos Estados.

## 1.2 Objetivos

### 1.2.1 Objetivo geral

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.

### 1.2.2 Objetivos específicos

Para consecução deste objetivo, serão adotados os seguintes objetivos específicos:

I – 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; nova gestão pública; governança corporativa; transparência fiscal; e-governo; *accountability*; e teoria da comunicação;

II – 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;

III – 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.

## 1.3 Justificativas

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.

O conceito de governança corporativa é por muitas vezes bastante abrangente, exigindo alguns componentes essenciais para a sua existência, conforme exemplos especificados no quadro abaixo:

**Quadro 1 - Componentes essenciais da governança corporativa**

<b>Autor</b>	<b>Ano</b>	<b>Observação</b>
CVM – Comissão de Valores Mobiliários	2002	A análise das práticas de governança corporativa aplicada ao mercado de capitais envolve, principalmente: <b>transparência</b> , equidade de tratamento dos acionistas e <b>prestação de contas</b> .
IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa	2004	Os princípios básicos que inspiram o código das melhores práticas de governança corporativa são: (a) <b>transparência</b> ; (b) a equidade; (c) a <b>prestação de contas</b> ; e a responsabilidade corporativa.
Azevedo e Silveira	2004	A governança corporativa é composta por três linhas mestres: transparência, prestação de contas ( <i>accountability</i> ) e equidade. Com base nas iniciativas brasileiras estudadas, verifica-se que a <b>transparência</b> e a <b>prestação de contas</b> são as linhas que mais estão relacionadas à contabilidade.
Edwards	2002	A governança é mais compreendida em termos dos elementos principais que são considerados para descrever a boa governança, tais como: <i>accountability</i> , <b>transparência</b> , participação, administração de relacionamento e, dependendo do contexto, eficiência e/ou equidade.
ANAO – <i>Australian National Audit Office</i>	1999	... elementos fundamentais da governança corporativa incluem a <b>transparência</b> de estruturas e operações corporativas, a implementação do risco efetivo da administração e dos sistemas de controle interno; o <i>accountability</i> da direção para com os <i>stakeholders</i> , por exemplo, com clareza e oportuna evidênciação; e a responsabilidade para com a sociedade.
Cameron	2004	<i>Accountability</i> governamental é uma característica importante de um governo democrático moderno. Nosso sistema de governo, o sistema "Westminster", requer que ações ministeriais estejam inseridas no "interesse público". Esta necessidade exige um nível elevado de <i>accountability</i> governamental, <b>transparência</b> e probidade.
Marques ( <i>Apud</i> Mello)	2006	O conceito de governança é indissolavelmente unido com o de <i>accountability</i> (responsabilidade em prestar contas).

Como se observa no quadro acima, grande parte dos autores e instituições especializadas no assunto quando abordam a governança corporativa colocam a transparência e a *accountability* (responsabilidade em prestar contas) como componentes essenciais para a sua existência. 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), aumento de volume de negociação e 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 (2001a, p. 01-04) mostra de forma clara essa relação indissociável entre *accountability* e transparência, ao relacionar um conjunto de recomendações, das quais se destacam:

#### 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.

(...)

1.2 A gestão das finanças públicas deve inscrever-se num quadro jurídico e administrativo claramente definido.

(...)

#### II. ACESSO PÚBLICO À INFORMAÇÃO

2.1 O público deve ser plenamente informado sobre as atividades fiscais passadas, presentes e programadas do governo.

(...)

2.2 Deve ser assumido um compromisso público de divulgação tempestiva de informações fiscais.

(...)

#### III. ABERTURA NA PREPARAÇÃO, EXECUÇÃO E PRESTAÇÃO DE CONTAS DO ORÇAMENTO

3.1 A documentação orçamentária deve especificar os objetivos da política fiscal, a estrutura macroeconômica, as políticas em que se baseia o orçamento e os principais riscos fiscais identificáveis.

(...)

3.2 As informações orçamentárias devem ser classificadas e apresentadas de forma a facilitar a análise das políticas e promover a prestação de contas.

(...)

3.3 A metodologia de execução e controle das despesas aprovadas e para a receita deve ser claramente especificada.

(...)



3.4 As contas fiscais devem ser apresentadas periodicamente ao poder legislativo e ao público.  
(...)

#### IV. GARANTIAS DE INTEGRIDADE

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

4.2 As informações fiscais devem ser objeto de escrutínio independente.  
(...)

Ao analisar os itens II e III acima do 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.

Segundo Ferreira e Araújo (2000) os principais benefícios do uso da *internet* para disponibilidade de serviços *on-line* e divulgação de informações acerca das atividades realizadas pela administração pública, podem ser assim resumidas:

1. propiciar maior transparência no *modus operandis* da gestão pública, facilitando o exercício do que tem se convencionado chamar de *accountability*;
2. permitir a troca rápida de informações entre membros do governo, como, por exemplo, preços cotados em licitações, divulgação de experiências bem-sucedidas de gestão, dentre outras atividades que intensifiquem o aumento da eficiência na máquina pública;
3. desburocratizar e agilizar o processo de participação popular, reduzindo o custo do exercício da cidadania;
4. reduzir o risco do país, uma vez que a transparência da gestão pública e o compromisso com a prestação de contas contribuem, ainda, para melhorar o acesso ao mercado internacional de crédito. Este comentário é ainda mais apropriado a países emergentes, cujo crédito possui maior risco;
5. diminuir a margem de risco referente à corrupção da máquina pública e à possibilidade de utilização de informações como moeda de troca e barganha de favores.

Com relação ao risco país, verifica-se que a avaliação de empresas em países emergentes é muito mais difícil, em relação ao ambiente de riscos e obstáculos a serem enfrentados por investidores, do que em países desenvolvidos (COPELAND; KOLLER; MURRIN, 2002). Além disso, segundo Assaf Neto (2002), a pouca transparência das companhias abertas é um dos fatores problemáticos característico do mercado brasileiro. Porém, ressalta a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE (2004) que o benefício de uma boa governança corporativa não é simplesmente minimizar o risco de fracasso corporativo e de negociação sem a preocupação com fraudes. Também é uma condição prévia fundamental para melhorar o desempenho econômico, melhorando o clima de investimento geral.

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 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 desta 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 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 deste 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, traz como desafio aos sistemas contábeis governamentais a necessidade do fornecimento de informações mais tempestivas e adequadas às necessidades dos seus usuários externos.

#### **1.4 Delimitação**

O presente estudo limitou-se a pesquisar a divulgação via *internet* dos instrumentos de transparência da gestão fiscal, exigidos no art. 48 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), nos principais *sites* oficiais dos Estados e do Distrito Federal do Brasil, totalizando um número de 27 entes federados.

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 2º 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 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 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 e para a elaboração da LDO e da LOA ao exercício de 2008.

Os Poderes/Órgãos examinados em cada Estado foram os cinco seguintes: os Tribunais de Justiça, as Assembléias Legislativas; os Tribunais de Contas; os Ministérios Públicos Estaduais; e os Poderes Executivos.

As consultas *on-line* que foram realizadas com os Poderes/Órgãos de cada Estado 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 o cidadão.

## 2 GOVERNANÇA CORPORATIVA NA GESTÃO PÚBLICA

### 2.1 A teoria do agenciamento voltada para o setor público

A teoria do agenciamento tem como base conceitual a existência de um relacionamento entre dois ou mais indivíduos e que afeta de forma significativa o desempenho de uma organização. Assim, essa organização é percebida como um nexo de contratos estabelecidos entre partes relacionadas.

Para MARTIN (1987, p. 11):

A Teoria do Agenciamento procura explicar as relações contratuais entre os membros de uma firma, onde seus membros são motivados exclusivamente pelos seus próprios interesses. Procura-se determinar as formas ótimas que tais contratos devem assumir para que seja proporcionada a convergência entre os interesses dos indivíduos e os objetivos da firma.

Assumindo-se que essas partes buscam a maximização de interesses individuais, é de se esperar que o agente não vá atuar sempre no interesse do principal. Por outro lado, o principal procurará estar cercado de garantias de forma que os seus interesses não sejam prejudicados. Hendriksen e Breda (1999) abordam que, dentro de um contexto empresarial, os proprietários (na figura do principal) são os avaliadores da informação, e os administradores (seus agentes) são os tomadores da decisão.

O homem dentro do seu estado natural evolutivo procura se associar a outros membros da sua espécie, na busca não só da sobrevivência, mas também como condição para alcançar objetivos maiores que individualmente não conseguiria. Segundo Carvalho (2005, p. 27) o homem, numa visão organicista, “como um ser eminentemente social, não pode viver fora da sociedade. A sociedade é, assim, um organismo composto de várias partes, com funções distintas, mas que concorrem para a vida do todo”.

Não obstante os benefícios da vida em sociedade, esse contrato social traz, porém, inexoravelmente uma limitação na expressão de liberdade do Homem, como afirma Dallari (2003, p. 9):

A vida em sociedade traz evidentes benefícios ao homem, mas por outro lado, favorece a criação de uma série de limitações que, em certos momentos e em determinados lugares, são de tal modo numerosas e freqüentes que chegam a afetar seriamente a própria liberdade humana.

Dessa associação organizada politicamente nasce a figura do Estado, que é uma pessoa jurídica territorial soberana, formada pelos elementos povo, território e governo soberano (ALEXANDRINO e PAULO, 2002). Esse Estado surge como o ente responsável por criar regras de convívio social e de proporcionar o bem-estar à sociedade (base contratual). Para Filellini (1994, p. 173):

O Estado corresponde a uma idéia de como a sociedade deve se organizar: legitimando e balizando pela lei, o uso da força em relação aos seus próprios integrantes e atribuindo essa prerrogativa estritamente ao Estado, em seus representantes. Esse é o chamado “contrato social”.

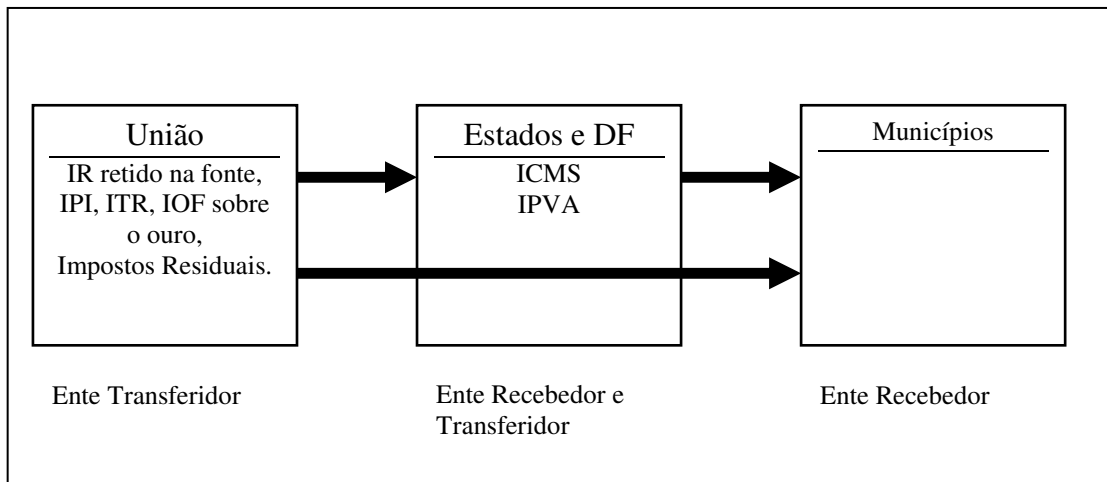
Portanto, os indivíduos, visando obter benefícios maiores da convivência em sociedade, organizam-se politicamente de tal forma (território, população, soberania e poder político) que o interesse particular de alguns não venha a sobrepor o bem-estar social comum à grande maioria.

Porém, para que o Estado possa alcançar os seus objetivos e realizar as tarefas pelas quais foi constituído, o cidadão é chamado a contribuir compulsoriamente (com tributos) para a manutenção da estrutura da máquina administrativa governamental e para a realização de investimentos e inversões financeiras necessárias ao desenvolvimento de determinada localidade (ruas, estradas, pontes, viadutos, prédios públicos, equipamentos, instalações, etc.).

O Estado receberá assim a receita necessária para consecução dos seus objetivos, que segundo Ichihara (2005, p. 32) “são entradas de numerário ou bens que passam a integrar o patrimônio do Poder Público, possuindo a característica fundamental de não serem restituíveis”. Todavia, o cidadão passa a cobrar do Estado, através dos seus governantes e gestores públicos, a obediência a esse “contrato social”, de tal forma que seja assegurado que a receita proveniente dos seus impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais esteja sendo empregada de maneira eficiente, eficaz e efetiva.

A República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e dos Municípios e do Distrito Federal (art. 1º da Constituição Federal). O sistema tributário

nacional estabeleceu um mecanismo de repartição das receitas de alguns dos principais impostos entre os entes federativos (art. 153, §5º e art. 157 a 162 da Constituição Federal), que causa um interesse mútuo informacional sobre as chamadas transferências constitucionais, conforme ilustração abaixo:



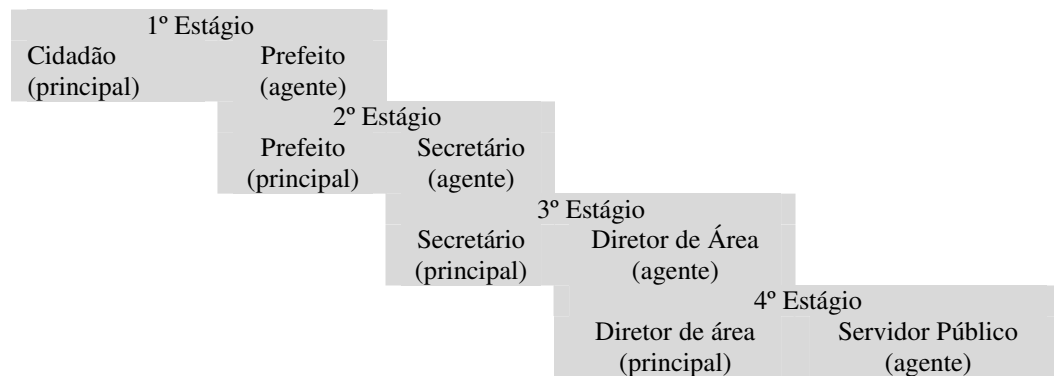
**Ilustração 1 - Repartição da receita tributária entre os entes da federação**

Fonte: Adaptado de Borba (2003)

Neste sentido, não só o cidadão e outras organizações que se relacionam com o Estado, mas também os próprios entes federativos entre si, travam uma “luta” na busca de diminuir a assimetria informacional e, conseqüentemente, garantir uma correta e transparente aplicação dos recursos públicos.

Assim como em uma empresa, com ou sem fins lucrativos, onde existe uma constante disputa do principal (acionistas, proprietários, sócios) contra a assimetria informacional externa gerada pelo agente (administradores, gerentes), em um ente público não é diferente. O cidadão (principal), na qualidade de financiador das atividades governamentais, não consegue monitorar todas as ações dos gestores públicos (agentes), que detém muito mais informação sobre o governo do qual participa do que o principal. E daí gera-se uma cadeia entre os diversos níveis de governo na qual ora a autoridade hierárquica funciona como agente, ora como principal.

Slomski (1999) exemplifica essa relação entre a figura do Agente (o gestor) e do Principal (o cidadão) em um determinado município, conforme ilustração abaixo:



**Ilustração 2 - Cadeia agente-principal no Município**

Fonte: Slomski (1999, p. 37)

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).

Neste 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.

## 2.2 Tipos de contratos

De acordo com a teoria da firma moderna, a propriedade é dividida entre vários indivíduos, nenhum dos quais é dono de uma parte significativa da firma. Por isso a propriedade é quase totalmente separada da administração ou do controle (EATON e EATON, 1999).

Nesse sentido, Lopes e Martins (2005) esclarecem que dentro dessa visão moderna foi criada a possibilidade de conflitos de interesse entre os acionistas e os administradores, ou mesmo entre os próprios administradores em diferentes níveis.



Verifica-se, portanto, que na firma moderna existe uma separação da figura do proprietário e do gestor, que proporciona o surgimento de diferentes contratos e conflitos de interesse (*Agency*), provocando problemas de assimetria informacional.

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-Auditores Externos; Credores-Auditores Internos; Gerentes-Empregados; Gerentes-Fornecedores.

Segundo Lopes (2004, p. 173) “a empresa é vista como um conjunto de contratos entre os diversos participantes”. Dentro dessa mesma perspectiva voltada para o setor público, o Estado e suas entidades devem ser vistos e analisados sob a perspectiva da teoria dos contratos, dada a relação de agência existente (SLOMSKI, 1999). Porém, para que essa relação de agência exista, Slomski ressalta a importância das três condições necessárias colocadas por Siffert Filho (1996, *apud* SLOMSKI, 1999, p. 27), que também podem ser observadas para as entidades públicas:

- 1) o agente (gestor público) dispõe de vários comportamentos possíveis a serem adotados;
- 2) a ação do agente (gestor público) afeta o bem-estar das duas partes;
- 3) as ações do agente (gestor público) dificilmente são observáveis pelo principal (cidadão), havendo dessa forma, assimetria informacional.

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-Auditores 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.

### 2.3 Princípios básicos da boa governança

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.

Nesse sentido, Slomski (2005) procurou mostrar a consonância entre as funções da controladoria na gestão da coisa pública e os princípios difundidos pelo IBGC, em seu Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa. Timmers (2000, p. 9 *apud* Mello, 2006, p. 12) 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.

Dentro deste contexto, este estudo adota os princípios básicos da boa governança aludidos pelo IBGC (Transparência, Equidade, *Accountability* e Responsabilidade Corporativa), os quais serão apresentados nos tópicos seguintes deste trabalho, devidamente adaptados para a realidade do setor público, procurando investigar, principalmente, a publicidade (transparência eletrônica) das ações governamentais voltadas para a gestão fiscal.

### 2.3.1 Equidade

A equidade significa um princípio de que todas as pessoas devem ter as mesmas oportunidades para que possam comprometer-se com o processo de tomada de decisões de um governo. Ou seja, dentro de um espírito de justiça que deve reinar na sociedade, as pessoas devem ser tratadas igualmente e os seus direitos devem ser devidamente respeitados.

Quando abordada em termos de direitos e desenvolvimento integral de uma sociedade, a equidade na visão da Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe das Nações Unidas - CEPAL (2000) está relacionada com a redução da desigualdade social em suas múltiplas manifestações.

O IBGC (2004, p. 10) afirma que a equidade “caracteriza-se pelo tratamento justo e igualitário de todos os grupos minoritários, sejam do capital ou das demais ‘partes interessadas’ (*stakeholders*), como colaboradores, clientes, fornecedores ou credores”. Deve-se, neste sentido, o gestor público evitar atitudes que possam ser consideradas discriminatórias e inaceitáveis em relação aos *stakeholders* (cidadãos, sociedade civil organizada, funcionários, fornecedores, investidores, entre outros).

Do ponto de vista da transparência fiscal, ser equânime significa proporcionar ao cidadão, sem distinção de classe social, nível educacional, cor, raça, sexo, idade, religião, preferências partidárias e outras características pessoais, o direito ao livre acesso às informações públicas de seu interesse.

Neste contexto, a utilização da *internet* e de *sites* governamentais para divulgação das informações relacionadas à gestão fiscal pode contribuir para o aprimoramento desse processo de equidade e de cidadania. Porém, ressalte-se que é necessária a realização de ações

governamentais voltadas à inclusão digital da população como um todo, de forma que essas novas tecnologias possam alcançar os cidadãos de forma homogênea.

### **2.3.2 Responsabilidade Corporativa**

A responsabilidade corporativa relacionada ao serviço público significa que o governante deve pensar menos em seu mandato, ou em apenas manter-se no poder, e mais nas ações que possam garantir a perenidade dos benefícios sociais, econômicos e ambientais da sua região.

Na visão do IBGC (2004, p. 10), os conselheiros e executivos de uma empresa:

Devem zelar pela perenidade das organizações (visão de longo prazo, sustentabilidade) e, portanto, devem incorporar considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações. Responsabilidade Corporativa é uma visão mais ampla da estratégia empresarial, contemplando todos os relacionamentos com a comunidade em que a sociedade atua.

Dentro deste contexto, não se pode mais admitir a figura do “Estado Falido” ou da administração pública “sucateada”, que compromete gravemente os benefícios sociais das gerações futuras.

Na visão de Figueiredo *et al* (2001), a população deve mudar a sua percepção de que o político bom é o “tocador de obras” ou, em um caso mais extremo, o conceito de que o administrado eficaz é aquele que “rouba, mas faz”.

Nesse sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal procura melhorar essa situação, não só pelas suas regras mais rígidas, como também através de um processo de gestão mais transparente, que permita ao cidadão ter a visão clara dos fatos e das conseqüências das ações empreendidas pelos administradores públicos.

### 2.3.3 Accountability

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. Esses mesmos autores (1996, p. 67), citando o GASB - *Governmental Accounting Standards Board*, apresentam a seguinte definição para *accountability*:

... *accountability* exige que os governos respondam aos cidadãos - para justificar o aumento dos recursos públicos e os propósitos para os quais eles são usados. *Accountability* governamental está baseado na convicção de que os cidadãos têm um 'direito em saber', um direito para receber fatos abertamente declarados que pode conduzir a um debate público entre os cidadãos e os representantes eleitos por eles. [GASB, Concepts Statement N°1, Objectives of Financial Reporting, 1987, p. 56].

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.

Foi sugerido por J. D. Stewart (*Apud* FASAB, 2003) a existência de 5 graus de *accountability* para o setor público:

1. *Accountability* de probidade e legalidade – é o uso dos recursos em conformidade com o orçamento aprovado ou em obediência às leis (aderência);
2. *Accountability* de processo – é o uso adequado dos processos, dos procedimentos ou das medidas nas ações demandadas (planejamento, alocação e gerenciamento);
3. *Accountability* de desempenho – é a operação eficiente (eficiência e economia);
4. *Accountability* de programas – é o estabelecimento e a realização de metas (resultados);
5. *Accountability* de políticas – é a aprovação ou rejeição de políticas (valor).

Seguindo interpretação dada por Pederiva (2004), entende-se que os graus de *accountability* estão assim relacionados: grau 1 – com a aderência às normas legais das ações empreendidas pelo gestor público; grau 2 - à eficácia dos processos de planejamento, alocação e gerenciamento; grau 3 - à eficiência das operações; grau 4 – à efetividade dos programas governamentais; e grau 5 – à aprovação ou rejeição das políticas de governo.

Esses graus de *accountability* devem ser vistos como uma escada hierárquica, em que o grau mais elementar deve dar suporte ao subsequente. Os aspectos de aderência (grau 1) são fundamentais para o exame das demais modalidades de *accountability* (PEDERIVA, 2004). É justamente mediante a análise do atendimento desse grau básico de *accountability* que o estudo procurou verificar a aderência dos *sites* dos Poderes/Órgãos às exigências de

fornecimento de informações eletrônicas, estabelecidas no art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Anthony e Govindarajan (2002) entendem que, em uma análise do desempenho de um centro de responsabilidade, a eficiência deve ser medida pela quantidade de saídas por unidade de entrada, enquanto que a eficácia avalia a relação dessas saídas com os objetivos alcançados. Dentro dessa visão, podem-se conceituar eficiência e eficácia para o setor público, conforme apresentado por Giacomoni (2005, p. 309-310):

EFICIÊNCIA – o teste da eficiência na avaliação das ações governamentais busca considerar os resultados obtidos em fase dos recursos disponíveis;

EFICÁCIA – a avaliação da eficácia procura considerar o grau em que os objetivos e as finalidades do governo (e de suas unidades) são alcançados. Trata-se, então, de medir o progresso alcançado dentro da programação de realizações governamentais.

Na análise da efetividade, Machado (2002, p. 74) explica que “a distinção entre efetividade e eficácia é feita separando-se a avaliação do grau de realização das metas de produtos previstos, em um dado programa, da avaliação dos resultados efetivamente alcançados com esse mesmo programa”.

O grau de *accountability* mais elevado (grau 5) pode ser entendido como a efetividade das estratégias formuladas pelos níveis mais elevados de governo, conforme abordado por Giacomoni (2005, p. 310-311), a qual “deve reportar-se, principalmente, aos valores políticos prevaletentes na sociedade (decisões que visam ao desenvolvimento econômico-social)”.

*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.

### 2.3.4 Transparência

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 do legislador ter escolhido o termo transparência na LRF ao invés 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 está 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* (Apêndice A e B), realizadas naqueles Poderes/Órgãos estaduais que disponibilizam em seu *site* um canal de comunicação interativa para com a sociedade.



## 2.4 Transparência Fiscal

A etimologia da palavra “Transparência”, em sua acepção mais aproximada ao âmbito econômico-tributário, significa “economia política”: característica de mercados de competição perfeita, nos quais todos os compradores conhecem as propostas de todos os vendedores e vice-versa. Esta expressão, unida à palavra Fiscal, significa a sua aplicação no âmbito tributário (PADIAL, 2000).

O FMI (2001b, p. 5) em seu manual revisto de transparência fiscal afirma que a transparência fiscal é um aspecto essencial da boa governança, esclarecendo que:

A transparência fiscal faz com que as autoridades encarregadas da elaboração e implementação das políticas fiscais se tornem mais responsáveis pelos seus atos. Como resultado, tem-se políticas fiscais mais fortes e mais dignas de crédito, merecedoras do apoio de um público bem informado; acesso aos mercados de capital internos e internacionais em condições mais favoráveis; e redução da incidência e gravidade das crises.

A transparência deve estar presente, de uma forma geral, nas atividades realizadas pelos gestores públicos, permitindo que os raios luminosos do conhecimento humano possam transpassar as estruturas de governo, trazendo ao cidadão a visão perfeita do objeto chamado Estado. No contexto da transparência fiscal, isso significa a possibilidade do acompanhamento claro, transparente, da execução orçamentária e das finanças públicas.

## 2.5 A Nova Gestão Pública

A Nova Gestão Pública - NGP (*New Public Management*) é um conjunto de doutrinas que surgiram a partir da década de 80, formando uma base teórica que permitiu o surgimento dos alicerces necessários para o desenvolvimento de reformas estruturais do Estado em diversos países.

Arellano (2000, p. 13) explica o que vem a ser A Nova Gestão Pública (NGP):

É um conjunto de estratégias de mudanças destinadas a aumentar a eficiência, a *accountability*, o serviço ao cliente e a orientação de mercado em agências públicas. Isto é baseado na teoria da escolha racional e nos modelos de mercado desenvolvidos por estudiosos como Niskanen (1972) e popularizado por Osborne e Gaebler (1990).

Esse processo de mudanças surgiu como uma alternativa ao paradigma da administração pública tradicional e burocrática (GALNOOR *et al*, 1998).

Geri (2001) comenta que houve uma onda inesperada de reformas administrativas em diversos governos centrais, cuja Nova Gestão Pública virou uma tendência mundial nos anos 90 (Nova Zelândia, Grã-Bretanha e Austrália). E essas reformas possuíam alguns elementos caracterizadores tipo: privatizações de atividades governamentais; desregulamentação; reorganização para encorajar a concorrência entre os ministérios de governo; o uso da figura do “cliente” como uma metáfora para descrever o usuário dos serviços governamentais; e ênfase em desempenho administrativo.

Como fruto desse debate sobre a NGP, surgiu no Brasil a proposta de uma administração pública mais gerencial, que teve historicamente a sua base de discussão originada no chamado Plano Diretor da Reforma do Estado – PDRAE (1995). Segundo Alexandrino e Paulo (2002, p. 60):

A partir da década de 90, tem-se observado, no Brasil, uma significativa mudança de mentalidade, ao menos por parte dos detentores do poder político e de importantes autores, sobretudo nas áreas econômica e jurídica, no que concerne às relações entre o Estado, especialmente a Administração Pública, e os diversos setores da sociedade.

Nem todas as propostas de mudanças sugeridas pelo PDRAE foram implementadas, mas verificou-se que a Emenda da “Reforma Administrativa” (Emenda Constitucional nº 19/1998) trouxe algumas mudanças nas relações entre o Estado e os agentes públicos, entidades privadas e entidades empresariais, que vêm sendo regulamentadas gradualmente ao longo dos últimos anos.

Os benefícios dessas mudanças ainda não se apresentaram de forma consistente e uniforme em todos os entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), compreendidos os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, com as suas respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais. Por sua vez, a Reforma Administrativa foi questionada em alguns pontos por Melo (2000, p. 25), que chegou a dizer: “se a atual administração do Brasil propusesse uma administração gerencial –

este é o sentido teórico da proposta – o Estado teria uma opção pelo cidadão-usuário, para o cidadão-cliente”.

Independentemente das críticas sofridas pela proposta de Reforma Administrativa, nota-se que existe uma convergência de pensamento em relação à necessidade de mudanças estruturais no serviço público. Para Figueiredo e Nóbrega (2002, p. 231) “a gestão pública deve conduzir a sua ação de forma a efetuar uma transformação fundamental no comportamento da administração em relação aos seus usuários, passando-o da condição de súdito para a de cidadão, destinatário de toda atividade do Estado”.

As perspectivas de mudanças no setor público é um reflexo de um processo global que se iniciou primeiramente nas empresas privadas, conforme comentou Lima (2003, p. 248):

Da mesma forma como ocorre nas empresas privadas, no setor público de distintos países – e do Brasil, em particular – é possível identificar movimentos de reforma ou mudança organizacional visando tornar o aparelho de Estado mais ágil, flexível e eficaz.

Portanto, essas mudanças proporcionaram uma nova visão em questões relacionadas à promoção de valores sociais, com o incentivo ao exercício da cidadania e a preocupação com a *accountability* governamental. Além disso, para que o aparelho do Estado tenha capacidade executiva é necessário que seja sadio do ponto de vista fiscal e financeiro (BRESSER PEREIRA, 2004).

## **2.6 A Lei de Responsabilidade Fiscal**

A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (Lei Complementar nº 101/2000) fez parte de uma entre outras medidas de transformações impostas ao Estado brasileiro, como exemplo: Reforma Administrativa (Emenda Constitucional nº 19) e Reforma Previdenciária (Emenda Constitucional nº 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. Através dele são estabelecidas as *regras do jogo* da gestão fiscal, sendo criadas novas funções para a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), cuja discussão e elaboração deverão contar com a participação popular, inclusive em audiências públicas, assegurando maior transparência da gestão governamental.

A Lei de Responsabilidade Fiscal de acordo com Pelicioli (2000, p. 110) “configura um sistema de planejamento, execução orçamentária e disciplina fiscal até então inexistente”.

Silva (2004, p. 43) explica que o objetivo do planejamento, da programação e do orçamento como um sistema integrado de gerência é “avaliar os custos para a consecução das metas traçadas em comparação com os benefícios a serem esperados dos mesmos, e assim tornar possível o uso inteligente de recursos pelo setor público”.

Todo processo parte da percepção dos recursos disponíveis, com a finalidade de alcançar os objetivos pretendidos. Essa foi a intenção do legislador ao definir no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar nº 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal) o que é a responsabilidade na gestão fiscal:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Quando da sua elaboração, a Lei de Responsabilidade Fiscal sofreu influências tanto no plano interno, como no externo. As influências internas fizeram parte de um contexto histórico em que o Brasil estava inserido, diante de crises econômicas sucessivas, que necessitavam de um choque de moralidade na condução da gestão fiscal, mediante o estabelecimento de normas mais rígidas e claras referentes ao endividamento e ao planejamento governamental.

No plano externo, a elaboração da Lei de Responsabilidade Fiscal foi inspirada e influenciada, além das diretrizes do FMI voltadas para as boas práticas de transparência fiscal, por

experiências da União Européia, dos Estados Unidos e da Nova Zelândia, conforme explicam Figueiredo *et al* (2001, p. 18-26), cujas principais características são resumidas a seguir:

- a) Comunidade Econômica Européia: com base no Tratado de Maastricht, em 1992, onde foi estabelecido o princípio básico de repúdio aos déficits governamentais excessivos, além de metas de inflação, patamares de juros de longo prazo, parâmetros para o déficit orçamentário e limites para a dívida pública;
- b) Estados Unidos: através do *Budget Enforcement Act* (BEA), de 1990, o Governo Americano procurou disciplinar as ações futuras que estavam inseridas no orçamento federal. As duas grandes regras adotadas pelo BEA norte-americano foram: o *sequestration* e o *pay as you go*. Na lei brasileira, esses mecanismos podem ser traduzidos respectivamente para limitação de empenho e compensação;
- c) Nova Zelândia: *Fiscal Responsibility Act*, de 1994, é dada ênfase ao controle e à transparência por parte da sociedade, onde é adotada uma série de relatórios contábeis e gerenciais, além de estabelecer um modelo baseado na estabilização da relação dívida/PIB que deve ser mantida em nível prudencial.

Observa-se que apesar dessa influência externa, a LRF teve que se adaptar à realidade brasileira, tendo em vista as diferenças locais em relação às experiências internacionais citadas acima: a União Européia, onde se tinha uma experiência de integração de várias décadas, as metas eram fixadas através de protocolos para uma Confederação; nos Estados Unidos, as metas eram fixadas em Lei, porém somente para o âmbito federal (governo central); e na Nova Zelândia, um Estado unitário, parlamentarista, trabalhava-se mais com princípios e metas estabelecidas em relatórios anuais.

Neste sentido, no Brasil, com a introdução da Lei de Responsabilidade Fiscal no ordenamento jurídico, segundo Figueiredo *et al* (2001, p. 21) “as restrições foram impostas a Estados e Municípios, malgrado toda a discussão que foi empreendida durante a elaboração e tramitação do projeto de lei”. Comentam os mesmos autores que, como resultado, houve uma diminuição, neste aspecto, da autonomia dos entes federativos.

Não obstante as críticas contundentes que se seguiram quando da entrada em vigor da LRF, principalmente no que tange ao desrespeito à autonomia dos entes federativos, percebe-se que essa Lei trouxe uma nova perspectiva no aprimoramento dos conceitos de responsabilidade e de transparência, sendo, conforme Mileski (2000, p. 14) “um verdadeiro código regulamentador da conduta gerencial nas finanças públicas”.

### 3 AÇÃO GOVERNAMENTAL PLANEJADA E TRANSPARENTE

#### 3.1 O E-Governo e a Transparência das Contas Públicas

Ho e Ni (2004, p. 01) após análise do tema, entenderam que o “e-governo provê acesso flexível e conveniente à informação governamental e aos serviços disponibilizados de forma mais efetiva aos cidadãos”. Por sua vez, Justice *et al* (2006, p. 02) afirmam que:

E-governo é particularmente atraente como um instrumento de transparência fiscal, *accountability* e participação do cidadão, por muitos motivos em que ele é altamente promissor: conveniência, acessibilidade, possibilidade para uma variedade de aplicações interativas, *links* para ferramentas de banco de dados, direcionamento econômico de disseminação de informação e processamento simples de transação.

Streib e Navarro (2006) explicam que discussões a respeito do e-governo, com o objetivo de um governo mais dinâmico e com maior envolvimento à distância do cidadão, enfatizam três pontos:

- o acesso mais fácil à informação;
- o fornecimento mais eficiente de serviços; e
- a melhora na comunicação governamental.

Bandeira (2005, p. 03) afirma que “no cenário digital as tecnologias de informação e comunicação (TICs) se apresentam como instrumentos hábeis para que os atores sociais possam exigir dos representantes da administração pública que gerenciem os órgãos estatais de forma transparente”.

De acordo com Pinho *et al* (2006) essas TICs estão se alastrando pelo setor público através do que se chama de *e-governo* ou governo eletrônico, através da informatização de atividades internas governamentais e da comunicação realizada com o público externo (cidadãos, fornecedores, empresas, assim como outros setores do governo ou da sociedade).

Nesse sentido, Ruediger (2002, p. 30) entende o governo eletrônico como um “potencializador de boas práticas de governança e catalisador de uma mudança profunda nas

estruturas de governo, proporcionando mais eficiência, transparência e desenvolvimento, além do provimento democrático de informações para decisão”.

Cunha *et al* (2006, p. 01) afirmam que “o termo governo eletrônico, popularizado a partir do final década de 90, aparece em textos acadêmicos e profissionais relacionados a práticas de boa governança”. Esses mesmos autores esclarecem que no Brasil as ações voltadas para o e-governo iniciaram-se em 1999, tendo sido formalizadas como programa em 2000, cujas linhas de ação foram (*Ibid*, p. 7):

- 1) promoção do acesso da população à *Internet*;
- 2) promoção da integração entre sistemas de informação, redes e bancos de dados governamentais;
- 3) implantação de infra-estrutura avançada de comunicações e serviços na administração pública; e
- 4) utilização do poder de compra do Governo Federal para a redução de custos.

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.

Catelli e Santos (2001, p. 16) analisando os desafios de uma contabilidade interativa para as empresas, expressaram que “o uso crescente das informações *on-line* e suas respostas pelos usuários, em tempo real, constitui um processo, embora incipiente, que imprimirá à contabilidade financeira um caráter cada vez mais interativo”.

Da mesma forma, a contabilidade governamental, diante do crescente avanço das novas tecnologias de informação disponibilizadas através da *internet* e de um aumento da cobrança da sociedade por uma maior transparência das contas públicas, terá que se adaptar, de forma tempestiva, aos novos desafios que lhes são colocados.

### 3.2 Instrumentos de transparência

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 explicitamente citados, tendo em vista que os mesmos fornecem um padrão de transparência da gestão fiscal mínimo, a ser seguido no âmbito nacional.

O processo orçamentário brasileiro estabelece os seguintes mecanismos obrigatórios de planejamento governamental (art. 165 da CF):

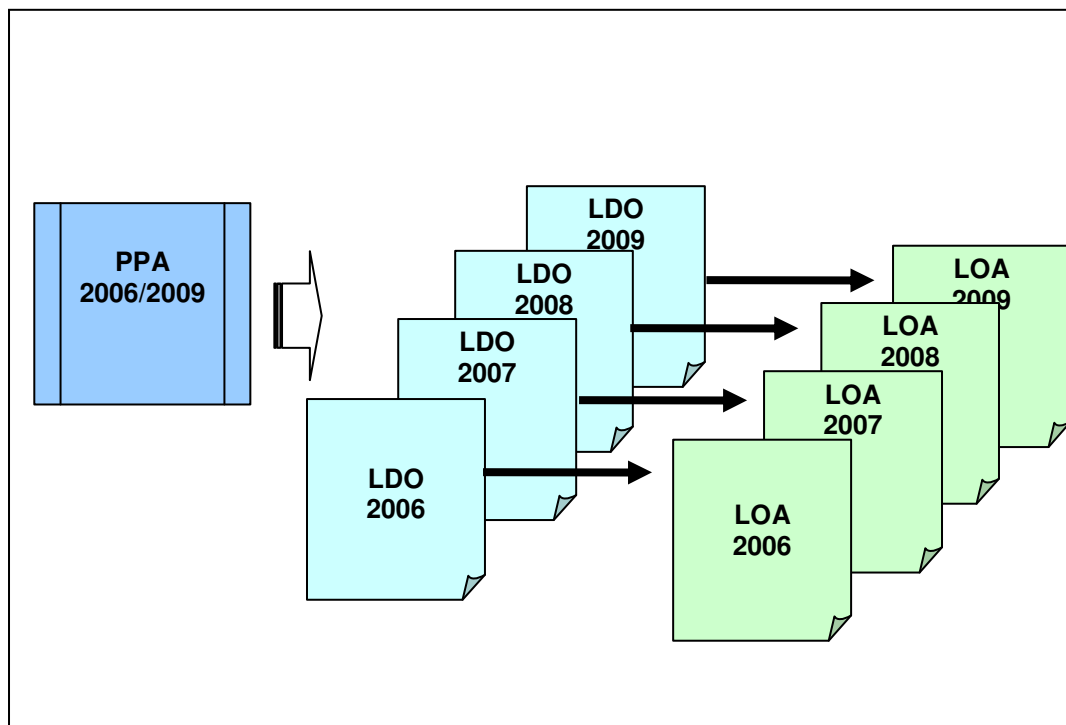
- o plano plurianual;
- as diretrizes orçamentárias; e
- os orçamentos anuais.



### 3.2.1 Planos

Giacomoni (2005) esclarece que no Brasil a Constituição Federal consagrou duas modalidades de planos: a primeira está relacionada com os chamados planos de desenvolvimento econômico e social, dentro da concepção de Estado intervencionista; e a outra é conhecida como plano plurianual. Esta última modalidade, de caráter necessariamente obrigatório para todos os entes da federação, será objeto deste estudo como instrumento de transparência da gestão fiscal.

A Constituição de 1988 tratou de institucionalizar a integração entre os processos de planejamento e orçamento, ao tornar compulsória a elaboração dos três instrumentos básicos para esse fim. O primeiro deles, o Plano Plurianual - PPA, destinado às ações de médio prazo, com a duração de um mandato do Chefe do Executivo (4 anos); o Orçamento Anual - LOA, para discriminar os gastos de um exercício financeiro; e, a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, para servir de elo entre os dois instrumentos, conforme ilustração a seguir:



**Ilustração 3 - Integração entre os processos de planejamento e orçamento**

Fonte: Adaptado de Vainer, Albuquerque e Garson (2001)

Segundo Silva (2004, p. 36) o plano plurianual é um instrumento constitucional de planejamento estratégico, que deve estabelecer de forma regionalizada:

- Diretrizes, objetivos e metas da administração pública para despesas delas decorrentes;
- Diretrizes, objetivos e metas da administração pública para programas de duração continuada.

De acordo com Vainer, Albuquerque e Garson (2001, p. 15) os principais objetivos de um Plano Plurianual são:

- Definir com clareza as metas e as prioridades da administração bem como os resultados esperados;
- Organizar, em programas, as ações que resultem em incremento de bens ou serviços que atendam demandas da sociedade;
- Estabelecer a necessária relação entre as ações a serem desenvolvidas e a orientação estratégica de governo;
- Possibilitar que a alocação de recursos nos orçamentos anuais seja coerente com as diretrizes e metas do plano;
- Facilitar o gerenciamento da administração, através de definição de responsabilidades pelos resultados, permitindo a avaliação do desempenho dos programas;
- Estimular parcerias com entidades públicas e privadas na busca de fontes alternativas de recursos para o financiamento de programas;
- Explicitar, quando couber, a distribuição regional das metas e gastos regionais do governo;
- Dar transparência à aplicação de recursos e aos resultados obtidos.

Verifica-se, portanto, que o Plano Plurianual – PPA do governo é um instrumento de planejamento que permite ao gestor direcionar as suas ações de médio prazo, com o objetivo de atingir as suas metas e objetivos traçados no seu programa de governo, possibilitando ao eleitor visualizar se as principais promessas estruturais de campanha estão sendo contempladas.

### **3.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentária**

De acordo com a Constituição Federal (art. 165, § 2º) a lei de diretrizes orçamentária deve compreender as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, além de orientar a elaboração da lei orçamentária anual, dispor sobre as alterações na legislação tributária e estabelecendo a política de aplicação das agências oficiais de fomento.

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe novas exigências quando da elaboração da LDO, a qual deve também dispor sobre:

1. equilíbrio entre receitas e despesas;
2. critérios e forma de limitação de empenho;
3. normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
4. demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;
5. anexo de metas fiscais anuais;
6. anexo de riscos fiscais.

Silva (2004, p. 39) aborda a Lei de Diretrizes Orçamentárias como um instrumento de planejamento operacional. De acordo com Vainer, Albuquerque e Garson (2001b) a inovação da exigência da LDO na Constituição Federal de 1988 foi consequência da necessidade de sanar problemas frequentes de inconsistência entre a proposta orçamentária enviada pelo Poder Executivo e as orientações orçamentárias do Poder Legislativo, caracterizando-se como uma oportunidade de discussão e acordo prévio das diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária que vigorará no ano seguinte.

Ressalte-se, nesse sentido, que a Lei de Responsabilidade Fiscal elevou ainda mais a importância da Lei de Diretrizes Orçamentárias ao lhe atribuir novas funções como instrumento de planejamento operacional, principalmente aquelas voltadas para o alcance do equilíbrio entre receitas e despesas.

### **3.2.3 Orçamento**

A Lei Orçamentária Anual – LOA deve compreender três tipos de orçamentos (art. 165, § 5º, da CF):

- O orçamento fiscal;
- O orçamento de investimento das empresas controladas;
- O orçamento da seguridade social.

Além do conteúdo anteriormente exigido (art. 165, § 6º, da CF e arts. 2º e 22 da Lei Federal nº 4.320/64), a LRF veio reforçar a necessidade da elaboração da Lei Orçamentária Anual de

forma integrada com o PPA e a LDO, determinando ainda que a mesma contenha (art. 5º da LRF):

- demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais;
- demonstrativo das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;
- reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

Para Machado Jr. e Reis (2001, p. 16) “a lei de orçamento deverá evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, os quais devem ser executados por órgãos das Administrações direta e indireta”.

Na visão de Giacomoni (2005, p. 199) de integração entre o planejamento e o orçamento, o orçamento anual é um instrumento de curto prazo que “operacionaliza os programas setoriais e regionais de médio prazo, os quais, por sua vez, cumprem o marco fixado pelos planos nacionais em que estão definidos os grandes objetivos e metas, os projetos estratégicos e as políticas básicas”.

No entendimento de Bezerra Filho (2004) o orçamento-programa é um instrumento de planejamento que permite identificar os programas, os projetos e as atividades, com os seus respectivos objetivos, metas, custos e resultados esperados, permitindo maior transparência dos gastos públicos.

A Portaria nº 42 do Ministro de Estado do Orçamento e Gestão – MOG (1999, p.1) trouxe as seguintes definições relacionadas à classificação funcional-programática da despesa pública:

- Função: deve entender-se o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público;
- Sub-Função: representa uma partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público;
- Programa: o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual;
- Projeto: um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo;
- Atividade: um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo.

Segundo a ONU (1959, *apud* Giacomoni, 2005, p. 154) o orçamento-programa é conceituado como “um instrumento em que se presta particular atenção às coisas que um governo realiza mais do que às coisas que adquire”. Ou seja, dentro da filosofia do orçamento-programa o cidadão deveria ter condições de visualizar de forma efetiva as realizações governamentais.

Por tudo que já foi exposto, pode-se dizer que a Lei Orçamentária Anual é o instrumento de planejamento que deveria permitir que as ações governamentais se viabilizassem, através de um detalhamento mais específico do planejamento da execução das receitas e das despesas públicas, possibilitando a transparência das realizações dos gestores públicos.

### **3.2.4 Prestação de Contas**

A prestação de contas é um dos principais instrumentos de transparência fiscal, na qual o gestor público evidenciará a sua responsabilidade (*accountability*) perante a sociedade.

A LRF em seu art. 58, dentro da ótica da gestão fiscal, assim definiu o que deve ser evidenciado na prestação de contas governamental:

Art. 58. A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

O art. 70, Parágrafo Único, da Constituição Federal estabelece de forma clara de quem é a responsabilidade em prestar contas:

Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Segundo Cruz *et al.* (2006) a prestação de contas a que se refere o art. 48 da LRF deveria ser àquela prestada formalmente pelos órgãos da administração pública direta e indireta aos Tribunais de Contas, porém na prática se verificou neste estudo que cada Poder/Órgão analisado, com exceção da maioria dos Poderes Executivos (66,67%), como será visto no capítulo de resultado da pesquisa, divulgou como prestação de contas somente aquilo que julgou ser necessário para análise do cidadão.

A prestação de contas, portanto, é uma obrigação natural de todo aquele que de certa forma administra a coisa pública e que tem como obrigação demonstrar como foram aplicados os recursos provenientes da sociedade como um todo.

### **3.2.5 Parecer Prévio**

O art. 71, I, da Constituição Federal determina que as chamadas Contas de Governo sejam examinadas pelos Tribunais de Contas, que deverá emitir um parecer prévio. Esse parecer, formulado após apreciação das contas do governo, deverá ser enviado ao Poder Legislativo, que com o auxílio dessa opinião técnica fará o seu julgamento.

Observe-se que as contas de governo são aquelas prestadas, anualmente, pelo chefe do Poder Executivo (por exemplo, o governador) e que representam a consolidação das contas de todos os Poderes e Órgãos referenciados a cada exercício financeiro. Por outro lado, os demais Poderes/Órgãos terão as suas contas julgadas pelo Tribunal de Contas, o que não os exime da

responsabilidade de evidenciação de tais prestações de contas perante a sociedade, conforme art. 48 da LRF.

O parecer prévio deve ser emitido observando-se os princípios constitucionais de legalidade, legitimidade, economicidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, além da verificação da aplicação das subvenções e renúncia de receitas (art. 37 e art. 70 da CF).

Verifica-se a importância do parecer prévio como fonte de informação mais independente, elaborada por um órgão técnico e autônomo, que tem como incumbência auxiliar o Poder Legislativo na tarefa de controle externo, visando à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do ente público.

### **3.2.6 Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO**

A Constituição Federal em seu art. 165, § 3º, estabeleceu a obrigatoriedade do Poder Executivo publicar, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO.

Esse relatório bimestral tem por objetivo demonstrar a situação orçamentária das receitas, comparando a execução com a previsão. A partir da vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal o RREO passou a ter a obrigatoriedade de conter adicionalmente os seguintes demonstrativos (art. 52 e 53 da LRF):

- balanço orçamentário;
- demonstrativos da execução das receitas e despesas;
- apuração da receita corrente líquida, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício;
- receitas e despesas previdenciárias;
- resultados nominal e primário;
- restos a pagar;

O relatório referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos:

- do cumprimento da regra de ouro (operações de crédito limitadas ao montante das despesas de capital);
- das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;
- da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

O RREO deverá, quando for o caso, apresentar justificativas:

- da limitação de empenho;
- da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança.

Verifica-se que o RREO é formado por um conjunto de demonstrativos fiscais, de periodicidade bimestral, que permite o acompanhamento mais de perto, passo a passo, da execução orçamentária anual, permitindo, por isso, ao gestor corrigir de forma mais tempestiva quaisquer desvios e prevenir mais rapidamente possíveis riscos. Por outro lado, o cidadão tem neste relatório a oportunidade de observar de forma mais transparente e tempestiva a execução do planejamento orçamentário governamental.

### **3.2.7 Relatório de Gestão Fiscal – RGF**

O Relatório de Gestão Fiscal – RGF é um relatório quadrimestral instituído pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que deverá ser emitido pelos titulares dos Poderes (Executivo, Judiciário e Legislativo) e Órgãos (Ministério Público e Tribunais de Contas).

Este relatório expressa a situação dos Poderes/Órgãos quanto ao cumprimento dos diversos limites estabelecidos pela LRF, que segundo o seu art. 55 deverá conter:



- comparativo com os limites de que trata a LRF, dos seguintes montantes:
  - despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;
  - dívidas consolidada e mobiliária;
  - concessão de garantias;
  - operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
- indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;
- demonstrativos, no último quadrimestre:
  - do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;
  - da inscrição em Restos a Pagar

Observa-se que esse relatório evidencia o cumprimento dos gestores aos limites e condições estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, com o intuito de cobrar de todos que são dependentes dos recursos governamentais o esforço necessário para o equilíbrio das contas públicas.

### **3.2.8 Versão Simplificada**

O art. 48 da LRF ordena que os instrumentos de transparência da gestão fiscal devem ser também divulgados nas versões simplificadas.

Lock (2003) em sua pesquisa, à época, não detectou na literatura e na legislação pertinente definições que abordassem a questão referente à versão simplificada.

Ao analisar os manuais de elaboração do Relatório de Gestão Fiscal – RGF (Anexo A) e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO (Anexo B), elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, em sua 6ª edição, verifica-se que a sua proposta de versão simplificada para esses demonstrativos fiscais é mais voltada para uma versão resumida, ou consolidada, do que simplificada. Não existe a presença de elementos gráficos, nem conceituais ou notas explicativas voltadas para uma melhor compreensão dos resultados fiscais por parte do cidadão não especializado em contas públicas.

Na definição de Holanda Ferreira (1999, Novo Dicionário Aurélio Eletrônico – Século XXI), simplificar é entendido como “tornar fácil ou claro” e simplicidade é compreendido como “qualidade do que é simples, do que não apresenta dificuldade ou obstáculo”. É importante, nesse sentido, não confundir uma versão simplificada dos instrumentos de transparência com uma versão resumida, tampouco com um trabalho que tenha menos conteúdo.

Neste sentido, verifica-se que a elaboração das versões simplificadas deve passar por uma preocupação em diminuir as dificuldades existentes dentro de um processo de linguagem e comunicação. Segundo Cipro Neto e Infante (2000, p. 12) “na origem de toda a atividade comunicativa do ser humano está a linguagem, que é a capacidade de se comunicar por meio de uma língua”. Esses mesmos autores esclarecem que a “língua é um sistema de signos convencionais usados pelos membros de uma mesma comunidade”.

Hendriksen e Breda (1999), abordando uma das classificações da teoria da contabilidade, apresentam a visão da contabilidade como uma linguagem, ou como muitos a consideram, a linguagem dos negócios. Portanto, a contabilidade deve se preocupar, também, como desenvolver o seu processo de comunicação para atender aos seus diversos usuários, inclusive ao cidadão desprovido de conhecimentos técnicos mais apurados, mediante uma linguagem simplificada.

Dentro desse contexto, Libonati e Souto Maior (1996, p. 231) afirmam que “o objetivo da contabilidade é a captação, transformação e divulgação (comunicação) de informações, que tenham utilidade para os diversos usuários, com a finalidade de subsidiá-los nos seus processos decisórios”.

Afirma Oliveira (1994, p. 79) que “o conhecimento dos elementos da comunicação assegura a eficácia da mensagem”. Por sua vez Martins e Zilberknop (1995, p. 23) entendem que “comunicar implica busca de entendimento, de compreensão. Em suma, contato. É uma ligação, transmissão de sentimentos e idéias”. Esses últimos autores (*Ibid*, p. 24-26) abordaram os elementos essenciais do processo de comunicação, resumidos no quadro a seguir:

**Quadro 2 - Elementos essenciais do processo de comunicação**

<b>Elemento</b>	<b>Característica</b>
Fonte	É a origem da mensagem.
Emissor	É quem envia a mensagem através da palavra oral ou escrita, gestos, expressões, desenho, etc.
Mensagem	É o que a fonte deseja transmitir, podendo ser visual, auditiva ou audiovisual. Serve-se de um código que deve ser estruturado e decifrado. É preciso que a mensagem tenha conteúdo, objetivos e use o canal apropriado.
Recebedor	É um elemento muito importante no processo. Pode ser a pessoa que lê, que ouve, um pequeno grupo, um auditório ou uma multidão.
Destino	É (são) a(s) pessoa(s) a quem se dirige a mensagem (geralmente, o destino coincide com o receptor).
Canal	É a forma utilizada pela fonte para enviar a mensagem.
Código	É um conjunto de sinais estruturados.

Fonte: Adaptado de Martins e Zilberknop (1995, p. 24 - 26)

No presente estudo considera-se os citados elementos de comunicação da seguinte forma: as fontes são os sistemas de informação contábil e de planejamento orçamentário governamental; os emissores os titulares responsáveis pelos Poderes/Órgãos dos Estados; a mensagem o resultado da gestão fiscal, evidenciado nos instrumentos de transparência da gestão fiscal; os receptores e o destino são os cidadãos e a sociedade como um todo; o canal a ser utilizado são os *sites* dos emissores na *internet*; o código a nossa língua portuguesa e os recursos audiovisuais.

Para Libonati e Souto Maior (1996) um dos grandes desafios a ser vencido pela contabilidade em relação ao processo de comunicação é a diminuição dos ruídos indesejáveis na sua transmissão, buscando um uso menos excessivo de terminologias técnicas e uma quantidade de informação divulgada mais adequada, evitando-se omissões ou excesso.

Neste sentido, uma das grandes dificuldades a serem enfrentadas pela contabilidade governamental na elaboração das versões simplificadas será a de adequar os termos técnicos às expressões do cotidiano, que o cidadão usa e conhece, sem perder a exatidão dos significados e a precisão dos conceitos contábeis.

### **3.2.9 Participação popular e audiências públicas**

A LRF determina que a transparência deve ser 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.

Vigoda e Golembiewski (2001, p. 09) esclarecem que a “participação dos cidadãos é manifestada em duas maneiras principais: iniciativas pessoais e ação organizada”. Ou seja, o cidadão pode participar de forma individual ou através de grupos pertencentes à sociedade organizada.

Kim *et al* (2005, p. 05) acreditam que “a institucionalização da participação por todas as pessoas é um alicerce para a boa governança”. Nesse sentido, a transparência só atingirá os seus reais benefícios com a efetiva participação popular no processo de tomada de decisão governamental.

Pinho *et al* (2006, p. 02) afirmam que “a adoção de mecanismos de participação digital implica em um governo movido a maior interação com a sociedade onde esta compartilha com o governo tarefas até então específicas deste”. Esses mesmos autores, ao examinarem os portais eletrônicos de nove Estados e do Distrito Federal, concluíram que apesar da existência de alguns canais de comunicação (ouvidorias, *e-mail*, formulários eletrônicos), não se verificou uma preocupação efetiva em se manter um diálogo com a sociedade, ou seja, faltaram mecanismos de interação nas discussões de políticas públicas em sua fase de elaboração.

As audiências públicas são formas de incentivar a participação popular no processo de acompanhamento da gestão fiscal. Por exemplo, o § 4º, do art. 9º, da LRF, estabelece a obrigatoriedade do Poder Executivo demonstrar e avaliar o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública em uma comissão permanente da Casa Legislativa estadual. Porém, tal participação só será válida se houver a devida divulgação das datas das audiências e o incentivo nas discussões à participação do cidadão e da sociedade organizada.

A divulgação da apresentação dos relatórios, demonstrativos e gráficos gerados em cada audiência pública e a possibilidade da participação do cidadão, seja de forma individual, ou através da sociedade civil organizada, seja ratificando as conclusões dos gestores públicos, ou até mesmo contestando os dados analisados, é um mecanismo de transparência que possibilita maior engajamento e credibilidade por parte da sociedade.

#### 4 INDICADORES ECONÔMICO-SOCIAIS

Considerando que a teoria do agenciamento voltada para o setor público coloca o cidadão como sócio do Estado (SLOMSKI, 1999), especial interessado na transparência das finanças públicas, pressupõe-se que Estados mais populosos, com maior número de municípios, com economias mais desenvolvidas, ou com nível de escolaridade e renda maior dos seus habitantes, terão uma maior exigência em relação à transparência fiscal eletrônica.

Neste contexto, Lock (2003) procurou demonstrar uma relação de maior transparência dos *sites* de municípios de capitais em relação aos *sites* dos municípios do interior e, também, uma maior taxa de alfabetização dos municípios que divulgavam as informações fiscais eletrônicas e aqueles que não divulgavam. No entanto, Pinho *et al* (2005; 2006) demonstraram surpresa ao verificarem que certos elementos de transparência eletrônica de informações voluntárias, investigados em *sites* de Estados mais desenvolvidos, não estavam presentes.

A própria Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu em seu art. 63 que os municípios com população inferior a 50 mil habitantes terão direito a uma periodicidade maior (semestralmente) para a divulgação do seu Relatório de Gestão Fiscal e dos demais dados complementares que devem acompanhar o Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Além disso, o Governo Federal se comprometeu a prestar assistência técnica e cooperação financeira aos Municípios que precisam de modernização da sua máquina administrativa (art. 64 da LRF).

Esse fato demonstrou a necessidade de serem superadas diferenças de desenvolvimento regionais existentes. Apesar dos Estados não terem sido contemplados diretamente com tais benefícios, entende-se que os mesmos estando inseridos dentro deste contexto de diferenças de desenvolvimento regionais, apresentariam níveis de transparência fiscal eletrônica diferenciáveis, compatíveis com a sua realidade econômica e social. Porém, para a confirmação de tal pressuposto essa associação deveria ser comprovada por esta pesquisa, cujos critérios de seleção dos indicadores econômico-sociais são apresentados a seguir.

#### 4.1 Indicadores econômicos

Segundo Troster e Mochón (2002, p. 333) “o grau de desenvolvimento de um país reflete-se em uma série de indicadores”. Definir com precisão o que vem a ser desenvolvimento e subdesenvolvimento não é uma tarefa fácil, mas esses autores procuraram esclarecer da seguinte forma (*Ibid*, p. 333-334):

- Desenvolvimento é o processo de crescimento de uma economia, ao qual se aplicam novas tecnologias e se produzem transformações sociais, que acarretam uma melhor distribuição da riqueza e da renda.
- Subdesenvolvimento é a situação dos países menos avançados, caracterizada por baixa renda por habitantes, reduzido nível de poupança e insuficiente dotação tecnológica: tudo o que limita o crescimento econômico.

O Brasil em toda a sua grande dimensão territorial é conhecido pelos seus enormes desequilíbrios regionais. Baer (2002, p. 340) neste sentido afirmou:

A desigualdade espacial no crescimento e na distribuição de renda tem sido uma característica da economia brasileira desde os tempos coloniais e a cada um dos ciclos de exportação de produtos primários do passado beneficiou uma ou outra região específica.

Dentro deste contexto, portanto, os indicadores econômicos dos Estados refletirão as diferenças regionais do Brasil e apresentarão níveis diferentes de desenvolvimento ou subdesenvolvimento econômico.

Um indicador deve permitir o acompanhamento de um fenômeno observado. Indicadores econômicos, por sua vez, poderão ser utilizados para o planejamento de políticas públicas, como, por exemplo, a previsão orçamentária de recursos pode requerer a construção ou adoção de indicadores que possibilitem acompanhar as oscilações de curto prazo das variáveis que afetam o comportamento das receitas (STN, 2008).

Esta pesquisa selecionou 8 indicadores econômicos relacionados ao controle dos gastos públicos e referenciados, direta ou indiretamente, ao longo do texto da Lei de Responsabilidade Fiscal (Receita Total, Despesa Total, Resultado Nominal, Resultado Primário, Receita Corrente Líquida, Ativo Real, Passivo Real e Dívida Consolidada) que serão abordados a seguir.

A receita pública, dentro de uma ótica mais específica, pode ser vista como a entrada de recursos financeiros que se reflete no aumento das disponibilidades (PISCITELLI *et al.*, 2004). Neste sentido, quanto maior a capacidade do ente público em aumentar o seu volume de disponibilidades, maior será o volume de entradas/saídas que o gestor público terá que prestar contas à sociedade.

O controle social sobre as receitas arrecadadas pelo Estado e sua adequada aplicação é um importante fator de avaliação da atuação dos gestores públicos para não permitir o desvio da finalidade social dos recursos públicos, como ficou demonstrado na pesquisa de Grzybovski e Hahn (2006), que evidenciou a falta de sintonia entre o que o cidadão espera e está disposto a contribuir com aquilo que o governo oferece e exige em tributos.

A despesa pública, no entendimento de Lima e Castro (2003, p. 58), define-se como “o conjunto de dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o financiamento do serviço público”. Por sua vez, Kohama (2003, p. 01) entende que serviços públicos, num sentido mais amplo, são “aqueles prestados pelo Estado ou delegados por concessão ou permissão sob condições impostas e fixadas por ele, visando à satisfação de necessidades da comunidade”.

A fiscalização social sobre a qualidade dos gastos públicos é importante, uma vez que Brunet *et al* (2007) comprovaram que a elevação das despesas efetuadas pelas administrações públicas diretas de 27 governos estaduais, nas áreas de educação, saúde, segurança pública, judiciária e legislativa, não corresponderam, de forma proporcional, a um acréscimo de bem-estar social das populações locais.

Um outro indicador usado pelos gestores públicos é o resultado primário, que permite medir o esforço do governo, seja ele federal, estadual, ou municipal, na política de ajuste fiscal, evitando-se o aumento excessivo da dívida pública. Segundo Castro e Garcia (2004, p. 163) “o resultado primário significa o valor, proveniente das suas receitas permanentes, que o Governo dispõe para pagar juros”. Além disso, o resultado primário indica se os níveis de gastos orçamentários do Estado são compatíveis com suas arrecadações, ou seja, se as receitas não-financeiras são capazes de suportar as despesas não-financeiras.

No caso de serem consideradas, também, as receitas e as despesas não-financeiras se configurará o resultado nominal, que na metodologia utilizada pela Secretaria do Tesouro Nacional medirá a evolução da dívida fiscal líquida em um determinado período (BRASIL, 2007a).

A importância da política de resultados primários positivos pode ser vista no trabalho de Marinho e Benegas (2006, p. 45) que ao analisarem a sustentabilidade da razão dívida/produto, tanto no regime de déficit nominal zero e como no regime de superávit primário proporcional ao produto, concluíram que em ambos os regimes a dívida consolidada se anula, entretanto sob o regime de superávit primário isso acontece mais rapidamente.

Dentro desse aspecto, quanto maior o resultado primário do ente público obtido em um determinado período, maior será o seu esforço no controle da dívida pública. Sendo assim, o acompanhamento da meta de resultado primário estabelecida na Lei de Diretrizes Orçamentária (anexo de metas fiscais) por parte do cidadão, permitirá uma melhor avaliação sua do desempenho da execução orçamentária do governo.

Um indicador básico para o exercício do controle fiscal é a Receita Corrente Líquida – RCL. Conforme estabelece a própria Lei de Responsabilidade Fiscal, a RCL corresponde ao somatório de todas as receitas correntes da administração direta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, realizando-se as deduções previstas, inclusive as possíveis duplicidades provenientes das transações intragovernamentais.

Aguiar (2004) explica que foi necessário criar no texto da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF um determinado valor representativo de produto financeiro, que servisse de base de cálculo para afixação dos limites de algumas despesas públicas. A Receita Corrente Líquida – RCL é, portanto, a base de cálculo de todos os limites estabelecidos pela LRF, evidenciados em seu Relatório de Gestão Fiscal - RGF.

Sobre a RCL são calculados os percentuais de gasto de pessoal, além de gastos previdenciários e de endividamento. Assim, principalmente em virtude dos limites impostos para as despesas com pessoal, passou a ser uma preocupação constante de todos os Poderes/Órgãos o resultado da RCL para o exercício corrente, como um importante parâmetro de planejamento da evolução dos gastos públicos. Cabe, nesse sentido, ao cidadão, quando do



acompanhamento dos gastos públicos, verificar se a receita corrente líquida permite o aumento da despesa pública, principalmente àquela de natureza obrigatória de caráter continuado (art. 17 da LRF).

Verifica-se ao longo do texto da Lei de responsabilidade Fiscal – LRF uma preocupação com mais um indicador: a evolução do patrimônio líquido dos entes públicos (LRF, art. 4º, III). Segundo Fortes (2002, p. 187) o patrimônio público é composto pelo “conjunto de bens públicos, pelos direitos, representados por empréstimos concedidos e pela dívida ativa, e pelas obrigações, representadas pela dívida flutuante (restos a pagar, depósitos, e serviço da dívida a pagar) e pela dívida fundada”. Ressalta-se que apesar de historicamente a administração pública não tenha dado muita atenção aos aspectos patrimoniais, e sim, aos aspectos orçamentários e financeiros, verifica-se que essa situação vem melhorando, como, por exemplo, a Lei de Responsabilidade Fiscal dedicou um capítulo inteiro sobre o patrimônio (FORTES, 2002).

Explica Machado Jr. e Reis (2001) que a diferença entre o Ativo Real e o Passivo Real (saldo patrimonial ou patrimônio líquido), caso positiva, é denominada de Ativo Real Líquido. Caso contrário, sendo essa diferença negativa, denomina-se de Passivo Real a Descoberto.

O Ativo Real representa, portanto, o somatório dos bens e direitos pertencentes ao patrimônio público de um determinado ente federativo. Sendo composto pelo somatório do Ativo Financeiro com o Ativo Permanente (art. 105 da Lei Federal nº 4.320/64).

O Passivo Real representa o somatório das obrigações pertencentes ao patrimônio público de um determinado ente federativo. Sendo composto pelo somatório do Passivo Financeiro com o Passivo Permanente (art. 105 da Lei Federal nº 4.320/64).

Por último, um dos indicadores que a Lei de Responsabilidade Fiscal procurou dar bastante atenção foi a dívida consolidada, que é definida como sendo (LRF, art. 29, I) “montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses”.

Andrade (2002) explica da importância da contratação de dívidas para viabilizar a realização de obras e serviços, relacionados ao aumento da infra-estrutura, por se constituir em um forte instrumento de desenvolvimento produtivo e econômico. Porém, alerta esse mesmo autor, que caso o estoque dessa dívida não seja bem administrado, pode causar grande déficit público acima da capacidade de endividamento do ente.

## 4.2 Indicadores sociais

Januzzi (2006, p. 15) apresentou a seguinte definição para um indicador social:

Um Indicador Social é uma medida em geral quantitativa dotada de significado social substantivo, usado para substituir, qualificar ou operacionalizar um conceito social abstrato, de interesse teórico (para pesquisa acadêmica) ou pragmático (para formulação de políticas). É um recurso metodológico, empiricamente referido, que informa algo sobre um aspecto da realidade social ou sobre mudanças que estão se processando na mesma.

Esta pesquisa selecionou 8 indicadores sociais relacionados à população, à educação, à renda e ao acesso à informação e cultura (População Total, Número de Municípios, Taxa de Alfabetização, 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 Constituição Federal do Brasil aborda em seu texto e, também, nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT critérios de destinação de recursos e limites de gastos proporcionais à população local:

- Limite constitucional para o total da despesa do Poder Legislativo Municipal (art. 29-A)
- Critérios de distribuição de recursos orçamentários, proporcional à população, para reduzir as desigualdades inter-regionais (art. 165, § 7º);
- As cotas estaduais e municipais da arrecadação da contribuição social do salário-educação serão distribuídas proporcionalmente ao número de alunos matriculados na educação básica nas respectivas redes públicas de ensino (art. 212, § 6º);

- Os recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB devem ser distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial (art. 60, II, ADCT);
- Dos recursos da União destinados à saúde, quinze por cento, no mínimo, serão aplicados nos Municípios, segundo o critério populacional, em ações e serviços básicos de saúde (art. 77, § 2º, ADCT).

Na mesma linha, a Lei de Responsabilidade Fiscal abrandou as exigências relacionadas à elaboração e divulgação de informações fiscais para os Municípios com população inferior a 50 mil habitantes, reconhecendo as dificuldades locais e regionais em relação aos recursos materiais e de capital humano:

Art. 63. É facultado aos Municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes optar por:

I - aplicar o disposto no art. 22 e no § 4º do art. 30 ao final do semestre;

II - divulgar semestralmente:

a) (VETADO)

b) o Relatório de Gestão Fiscal;

c) os demonstrativos de que trata o art. 53;

III - elaborar o Anexo de Política Fiscal do plano plurianual, o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais da lei de diretrizes orçamentárias e o anexo de que trata o inciso I do art. 5º a partir do quinto exercício seguinte ao da publicação desta Lei Complementar.

A população, portanto, vem sendo utilizada como uma prática de critério de repartição de recursos e de limitação de gastos usada pelos legisladores. Corrobora com a escolha de indicadores relacionados à população local o estudo realizado por Barcelos (2007, p. 98), que ao analisar os determinantes da despesa pública total, concluiu que variáveis como, por exemplo, *tax-price*, a renda, a população total, o índice municipal de desenvolvimento humano, a intensidade da pobreza, o percentual da população urbana e a densidade populacional ajudam a explicar o comportamento fiscal dos governos locais.

Para atender às demandas das suas populações os municípios brasileiros dispõem, além dos recursos de arrecadação própria (IPTU, ISS, ITBI) de uma série de recursos de transferências constitucionais, legais e voluntárias provenientes de recursos repassados pela União e do seu respectivo Estado (ver a Ilustração 1, do item 2.1 deste trabalho).

Segundo Matias-Pereira (2006, p. 297) a Lei de Responsabilidade Fiscal “foi concebida dentro de um processo de redemocratização e descentralização do Estado brasileiro, apoiada no aumento do poder dos governos estaduais e locais para gerar e captar recursos e decidir a alocação do gasto público”. Dentro deste contexto, quanto maior o número de municípios existentes nos Estados, maior será a necessidade de evidenciação da repartição dos tributos estaduais arrecadados (IPVA, ICMS) e das transferências voluntárias estaduais destinadas aos municípios.

Alguns indicadores educacionais, relacionados ao grau de instrução da população de um Estado, podem indicar a capacidade do conjunto dos seus cidadãos em compreender melhor os direitos e deveres individuais e coletivos perante a sociedade.

Segundo a UNESCO (1986) uma pessoa é considerada alfabetizada se for capaz de ler, escrever e entender um texto breve e simples relacionado com a sua vida cotidiana. Valino (2006), que investigou a modificação ocorrida em jovens e adultos analfabetos, quando em processo de alfabetização, constatou que o ingresso na escola e um maior acesso ao mundo letrado são fatores transformadores da identidade dessas pessoas, representando uma conquista significativa no processo cognitivo dos alunos pesquisados. Neste sentido, pode-se esperar que cidadãos pelo menos alfabetizados estejam aptos a darem os primeiros passos na participação do mundo letrado, no qual se insere as informações fiscais disponibilizadas na *internet*.

Pereira (2001, p. 03) explica que “vários estudos tem demonstrado empiricamente o papel fundamental que a educação desempenha na explicação de diversos aspectos da economia brasileira, tais como desigualdade salarial e disparidades regionais de indicadores sociais”.

Segundo a UNESCO (1986) uma pessoa é alfabetizada funcionalmente quando é capaz de exercer todas as atividades que requerem certo grau de alfabetização para o bom funcionamento do seu grupo e da sua comunidade, ao mesmo tempo em que lhe permite continuar lendo, escrevendo e calculando com vista a seu próprio desenvolvimento pessoal e ao da sua comunidade. Endler (2000, p. 03), ao analisar a utilização da *internet* como ferramenta de gestão dos serviços públicos (Governo eletrônico), coloca como fator limitante para o acesso da *internet* pela população o número de analfabetos do país.

Pode-se esperar, portanto, que quanto maior o número da população alfabetizada funcionalmente, maior será a capacidade das pessoas nesta condição em discernir os conceitos de uma gestão pública fiscal responsável e cobrar do gestor público a transparência das contas públicas.

O domínio cognitivo é subdividido em seis categorias: Conhecimento; Compreensão; Aplicação; Análise; Síntese; e Avaliação. Cada categoria segue uma linha hierárquica que, geralmente, exige que o indivíduo domine a anterior antes de atingir a próxima desejada. São, portanto, processos intelectuais cumulativos, no qual uma categoria em um nível inferior dá o suporte a uma próxima categoria de nível superior, como se fosse uma escada de seis degraus que a cada passo dá acesso a um patamar de conhecimento mais elevado (RODRIGUES JUNIOR, 1997). Portanto, um maior número de anos de estudo em objetivos educacionais permitirá ao indivíduo desenvolver as habilidades mais elevadas de cognição.

Balboni (2007, p. 213), estudando os resultados sobre o consumo e a produção de informações em Centros Públicos de Acesso à *Internet*, afirmou que “quanto maior o grau de escolaridade formal, maior o potencial de desenvolvimento humano” e alertou para as dificuldades de letramento dos cidadãos de baixa renda. Neste sentido, Warschauer (2006, p. 159, *apud* BALBONI, 2007, p. 194) diz que “há uma grande diferença entre informação e conhecimento, e o letramento informacional é decisivo para a capacidade de transformar a primeira no segundo”.

Pereira (2001, p. 88), ao estudar a relação entre as diferenças de escolaridade e do rendimento do trabalho nas regiões Nordeste e Sudeste, concluiu pela existência de uma correlação positiva entre educação e o rendimento do trabalho. A sua pesquisa demonstrou (Ibid., p. 76) que “o retorno ao investimento em educação indica que a cada ano adicional de escolaridade corresponde, em média, uma elevação no rendimento da ocupação principal”.

Neste sentido, pode-se esperar que quanto maior o número de moradores do Estado com renda superior a 10 salários mínimos, maior será a condição de desenvolvimento humano desses, que poderá resultar em maior cobrança dos direitos individuais e sociais, como, por exemplo, o do acesso às informações do resultado das contas governamentais, inclusive em meio eletrônico.

A Lei de Responsabilidade Fiscal em seu art. 48, ao estabelecer os instrumentos de transparência fiscal, determina que esses devem ser divulgados inclusive em meios eletrônicos de acesso ao público.

Platt Neto (2005, p. 02), ao estudar a publicidade e transparência das contas públicas, afirma que “mais do que garantir o atendimento das normas legais, as iniciativas de transparência na administração pública constituem uma política de gestão responsável que favorece o exercício da cidadania pela população”. Neste sentido, um dos mecanismos que pode contribuir no exercício da cidadania é o de garantir que um maior número de moradores do Estado tenha acesso à *internet* e, assim, possam fazer o acompanhamento eletrônico da execução das contas governamentais.

## 5 MÉTODO DA PESQUISA

### 5.1 Procedimentos da pesquisa

O método de abordagem utilizado para a realização do presente estudo foi o indutivo. Segundo Lakatos e Marconi (1992, p. 106) nesse método a aproximação dos fenômenos caminha para planos cada vez mais abrangentes, indo das constatações mais particulares às leis e teorias. Nesse sentido, este estudo partiu de constatações particulares de cada Poder/Órgão dos Estados para inferir conclusões gerais de âmbito nacional, sobre os níveis de transparência fiscal eletrônica dos entes analisados.

Quanto aos procedimentos enquadra-se como pesquisa bibliográfica, documental e levantamento. Segundo Silva (2003, p. 60) a pesquisa bibliográfica discute um tema ou objetivo com base em referências teóricas já publicadas em diversos tipos de literatura. Por sua vez, a pesquisa documental se difere por “utilizar material que ainda não recebeu tratamento analítico ou que pode ser elaborado” (Ibid., p. 61). Por fim, acrescenta que a pesquisa levantamento “consiste na coleta de dados referentes a uma dada população com base em uma amostra selecionada, de forma clara e direta, dos quais se deseja saber o comportamento” (Ibid., p. 62).

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 simplificadas 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 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).

Neste 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, através de observações diretas e objetivas, de forma sistematizada e com o registro das evidências encontradas, conforme as técnicas consagradas de auditoria, das quais se destaca a utilização de papéis de trabalho (ALMEIDA, 1996; ATTIE, 1998; JUND, 2003).

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 8 bancos e 7 empresas de cartões de crédito.

## **5.2 População e características da amostra**

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 incluso o Distrito Federal, a saber: os Poderes Executivos, os Tribunais de Justiça, as Assembléias Legislativas, os Ministérios Públicos e os Tribunais de Contas.



No desenvolvimento deste estudo não foi necessário 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](http://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.

### **5.3 Modelos de investigação**

A seguir são apresentados os 5 modelos de investigação propostos por esta pesquisa, para os Poderes Executivos, Tribunais de Justiça, Assembléias Legislativas, Ministérios Públicos e Tribunais de Contas estaduais, com os respectivos comentários sobre a sua formulação.

**Quadro 3 - Modelo de investigação dos níveis de transparência fiscal eletrônica dos Poderes Executivos estaduais**

Nº	Questão de Investigação	Instrumento	Pt
01	O Poder Executivo está divulgando o Plano Plurianual via <i>internet</i> ?	PPA	1
02	O Poder Executivo está divulgando a Lei de Diretrizes Orçamentária via <i>internet</i> ?	LDO	1
03	O Poder Executivo está divulgando a Lei Orçamentária Anual via <i>internet</i> ?	LOA	1
04	O Poder Executivo está divulgando a sua Prestação de Contas via <i>internet</i> ?	PC	1
05	O Poder Executivo está divulgando os Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária via <i>internet</i> ?	RREO	6
06	O Poder Executivo está divulgando os Relatórios de Gestão Fiscal via <i>internet</i> ?	RGF	3
07	A divulgação dos instrumentos de transparência fiscal eletrônica é tempestiva?	PPA, LDO, LOA, PC, RREO e RGF	6
08	O Poder Executivo está divulgando a versão simplificada do Plano Plurianual via <i>internet</i> ?	PPA	1
09	O Poder Executivo está divulgando a versão simplificada da Lei de Diretrizes Orçamentária via <i>internet</i> ?	LDO	1
10	O Poder Executivo está divulgando a versão simplificada da Lei Orçamentária Anual via <i>internet</i> ?	LOA	1
11	O Poder Executivo está divulgando a sua Prestação de Contas na versão simplificada via <i>internet</i> ?	PC	1
12	O Poder Executivo está divulgando as versões simplificadas dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária via <i>internet</i> ?	RREO	6
13	O Poder Executivo está divulgando as versões simplificadas dos Relatórios de Gestão Fiscal via <i>internet</i> ?	RGF	3
14	A versão simplificada dos instrumentos de transparência fiscal eletrônica apresenta uma preocupação com uma linguagem adequada, que permita uma melhor compreensão por parte do cidadão?	PPA, LDO, LOA, PC, RREO e RGF	6
15	O Poder Executivo está divulgando via <i>internet</i> o calendário das audiências públicas quadrimestrais para avaliação das metas fiscais?	Audiência Pública	1
16	O Poder Executivo está divulgando via <i>internet</i> as apresentações das audiências públicas quadrimestrais para avaliação das metas fiscais?	Audiência Pública	3
17	O Poder Executivo Incentiva a Participação Popular via <i>internet</i> durante o processo de elaboração do plano plurianual (PPA), lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e lei orçamentária anual (LOA)?	Incentivo à Participação Popular - IPP	3
18	O <i>site</i> do Poder Executivo apresenta a ferramenta de “MAPA” para facilitar a busca de informações por parte do cidadão?	IPP	1
19	O <i>site</i> do Poder Executivo divulga um <i>e-mail</i> ou formulário de contato institucional?	IPP	1
20	O <i>site</i> do Poder Executivo divulga o <i>e-mail</i> ou formulário de contato com o Governador?	IPP	1
21	O Poder Executivo respondeu tempestivamente as 2 consultas <i>on-line</i> realizadas (Apêndice A e B)?	IPP	2
22	O Poder Executivo respondeu efetivamente as 3 questões formuladas nas 2 consultas <i>on-line</i> realizadas (Apêndice A e B)?	IPP	3
		TOTAL:	53

O modelo de investigação proposto para a análise da transparência da gestão fiscal dos Poderes Executivos dos Estados é o mais extenso, totalizando uma pontuação máxima de 53 pontos. Isso se deve ao fato desse Poder ser o mais exigido em relação à responsabilidade de elaboração e divulgação eletrônica dos instrumentos de transparência fiscal (Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO, Lei Orçamentária Anual – LOA, Prestação de Contas – PC, Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO e Relatório de Gestão Fiscal - RGF), além da exigência da emissão desses instrumentos de transparência da gestão fiscal na versão simplificada, realização de audiências públicas e do incentivo à participação popular, conforme estabelece o art. 48 da Lei de responsabilidade Fiscal – LRF.

Os questionamentos neste modelo e nos demais adiante comentados foram elaborados em relação aos seguintes pontos:

- Se os instrumentos de transparência fiscal eletrônica estão sendo divulgados nas suas versões técnicas e simplificadas, conforme respectiva responsabilidade do Poder/Órgão pela sua elaboração;
- Se são divulgadas as datas (calendário) e as apresentações das audiências públicas quadrimestrais (art. 9º, § 4º, da LRF);
- Se existe o incentivo à participação popular no processo de elaboração e acompanhamento dos instrumentos de transparência fiscal eletrônica; e
- Se as versões simplificadas dos instrumentos de transparência apresentam uma preocupação em formular uma linguagem mais voltada para alcançar o cidadão, permitindo sua melhor compreensibilidade dos resultados fiscais alcançados.

A pontuação estabelecida para cada item deste e dos demais modelos de investigação foi baseada em um valor unitário, considerando o número de instrumentos de transparência fiscal eletrônica que atendessem positivamente a questão formulada.

As consultas *on-line* foram realizadas somente para os Poderes/Órgãos estaduais que disponibilizem em seus *sites* um canal de comunicação (*e-mail* ou formulário) voltado para o cidadão.

A primeira consulta *on-line* (Apêndice A) foi realizada através do envio de um *e-mail* (ou formulário) por uma cidadã, colaboradora da pesquisa, que procurou formular uma pergunta

de caráter simples, que poderia ser respondida pelos serviços de atendimento dos Poderes/Órgãos, sem a necessidade de consulta a outros setores.

No caso específico da segunda consulta *on-line* (Apêndice B), foi enviado pelo pesquisador um *e-mail* (ou formulário) contendo duas questões comuns a todos os Poderes/Órgãos analisados, porém somente remetidas àqueles que disponibilizaram nos seus *sites* os Relatórios de Gestão Fiscal, mesmo que de períodos anteriores ao estabelecido pela pesquisa.

As duas questões formuladas sobre o Demonstrativo da Despesa com Pessoal, que é um demonstrativo integrante do Relatório de Gestão Fiscal de todos os Poderes/Órgãos (Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 55, inciso I, alínea “a”), foram adaptadas do trabalho de Figueiredo e Nóbrega (2001).

Para verificação e pontuação da tempestividade das respostas dos Poderes/Órgãos que responderam as consultas *on-line*, foi estabelecido o prazo de 15 dias corridos a partir da data de envio, considerando a data final, quando ocorrer nos finais de semana ou feriados, o primeiro dia útil seguinte. Este prazo de 15 dias se baseou nas exigências contidas no Processo de Ação Popular (art. 1º, § 5º, da Lei Federal nº 4.717/1965) e no processo de Ação Civil (art. 8º da Lei Federal nº 7.347/1985).

As consultas *on-line* respondidas, independentemente da sua tempestividade, porém deste que remetidas até o final da coleta de dados (31/12/2007), tiveram suas respostas avaliadas e pontuadas quando do efetivo atendimento às questões demandadas.

As consultas *on-line* realizadas objetivaram a verificação do nível de transparência, conforme definição abordada pelo IBGC (2004, p. 09), confirmando se o administrador público cultiva o desejo espontâneo de manter informado o cidadão que procura interagir com o mesmo, contribuindo, assim, com o incentivo à participação popular.

**Quadro 4 - Modelo de investigação dos níveis de transparência fiscal eletrônica dos Tribunais de Justiça estaduais**

Nº	Questão de Investigação	Instrumento	Pt
01	O Tribunal de Justiça está divulgando a sua Prestação de Contas via <i>internet</i> ?	PC	1
02	O Tribunal de Justiça está divulgando os Relatórios de Gestão Fiscal via <i>internet</i> ?	RGF	3
03	A divulgação dos instrumentos de transparência fiscal eletrônica é tempestiva?	PC e RGF	2
04	O Tribunal de Justiça está divulgando a sua Prestação de Contas na versão simplificada via <i>internet</i> ?	PC	1
05	O Tribunal de Justiça está divulgando as versões simplificadas dos Relatórios de Gestão Fiscal via <i>internet</i> ?	RGF	1
06	A versão simplificada dos instrumentos de transparência fiscal eletrônica apresenta uma preocupação com uma linguagem adequada, que permita uma melhor compreensão por parte do cidadão?	PC e RGF	2
07	O <i>site</i> do Tribunal de Contas apresenta a ferramenta de “MAPA” para facilitar a busca de informações por parte do cidadão?	Incentivo a Participação Popular - IPP	1
08	O <i>site</i> do Tribunal de Justiça divulga um <i>e-mail</i> ou formulário de contato institucional?	IPP	1
09	O <i>site</i> do Tribunal de Justiça divulga o <i>e-mail</i> ou formulário de contato com o seu Presidente?	IPP	1
10	O <i>site</i> do Tribunal de Justiça permite a verificação da tramitação de Processo?	IPP	1
11	O <i>site</i> do Tribunal de Justiça apresenta a ferramenta de “Acompanhamento da tramitação de Processo por e-mail” para ser utilizada por qualquer cidadão?	IPP	1
12	O <i>site</i> do Tribunal de Justiça apresenta a ferramenta de Transmissão on-line da Sessão?	IPP	1
13	O Tribunal de Justiça respondeu tempestivamente as 2 consultas <i>on-line</i> realizadas (Apêndice A e B)?	IPP	2
14	O Tribunal de Justiça respondeu efetivamente as 3 questões formuladas nas 2 consultas <i>on-line</i> (Apêndice A e B)?	IPP	3
TOTAL:			21

Este modelo investiga a responsabilidade de elaboração e divulgação eletrônica, pelos Tribunais de Justiça estaduais, de 2 instrumentos de transparência da gestão fiscal (Prestação de Contas e Relatórios de Gestão Fiscal). Além da exigência da emissão desses instrumentos de transparência na versão simplificada e do incentivo à participação popular, conforme exigido pelo art. 48 da Lei de responsabilidade Fiscal – LRF.

Neste e nos demais modelos de investigação a constatação da divulgação eletrônica da prestação de contas foi analisada pela presença mínima dos 5 demonstrativos contábeis exigidos pelo art. 101 da Lei 4.320/64: Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Balanço Patrimonial; Demonstração das Variações Patrimoniais; e Demonstrativo da Dívida Flutuante.

**Quadro 5 - Modelo de investigação dos níveis de transparência fiscal eletrônica das Assembléias Legislativas estaduais**

Nº	Questão de Investigação	Instrumento	Pt
01	A Assembléia Legislativa está divulgando a sua Prestação de Contas via <i>internet</i> ?	PC	1
02	A Assembléia Legislativa está divulgando os Relatórios de Gestão Fiscal via <i>internet</i> ?	RGF	3
03	A divulgação dos instrumentos de transparência fiscal eletrônica é tempestiva?	PC e RGF	2
04	A Assembléia Legislativa está divulgando a sua Prestação de Contas na versão simplificada via <i>internet</i> ?	PC	1
05	A Assembléia Legislativa está divulgando as versões simplificadas dos Relatórios de Gestão Fiscal via <i>internet</i> ?	RGF	1
06	A versão simplificada dos instrumentos de transparência fiscal eletrônica apresenta uma preocupação com uma linguagem adequada, que permita uma melhor compreensão por parte do cidadão?	PC e RGF	2
07	A Assembléia Legislativa incentiva a participação popular via <i>internet</i> durante o processo de discussão do plano plurianual (PPA), lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e lei orçamentária anual (LOA)?	Incentiva a participação popular - IPP	3
08	O <i>site</i> da Assembléia Legislativa apresenta a ferramenta de “MAPA” para facilitar a busca de informações por parte do cidadão?	IPP	1
09	O <i>site</i> da Assembléia Legislativa divulga um <i>e-mail</i> ou formulário de contato institucional?	IPP	1
10	O <i>site</i> da Assembléia Legislativa divulga o <i>e-mail</i> ou formulário de contato com o Presidente da Mesa Diretora?	IPP	1
11	O <i>site</i> da Assembléia Legislativa permite a verificação da tramitação de Projeto de Lei?	IPP	1
12	O <i>site</i> da Assembléia Legislativa apresenta a ferramenta de “Acompanhamento da tramitação de Projeto de Lei por e-mail” para ser utilizada por qualquer cidadão?	IPP	1
13	O <i>site</i> da Assembléia Legislativa apresenta a ferramenta de Transmissão <i>on-line</i> da Sessão?	IPP	1
14	A Assembléia Legislativa respondeu tempestivamente as 2 consultas <i>on-line</i> realizadas (Apêndice A e B)?	IPP	2
15	A Assembléia Legislativa respondeu efetivamente as 3 questões formuladas nas 2 consultas <i>on-line realizadas</i> (Apêndice A e B)?	IPP	3
TOTAL:			24

A diferença deste modelo de investigação em relação ao modelo de investigação dos Poderes Executivos é o fato das Assembléias Legislativas dos Estados serem responsáveis pela elaboração de um número menor de instrumentos de transparência da gestão fiscal (Prestações de Contas e Relatórios de Gestão Fiscal). Porém, as mesmas são responsáveis pelo incentivo à participação popular nas discussões sobre o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentária e a Lei Orçamentária Anual, quando da tramitação dos seus projetos nas respectivas casas legislativas.

**Quadro 6 - Modelo de investigação dos níveis de transparência fiscal eletrônica dos Tribunais de Contas estaduais**

Nº	Questão de Investigação	Instrumento	Pt
01	O Tribunal de Contas está divulgando a sua Prestação de Contas via <i>internet</i> ?	PC	1
02	O Tribunal de Contas está divulgando o Relatório de Atividades - RA via <i>internet</i> ?	RA	1
03	O Tribunal de Contas está divulgando o Parecer Prévio sobre as contas do governo estadual via <i>internet</i> ?	PP	1
04	O Tribunal de Contas está divulgando os Relatórios de Gestão Fiscal via <i>internet</i> ?	RGF	3
05	A divulgação dos instrumentos de transparência fiscal eletrônica é tempestiva?	PC, RA, PP e RGF	4
06	O Tribunal de Contas está divulgando a sua Prestação de Contas na versão simplificada via <i>internet</i> ?	PC	1
07	O Tribunal de Contas está divulgando o Parecer Prévio sobre as contas do governo estadual na versão simplificada via <i>internet</i> ?	PP	1
08	O Tribunal de Contas está divulgando a versões simplificadas dos Relatórios de Gestão Fiscal via <i>internet</i> ?	RGF	1
09	A versão simplificada dos instrumentos de transparência fiscal eletrônica apresenta uma preocupação com uma linguagem adequada, que permita uma melhor compreensão por parte do cidadão?	PC, PP e RGF	3
10	O <i>site</i> do Tribunal de Contas apresenta a ferramenta de “MAPA” para facilitar a busca de informações por parte do cidadão?	Incentivo a Participação Popular - IPP	1
11	O <i>site</i> do Tribunal de Contas divulga um <i>e-mail</i> ou formulário de contato institucional?	IPP	1
12	O <i>site</i> do Tribunal de Contas divulga o <i>e-mail</i> ou formulário de contato com o seu Presidente?	IPP	1
13	O <i>site</i> do Tribunal de Contas permite a verificação da tramitação de Processo?	IPP	1
14	O <i>site</i> do Tribunal de Contas apresenta a ferramenta de “Acompanhamento da tramitação de Processo por e-mail” para ser utilizada por qualquer cidadão?	IPP	1
15	O <i>site</i> do Tribunal de Contas apresenta a ferramenta de Transmissão on-line da Sessão?	IPP	1
16	O Tribunal de Contas respondeu tempestivamente as 2 consultas <i>on-line</i> realizadas (Apêndice A e B)?	IPP	2
17	O Tribunal de Contas respondeu efetivamente as 3 questões formuladas nas 2 consultas <i>on-line</i> (Apêndice A e B)?	IPP	3
TOTAL:			27

Este modelo investiga a responsabilidade de elaboração e divulgação eletrônica, pelos Tribunais de Contas estaduais, de 4 instrumentos de transparência da gestão fiscal (Prestação de contas, Relatório de Atividades, Parecer Prévio e Relatórios de Gestão Fiscal).

Como novidade neste modelo, verifica-se a inclusão do Parecer Prévio sobre as contas do governo estadual de responsabilidade exclusiva dos Tribunais de Contas. Além disso, houve a inclusão do Relatório de Atividades (art. 71, § 4º e art. 75 da Constituição Federal), entendida neste modelo como um relatório adicional de Prestação de Contas, de exigência constitucional a todos os Tribunais de Contas.

**Quadro 7 - Modelo de investigação dos níveis de transparência fiscal eletrônica dos Ministérios Públicos estaduais**

Nº	Questão de Investigação	Instrumento	Pt
01	O Ministério Público está divulgando a sua Prestação de Contas via <i>internet</i> ?	PC	1
02	O Ministério Público está divulgando os Relatórios de Gestão Fiscal via <i>internet</i> ?	RGF	3
03	A divulgação dos instrumentos de transparência fiscal eletrônica é tempestiva?	PC e RGF	2
04	O Ministério Público está divulgando a sua Prestação de Contas na versão simplificada via <i>internet</i> ?	PC	1
05	O Ministério Público está divulgando as versões simplificadas dos Relatórios de Gestão Fiscal via <i>internet</i> ?	RGF	1
06	A versão simplificada dos instrumentos de transparência fiscal eletrônica apresenta uma preocupação com uma linguagem adequada, que permita uma melhor compreensão por parte do cidadão?	PC e RGF	2
07	O <i>site</i> do Ministério Público apresenta a ferramenta de “MAPA” para facilitar a busca de informações por parte do cidadão?	Incentivo a Participação Popular - IPP	1
08	O <i>site</i> do Ministério Público divulga um <i>e-mail</i> ou formulário de contato institucional?	IPP	1
09	O <i>site</i> do Ministério Público divulga o <i>e-mail</i> ou formulário de contato com o seu Presidente?	IPP	1
10	O <i>site</i> do Ministério Público permite a verificação da tramitação de Processo?	IPP	1
11	O <i>site</i> do Ministério Público apresenta a ferramenta de “Acompanhamento da tramitação de Processo por e-mail” para ser utilizada por qualquer cidadão?	IPP	1
12	O Ministério Público respondeu tempestivamente as 2 consultas <i>on-line</i> realizadas (Apêndice A e B)?	IPP	2
13	O Ministério Público respondeu efetivamente as 3 questões formuladas nas 2 consultas <i>on-line</i> (Apêndice A e B)?	IPP	3
TOTAL:			20

Este modelo investiga a responsabilidade de elaboração e de divulgação eletrônica, pelos Ministérios Públicos estaduais, de 2 instrumentos de transparência da gestão fiscal (Prestação de Contas e Relatório de Gestão Fiscal). Além da exigência da emissão desses instrumentos de transparência na versão simplificada e do incentivo à participação popular, conforme exigido pelo art. 48 da Lei de responsabilidade Fiscal – LRF.

Em todos os modelos de investigação acima apresentados a análise da participação popular contemplou não só o estímulo a contribuição do cidadão, quando da fase de elaboração do planejamento governamental, mais também a verificação da existência de dispositivos eletrônicos de comunicação, que permitissem a participação interativa do cidadão nas discussões sobre os temas relacionados à gestão fiscal dos Poderes/Órgãos, inclusive durante a fase de execução do orçamento público, estimulando, assim, o controle social.



## 5.4 Coleta de dados

A coleta dos dados da pesquisa, referente à aplicação dos modelos de investigação sobre os níveis de transparência fiscal apresentados nos *sites* dos Podres/Órgãos, se iniciou no dia 11/06/2007 e teve o seu encerramento no dia 31/12/2007, sendo essa última data a posição final das avaliações realizadas.

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

Nos quase 7 meses de levantamento foram executados em média 11,62 acessos aos *sites* analisados, visando o monitoramento das informações requeridas. O que totalizou um número de 1.569 acessos ao longo do período de coleta, sem considerar as navegações adicionais aos *sites* das Secretarias de Estado na *internet*.

Observe-se que o levantamento dos dados não consistiu somente na localização das informações nos *sites* pesquisados, mas também na verificação do conteúdo anunciado nos *links*. Em certos momentos foi constatado que o conteúdo chamado não correspondia ao anunciado, ou apresentava erro de acesso emitido pelo sistema de navegação.

Considerando que a investigação foi realizada por bloco de informações, como, por exemplo, a busca pelos demonstrativos fiscais nos *sites* (RREO e RGF), cada acesso teve em média um tempo gasto de 35 minutos de navegação na página do Poder/Órgão na *internet*, o que totalizou mais de 915 horas de levantamento de dados.

A fase final da coleta de dados contou com a participação de uma colaboradora, que ajudou na revisão das informações relacionadas aos dispositivos eletrônicos de incentivo à participação popular.

Para se confirmar a ausência de determinada informação era realizada uma varredura em todo o *site* pesquisado e, quando disponível, também através da ferramenta de “MAPA” da página principal do Poder/Órgão analisado. Para avaliar a eficiência desse processo, em 4 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 27/09/2007 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 este 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, foram estabelecidos 6 *rankings*, em ordem decrescente, para os 5 tipos de Poder/Órgão estadual analisados pela pesquisa e mais um para a posição consolidada dos Estados, a fim de serem evidenciados os níveis de transparência fiscal eletrônica dos mesmos.

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

Para examinar a referida associação, foram formuladas 2 hipóteses da pesquisa. Nelas foram utilizados 16 indicadores econômico-sociais de cada Estado, relacionados a seguir:

- **Indicadores econômicos:** Receita Total, Despesa Total, Resultado Nominal, Resultado Primário, Receita Corrente Líquida, Ativo Real, Passivo Real e Dívida Consolidada;
- **Indicadores Sociais:** População Total, Número de Municípios, Taxa de alfabetização, 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](http://www.stn.fazenda.gov.br) da Secretaria do Tesouro Nacional. Optou-se, para esses indicadores, em 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](http://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 em se trabalhar com a taxa de analfabetismo (convertida em taxa de alfabetização) somente para a população urbana.

## **5.5 Tratamento estatístico**

Inicialmente foi realizada uma análise descritiva dos dados coletados, referentes aos níveis de transparência fiscal eletrônica, examinando-se os resultados com foco em cada instrumento de transparência da gestão fiscal, descritos anteriormente em capítulo da revisão bibliográfica deste estudo.

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 as 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*, versão 13.0, adotando um nível de significância de 5%, para um teste bilateral.

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.

Esse teste estatístico apresenta a mesma amplitude no resultado que o coeficiente paramétrico de correlação de Pearson, variando de -1 (correlação perfeita negativa) até +1 (correlação perfeita positiva), passando pelo zero (ausência de correlação).

Conforme explicam Siegel e Castellan (2006), tal técnica testa como hipótese se as duas variáveis X e Y estão associadas na população. Neste caso, pode-se escrever a hipótese nula ( $H_0$ ) de que as duas variáveis X e Y estudadas não estão associadas, contra a hipótese alternativa ( $H_1$ ) que existe associação entre X e Y (um teste bilateral).

O coeficiente de *Spearman*  $r_s$  é obtido através da seguinte equação, considerando  $d_i = X_i - Y_i$  como a diferença nos postos sobre as duas variáveis e N os valores da amostra:

$$r_s = 1 - \frac{6 \sum_{i=1}^N d_i^2}{N^3 - N}$$

Em caso de empates nos dados observados, a equação acima dará lugar a uma expressão mais expandida que fará a correção dos valores. Além disso, quando dois ou mais Estados tiveram escores empatados em relação à mesma variável observada nesta pesquisa, a cada um deles foi atribuído, como posição, o cálculo da média dos postos empatados.

É importante observar que quanto maior a diferença ao quadrado das distâncias entre os postos das variáveis X e Y estudadas, menor será a associação entre elas. Caso contrário, quanto menor a diferença ao quadrado das distâncias entre os postos das variáveis X e Y estudadas, maior será a associação entre elas. Sendo essa uma medida que permite analisar qual sujeito da amostra está mais contribuindo para fortalecer ou diminuir a associação analisada.

## 6 ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 6.1 Análise descritiva dos instrumentos de transparência pesquisados

A análise descritiva apresentada neste item do estudo abordará os resultados obtidos com a aplicação dos modelos de investigação nos *sites* dos Poderes/Órgãos analisados, sendo dividida inicialmente em 10 tópicos, de forma a permitir uma visão segmentada dos resultados por instrumento de transparência fiscal eletrônica examinado. Por último, serão evidenciados os níveis de transparência fiscal eletrônica levantados, conforme art. 48 da LRF, para os 5 Poderes/Órgãos e o resultado consolidado por Estado.

#### 6.1.1 Plano plurianual

As quatro primeiras questões na Tabela 1 se referem exclusivamente aos *sites* dos Poderes Executivos analisados, por se tratarem de instrumentos de transparência de responsabilidade de elaboração desse poder, sendo os resultados obtidos na sua grande maioria nos *sites* das secretarias de planejamento estaduais (ou nomes equivalentes).

**Tabela 1 - Percentual de observações positivas sobre o Plano Plurianual nos *sites* dos Poderes Executivos e Assembléias Legislativas**

Questão de Investigação	Poderes Executivos		Assembléias Legislativas	
	Qtd	%	Qtd	%
O Poder Executivo está divulgando o Plano Plurianual - PPA via <i>internet</i> ?	24	88,89%	NA	NA
A divulgação do Plano Plurianual é tempestiva?	23	85,19%	NA	NA
O Poder Executivo está divulgando a versão simplificada do Plano Plurianual via <i>internet</i> ?	0	0,00%	NA	NA
A versão simplificada do Plano Plurianual apresenta uma preocupação com uma linguagem adequada, que permita uma melhor compreensão por parte do cidadão?	0	0,00%	NA	NA
O Poder Executivo incentiva a participação popular via <i>internet</i> durante o processo de elaboração do Plano Plurianual?	3	11,11%	NA	NA
A Assembléia Legislativa incentiva a participação popular via <i>internet</i> durante o processo de discussão do Plano Plurianual?	NA	NA	0	0,00%

Nota: O símbolo "NA" significa que não se aplica a análise da questão para determinado Poder/Órgão.

O resultado da divulgação do Plano Plurianual - PPA foi considerado satisfatório, uma vez que 88,89% dos Poderes Executivos examinados publicaram eletronicamente e 85,19% tempestivamente o PPA do quadriênio 2004-2007. Dos 3 estados que não divulgaram o PPA: um apresentou ausência completa dessa informação; um segundo cobrava uma senha para acesso, sendo desconsiderada a sua divulgação; e um terceiro apresentava erro de acesso no *link* disponibilizado.

Foi constatada a ausência da divulgação da versão simplificada em todos os *sites* dos Poderes Executivos analisados, inviabilizando, conseqüentemente, a análise da linguagem utilizada neste tipo de versão.

Quanto ao incentivo à participação popular de forma eletrônica, referente à elaboração do Plano Plurianual para o quadriênio 2008-2011, somente em 3 *sites* (11,11%) foram encontradas evidências do estímulo dessa participação via *internet*.

Por fim, na última questão, que diz respeito exclusivamente às Assembléias Legislativas, não foram encontrados nos *sites* examinados evidências do estímulo à participação popular, em meio eletrônico, durante o processo de tramitação do PPA 2008-2011 nas Casas Legislativas investigadas.

### **6.1.2 Lei de diretrizes orçamentária**

As primeiras questões na Tabela 2 a seguir se referem exclusivamente aos *sites* dos Poderes Executivos analisados, por se tratarem de instrumentos de transparência de responsabilidade de elaboração desse poder, sendo os resultados obtidos na sua grande maioria nos *sites* das secretarias de planejamento estaduais (ou nomes equivalentes).

**Tabela 2 - Percentual de observações positivas sobre a Lei de Diretrizes Orçamentária nos sites dos Poderes Executivos e Assembléias Legislativas**

Questão de Investigação	Poderes Executivos		Assembléias Legislativas	
	Qtd	%	Qtd	%
O Poder Executivo está divulgando a Lei de Diretrizes Orçamentária via <i>internet</i> ?	22	81,48%	NA	NA
A divulgação da Lei de Diretrizes Orçamentária é tempestiva?	22	81,48%	NA	NA
O Poder Executivo está divulgando a versão simplificada da Lei de Diretrizes Orçamentária via <i>internet</i> ?	0	0,00%	NA	NA
A versão simplificada da Lei de Diretrizes Orçamentária apresenta uma preocupação com uma linguagem adequada, que permita uma melhor compreensão por parte do cidadão?	0	0,00%	NA	NA
O Poder Executivo incentiva a participação popular via <i>internet</i> durante o processo de elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentária?	0	0,00%	NA	NA
A Assembléia Legislativa incentiva a participação popular via <i>internet</i> durante o processo de discussão da Lei de Diretrizes Orçamentárias?	NA	NA	0	0,00%

Nota: O símbolo “NA” significa que não se aplica a análise da questão para determinado Poder/Órgão.

O resultado da divulgação da Lei de Diretrizes Orçamentária - LDO foi considerado satisfatório, uma vez que 81,48% dos Poderes Executivos examinados publicaram eletronicamente e tempestivamente a LDO do exercício de 2007. Dos 5 estados que não divulgaram a LDO: quatro apresentaram ausência completa dessa informação; e um apresentava erro de acesso no *link* disponibilizado.

Foi constatada a ausência da divulgação da versão simplificada em todos os *sites* dos Poderes Executivos analisados, inviabilizando, conseqüentemente, a análise da linguagem utilizada neste tipo de versão.

Quanto ao incentivo à participação popular de forma eletrônica, referente à elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentária, em nenhum caso foram encontradas evidências do estímulo dessa participação via *internet*.

Por fim, na última questão, que diz respeito exclusivamente às Assembléias Legislativas, não foram encontrados nos *sites* examinados evidências do estímulo à participação popular, em meio eletrônico, durante o processo de aprovação da LDO de 2008 nas Casas Legislativas investigadas.

### 6.1.3 Lei orçamentária anual

As quatro primeiras questões na Tabela 3 se referem exclusivamente aos *sites* dos Poderes Executivos analisados, por se tratarem de instrumentos de transparência de responsabilidade de elaboração desse poder, sendo os resultados obtidos na sua grande maioria nos *sites* das secretarias de planejamento estaduais (ou nomes equivalentes).

**Tabela 3 - Percentual de observações positivas sobre a Lei Orçamentária Anual nos *sites* dos Poderes Executivos e Assembléias Legislativas**

Questão de Investigação	Poderes Executivos		Assembléias Legislativas	
	Qtd	%	Qtd	%
O Poder Executivo está divulgando a Lei Orçamentária Anual via <i>internet</i> ?	24	88,89%	NA	NA
A divulgação da Lei Orçamentária Anual é tempestiva?	22	81,48%	NA	NA
O Poder Executivo está divulgando a versão simplificada da Lei Orçamentária Anual via <i>internet</i> ?	0	0,00%	NA	NA
A versão simplificada da Lei Orçamentária Anual apresenta uma preocupação com uma linguagem adequada, que permita uma melhor compreensão por parte do cidadão?	0	0,00%	NA	NA
O Poder Executivo incentiva a participação popular via <i>internet</i> durante o processo de elaboração da Lei Orçamentária Anual?	2	7,41%	NA	NA
A Assembléia Legislativa incentiva a participação popular via <i>internet</i> durante o processo de discussão da Lei Orçamentária Anual?	NA	NA	1	3,70%

Nota: O símbolo “NA” significa que não se aplica a análise da questão para determinado Poder/Órgão.

O resultado da divulgação da Lei de Orçamentária Anual - LOA foi considerado satisfatório, uma vez que 88,89% dos Poderes Executivos examinados publicaram eletronicamente e 81,48% tempestivamente a LOA do exercício de 2007.

Foi constatada a ausência da divulgação da versão simplificada em todos os *sites* dos Poderes Executivos analisados, inviabilizando, conseqüentemente, a análise da linguagem utilizada neste tipo de versão.

Quanto ao incentivo à participação popular de forma eletrônica, referente à elaboração da Lei Orçamentária Anual - LOA para o exercício 2008, somente em 2 *sites* (7,41%) foram encontradas evidências do estímulo dessa participação via *internet*.



Por fim, na última questão investigada, que diz respeito exclusivamente às Assembléias Legislativas, não foram encontradas nos *sites* examinados evidências do estímulo à participação popular, em meio eletrônico, durante o processo de aprovação da LOA de 2008 nas Casas Legislativas investigadas.

#### 6.1.4 Prestação de contas

Todas as questões relacionadas na Tabela 4 são pertinentes aos 5 Poderes/Órgãos analisados, sendo os resultados referentes aos Poderes Executivos, na sua grande maioria, obtidos nos *sites* das secretarias da fazenda estadual (ou nomes equivalentes).

**Tabela 4 - Percentual de observações positivas sobre a Prestação de Contas nos *sites* dos Poderes/Órgãos**

Questão de Investigação	Poderes Executivos		Tribunais de Justiça		Assembléias Legislativas		Ministérios Públicos		Tribunais de Contas	
	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%
Os Poderes/Órgãos estão divulgando a Prestação de Contas via <i>internet</i> ?	18	66,67	1	3,70	1	3,70	1	3,70	2	7,41
A divulgação da Prestação de Contas Anual é tempestiva?	15	55,56	1	3,70	0	0,00	1	3,70	1	3,70
Os Poderes/Órgãos estão divulgando a versão simplificada da Prestação de Contas via <i>internet</i> ?	1	3,70	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
A versão simplificada da Prestação de Contas apresenta uma preocupação com uma linguagem adequada, que permita uma melhor compreensão por parte do cidadão?	1	3,70	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00

O resultado da divulgação da Prestação é preocupante, uma vez que somente os Poderes Executivos, através do chamado Balanço Geral do Estado, conseguiram, na maioria dos casos (66,67%), divulgarem tal instrumento de transparência em meio eletrônico em seu *site*. Nos demais Poderes/Órgãos esses percentuais não ultrapassaram 7,41% das observações realizadas, mesmo quando considerados um conjunto mínimo de demonstrativos contábeis (Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais e Demonstrativo da Dívida Flutuante).

Foi constatada a ausência da divulgação da versão simplificada na quase totalidade dos *sites* pesquisados, com exceção de um determinado Poder Executivo, que apresentou a sua prestação de contas na versão simplificada utilizando uma linguagem de fácil compreensão, além de disponibilizar um glossário capaz de dirimir as eventuais indagações do cidadão que poderiam surgir em relação ao significado de alguns termos.

### 6.1.5 Relatório de atividades

As questões na Tabela 5 se referem exclusivamente aos *sites* dos Tribunais de Contas analisados, por se tratarem de instrumentos de transparência de responsabilidade de elaboração desse órgão (art. 71, § 4º e art. 75 da Constituição Federal), entendida nesta pesquisa como um relatório adicional de Prestação de Contas de exigência constitucional.

**Tabela 5 - Percentual de observações positivas sobre o Relatório de Atividades nos *sites* dos Tribunais de Contas**

Questão de Investigação	Tribunais de Contas	
	Qtd	%
O Tribunal de Contas está divulgando o Relatório de Atividades - RA via <i>internet</i> ?	13	48,15
A divulgação do Relatório de Atividades é tempestiva?	12	44,44

O resultado da divulgação dos Relatórios de Atividades dos Tribunais de Contas não alcançou a metade dos *sites* analisados (48,15%), significando que na maioria dos Estados os cidadãos não tiveram acesso eletrônico a esse instrumento importante de transparência fiscal, que em seu conteúdo, mesmo não existindo um padrão definido, em geral apresenta os resultados das atividades desenvolvidas por esses órgãos de controle externo.

### 6.1.6 Parecer prévio sobre as contas do governo estadual

As questões na Tabela 6 a seguir se referem exclusivamente aos *sites* dos Tribunais de Contas analisados, por se tratarem de instrumentos de transparência de responsabilidade de elaboração desse órgão (art. 71, I, da Constituição Federal).

**Tabela 6 - Percentual de observações positivas sobre o Parecer Prévio das contas do governo estadual nos *sites* dos Tribunais de Contas**

Questão de Investigação	Tribunais de Contas	
	Qtd	%
O Tribunal de Contas está divulgando o Parecer Prévio das contas do governo estadual via <i>internet</i> ?	12	44,44
A divulgação do Parecer Prévio das contas do governo estadual é tempestiva?	9	33,33
O Tribunal de Contas está divulgando o Parecer Prévio das contas do governo estadual em versão simplificada via <i>internet</i> ?	2	7,41
A versão simplificada do Parecer Prévio das contas do governo estadual apresenta uma preocupação com uma linguagem adequada, que permita uma melhor compreensão por parte do cidadão?	2	7,41

O resultado da divulgação dos Pareceres Prévios sobre as contas dos governos estaduais realizados pelos Tribunais de Contas não alcançou a metade dos *sites* analisados (44,44%), significando que na maioria dos Estados os cidadãos não tiveram acesso eletrônico a esse instrumento importante de transparência fiscal, que em seu conteúdo, mesmo não existindo um padrão definido, analisa de maneira global o desempenho das ações do Governo do Estado em seus aspectos orçamentário, financeiro, patrimonial, econômico e operacional referente ao exercício financeiro examinado.

Foi constatada a ausência da divulgação da versão simplificada na quase totalidade dos *sites* pesquisados. A exceção ficou apenas em dois Tribunais de Contas (7,41%), que apresentaram o parecer prévio sobre as contas do governo na versão simplificada, utilizando uma linguagem de fácil compreensão, inclusive com a utilização de gráficos e dispositivos visuais para melhorar a comunicação.

Observou-se, que apesar de um determinado Tribunal de Contas prevê em *site* a divulgação da versão simplificada do parecer sobre as contas do governador de 2006, até a data limite para o encerramento da coleta de dados (31/12/2007), o mesmo não tinha ainda sido disponibilizado.

### 6.1.7 Relatório resumido da execução orçamentária

**Tabela 7 - Percentual de observações positivas sobre o Relatório Resumido da Execução Orçamentária nos sites dos Poderes Executivos**

Questão de Investigação	Poderes Executivos	
	Qtd	%
O Poder Executivo está divulgando o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (5º Bimestre/2006) via <i>internet</i> ?	25	92,59
O Poder Executivo está divulgando o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (6º Bimestre/2006) via <i>internet</i> ?	25	92,59
O Poder Executivo está divulgando o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (1º Bimestre/2007) via <i>internet</i> ?	23	85,19
O Poder Executivo está divulgando o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (2º Bimestre/2007) via <i>internet</i> ?	22	81,48
O Poder Executivo está divulgando o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (3º Bimestre/2007) via <i>internet</i> ?	23	85,19
O Poder Executivo está divulgando o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (4º Bimestre/2007) via <i>internet</i> ?	23	85,19
A divulgação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária é tempestiva?	16	59,26
O Poder Executivo está divulgando a versão simplificada do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (5º Bimestre/2006) via <i>internet</i> ?	23	85,19
O Poder Executivo está divulgando a versão simplificada do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (6º Bimestre/2006) via <i>internet</i> ?	23	85,19
O Poder Executivo está divulgando a versão simplificada do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (1º Bimestre/2007) via <i>internet</i> ?	22	81,48
O Poder Executivo está divulgando a versão simplificada do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (2º Bimestre/2007) via <i>internet</i> ?	21	77,78
O Poder Executivo está divulgando a versão simplificada do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (3º Bimestre/2007) via <i>internet</i> ?	22	81,48
O Poder Executivo está divulgando a versão simplificada do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (4º Bimestre/2007) via <i>internet</i> ?	22	81,48
A versão simplificada do Relatório Resumido da Execução Orçamentária apresenta uma preocupação com uma linguagem adequada, que permita uma melhor compreensão por parte do cidadão?	0	0,00

As questões na Tabela 7 se referem exclusivamente aos *sites* dos Poderes Executivos analisados, por se tratarem da análise de um dos instrumentos de transparência de responsabilidade de elaboração desse Poder, sendo obtidos os resultados na sua grande maioria nos *sites* das secretarias da fazenda estadual (ou nomes equivalentes).

O resultado da divulgação dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RREOs) foi considerado satisfatório, uma vez que o 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.

A divulgação tempestivamente de todos os Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária, para cada bimestre, faz-se importante como forma de acompanhamento da execução orçamentária do Poder/Órgão por parte do cidadão. É através do acompanhamento dos RREOs que se pode verificar se o gestor está adotando as medidas de controle necessárias para o alcance das metas fiscais, como, por exemplo, a limitação de empenho (art. 9º da LRF).

Quanto à divulgação das versões simplificadas dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RREOs) o resultado foi considerado satisfatório, uma vez que o percentual de publicação eletrônica de cada relatório bimestral simplificado variou de 77,78% a 85,19%, durante o período analisado. Por outro lado, na análise do uso de uma linguagem adequada, verificou-se que todas as publicações procuraram seguir unicamente o modelo definido pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, considerado um modelo mais resumido do que simplificado, sem acrescentar na sua apresentação uma preocupação com uma linguagem mais acessível e de fácil compreensão por parte do cidadão.

### **6.1.8 Relatório de gestão fiscal**

As questões na Tabela 8 a seguir se referem à análise das publicações eletrônicas de um dos instrumentos de transparência, Relatório de Gestão Fiscal – RGF, que é da responsabilidade comum a todos os 5 Poderes/Órgãos estaduais estudados.

**Tabela 8 - Percentual de observações positivas sobre o Relatório de Gestão Fiscal nos sites dos Poderes/Órgãos**

Questão de Investigação	Poderes Executivos		Tribunais de Justiça		Assembléias Legislativas		Ministérios Públicos		Tribunais de Contas	
	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%
O Poder/Órgão está divulgando o Relatório de Gestão Fiscal (3º Quadrimestre/2006) via <i>internet</i> ?	25	92,59	15	55,56	11	40,74	14	51,85	16	59,26
O Poder/Órgão está divulgando o Relatório de Gestão Fiscal (1º Quadrimestre/2007) via <i>internet</i> ?	22	81,48	15	55,56	12	44,44	17	62,96	16	59,26
O Poder/Órgão está divulgando o Relatório de Gestão Fiscal (2º Quadrimestre/2007) via <i>internet</i> ?	23	85,19	13	48,15	13	48,15	14	51,85	16	59,26
A divulgação do Relatório de Gestão Fiscal é tempestiva?	17	62,96	10	37,04	10	37,04	8	29,63	15	55,56
O Poder/Órgão está divulgando a versão simplificada do Relatório de Gestão Fiscal (3º Quadrimestre/2006) via <i>internet</i> ?	23	85,19	10	37,04	6	22,22	4	14,81	10	37,04
O Poder Executivo está divulgando a versão simplificada do Relatório de Gestão Fiscal (1º Quadrimestre/2007) via <i>internet</i> ?	21	77,78	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
O Poder Executivo está divulgando a versão simplificada do Relatório de Gestão Fiscal (2º Quadrimestre/2007) via <i>internet</i> ?	23	85,19	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
A versão simplificada do Relatório de Gestão Fiscal apresenta uma preocupação com uma linguagem adequada, que permita uma melhor compreensão por parte do cidadão?	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00

Nota: O símbolo “NA” significa que não se aplica a análise da questão para determinado Poder/Órgão.

O resultado da divulgação dos Relatórios Gestão Fiscal (RGFs) foi considerado satisfatório apenas nos *sites* dos Poderes Executivos, uma vez que o percentual de publicação eletrônica de cada relatório quadrimestral desse poder variou de 81,48% a 92,59%, durante o período analisado. Porém, para os demais Poderes/Órgãos esse mesmo percentual variou de 40,74% a 62,96%, sendo o pior desempenho observado nos *sites* das Assembléias Legislativas (variação de 40,74% a 48,15%).

Quanto à questão referente à tempestividade, observou-se que em todos os *sites* dos Poderes/Órgãos analisados houve um desempenho insatisfatório, abaixo de 63% das publicações eletrônicas previstas, sendo o pior resultado alcançado na análise dos *sites* dos Ministérios Públicos estaduais (29,63%).

A divulgação tempestivamente de todos os Relatórios de Gestão Fiscal, para cada quadrimestre, faz-se importante como forma de acompanhamento do atendimento aos limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal a certos tipos de despesa (Pessoal, Dívida, Operações de Crédito e outras) do Poder/Órgão por parte do cidadão.

É através do acompanhamento dos RGFs que se pode verificar se o gestor está adotando as medidas de controle necessárias, buscando o alcance dos limites e condições impostas à gestão das receitas e despesas, especialmente as de pessoal. Em caso de não atendimento, há de se observar que existem prazos para o enquadramento aos limites previstos ou, no caso de ultrapassá-los, prazos e mecanismos para retornar a esses limites. Esse é, portanto, um relatório de grande interesse para o exercício do controle do ajuste fiscal.

Na questão referente à divulgação da versão simplificada do Relatório de Gestão Fiscal do 3º quadrimestre de 2006, observou-se que o resultado da análise só foi considerado satisfatório para os Poderes Executivos (85,19%), enquanto que para os demais Poderes/Órgãos esse percentual variou de 14,81% a 37,04%, sendo o pior resultado observado nos *sites* dos Ministérios Públicos estaduais.

A divulgação da versão simplificada do Relatório de Gestão fiscal, referentes ao 1º e ao 2º quadrimestre de 2007, só foi analisada para os Poderes Executivos, sendo considerada neste caso satisfatória (77,78% e 85,19%). Para os demais Poderes/Órgãos não houve essa análise, devido ao limitado número de demonstrativos para publicação nesses quadrimestres (na maioria dos casos somente a obrigatoriedade da divulgação do Demonstrativo da Despesa com Pessoal), o que tornou desnecessária a apresentação da versão simplificada do RGF, nos moldes definidos pela STN.

### 6.1.9 Audiências públicas

Constatou-se que as datas (calendário) das audiências públicas quadrimestrais, estabelecidas no § 4º do art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal, com o intuito de demonstrar e avaliar o cumprimento das metas fiscais, não são devidamente divulgadas nos *sites* dos Poderes Executivos, conforme dados da Tabela 9. Este fato torna difícil a participação do cidadão nessas audiências, seja de forma presencial, ou remotamente, através da transmissão *on-line* da sessão nas Casas Legislativas estaduais.

**Tabela 9 - Percentual de observações positivas sobre as Audiências Públicas nos *sites* dos Poderes Executivos**

Questão de Investigação	Poderes Executivos	
	Qtd	%
O Poder Executivo está divulgando via <i>internet</i> as datas das audiências públicas quadrimestrais para avaliação das metas fiscais?	0	0,00
O Poder Executivo está divulgando via <i>internet</i> a apresentação da audiência pública para avaliação das metas fiscais do 3º quadrimestre/2006?	5	18,52
O Poder Executivo está divulgando via <i>internet</i> a apresentação da audiência pública para avaliação das metas fiscais do 1º quadrimestre/2007?	4	14,81
O Poder Executivo está divulgando via <i>internet</i> a apresentação da audiência pública para avaliação das metas fiscais do 2º quadrimestre/2007?	7	25,93

Já em relação à divulgação via *internet* das apresentações realizadas em cada audiência pública, verificou-se que alguns poucos Poderes Executivos se preocuparam com a sua publicação. Sendo o maior percentual de publicação eletrônica ocorrido no último quadrimestre analisado (25,93%), uma vez que nem todos que publicam armazenam os relatórios dos períodos anteriores.

### 6.1.10 Dispositivos eletrônicos de incentivo à participação popular

A Tabela 10 a seguir mostra os resultados das observações sobre os dispositivos eletrônicos de incentivo à participação popular evidenciados nos portais dos Poderes/Órgãos estaduais.



**Tabela 10 - Percentual de observações positivas sobre os Dispositivos Eletrônicos de Incentivo à Participação Popular nos portais dos Poderes/Órgãos**

Questão de Investigação	Poderes Executivos		Tribunais de Justiça		Assembléias Legislativas		Ministérios Públicos		Tribunais de Contas	
	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%
O Site do Poder/Órgão apresenta a ferramenta de “MAPA” para facilitar a busca de informações por parte do cidadão?	9	33,33	13	48,15	12	44,44	6	22,22	12	44,44
O Site do Poder/Órgão divulga um e-mail ou formulário de contato institucional?	24	88,89	27	100,00	25	92,59	25	92,59	22	81,48%
O Site do Poder/Órgão divulga o e-mail ou formulário de contato com o seu Titular?	18	66,67	14	51,85	25	92,59	11	40,74	13	48,15
O Site do Poder/Órgão permite a verificação da tramitação de Processo/Projeto de Lei?	NA	NA	27	100,00	12	44,44	6	22,22	22	81,48
O Site do Poder/Órgão apresenta a ferramenta de “Acompanhamento da tramitação de Processo/Projeto de Lei por e-mail” para ser utilizada por qualquer cidadão?	NA	NA	12	44,44	1	3,70	0	0,00	4	14,81
O Site do Poder/Órgão apresenta a ferramenta de Transmissão on-line da Sessão?	NA	NA	4	14,81	18	66,67	NA	NA	3	11,11
O Poder/Órgão respondeu tempestivamente ao 1º e-mail enviado?	5	18,52	18	66,67	5	18,52	12	44,44	8	29,63
O Poder/Órgão respondeu tempestivamente ao 2º e-mail enviado?	4	14,81	9	33,33	2	7,41	4	14,81	5	18,52
O Poder/Órgão respondeu efetivamente à questão formulada no 1º e-mail enviado?	4	14,81	18	66,67	6	22,22	10	37,04	8	29,63
O Poder/Órgão respondeu efetivamente à questão 01 formulada no 2º e-mail enviado?	5	18,52	7	25,93	2	7,41	8	29,63	4	14,81
O Poder/Órgão respondeu efetivamente à questão 2 formulada no 2º e-mail enviado?	3	11,11	6	22,22	2	7,41	8	29,63	5	18,52

Nota: O símbolo “NA” significa que não se aplica a análise da questão para determinado Poder/Órgão.

A disponibilização da ferramenta de “MAPA” nos *sites* dos Poderes/Órgãos pesquisados facilita a busca das informações por parte do cidadão, evitando-se que o usuário se perca diante de uma estrutura (*layout*) muitas vezes carregada de informações textuais e visuais. Entretanto, mesmo diante dessa dificuldade, observou-se que em todos os casos analisados

houve um resultado inferior a 49% da presença dessa ferramenta, sendo o desempenho mais fraco ocorrido na análise dos *sites* dos Ministérios Públicos estaduais (22,22%).

A divulgação nos *sites* dos Poderes/Órgãos de um *e-mail* ou formulário de contato institucional foi considerada satisfatória, uma vez que o percentual de publicação eletrônica deste item variou de 81,48% a 100%, sendo esse último e melhor resultado alcançado nos *sites* dos Tribunais de Justiça.

Um dos pilares em que foram construídas as normas estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal foi o de responsabilização dos titulares dos Poderes/Órgãos pelas decisões fiscais tomadas. Portanto, a divulgação nos *sites* analisados de um e-mail ou formulário de contato com o titular (presidente, governador ou procurador geral) do Poder/órgão permitirá ao cidadão, caso julgue necessário, cientificar a autoridade máxima da organização do seu pleito, denúncia ou reclamação. Porém, na análise da presença desse dispositivo de comunicação eletrônica, somente nos sites das Assembléias Legislativas o resultado foi considerado satisfatório (92,59%), ocorrendo nos demais casos um percentual de divulgação inferior a 66,67%, sendo o percentual mais baixo verificado nos *sites* dos Ministérios Públicos estaduais (40,74%).

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 Assembléias Legislativas (44,44%) e aos Ministérios Públicos (22,22%) o resultado foi considerado insatisfatório.

Quando da verificação da utilização nos *sites* dos Poderes/Órgãos da ferramenta de “Acompanhamento da tramitação de Processo/Projeto de Lei por e-mail” (ou outros nomes similares) para ser utilizada por qualquer cidadão, todos apresentaram um percentual de incidência baixo, tendo os Tribunais de Justiça alcançado o maior desempenho (44,44%). Observe-se, porém, que em alguns casos o Poder/Órgão apresentava este dispositivo para utilização restrita de alguns usuários (como, por exemplo, somente para advogados cadastrados), caso esse que não foi considerado pela pesquisa.

Quando da análise da verificação se os *sites* dos Poderes/Órgãos (com exceção dos Poderes Executivos e dos Ministérios Públicos) apresentavam a ferramenta de transmissão *on-line* da sessão, os resultados não foram considerados satisfatórios, porém as Assembléias Legislativas se destacaram com 66,67% em relação aos demais (inferiores a 15%).

Na primeira consulta *on-line* realizada, foram enviados 130 e-mails/formulários para todos os Poderes/Órgãos que disponibilizaram algum tipo de contato eletrônico, correspondendo a 96,30% dos portais analisados. Dos e-mails/formulários enviados, somente em 52 dos casos houve retorno (40%), sendo que em apenas 4 casos os retornos não foram tempestivos (acima do prazo de 15 dias). Os Tribunais de Justiça foram os que apresentaram o melhor percentual de retorno tempestivo dos e-mails/formulários enviados (66,67%).

Na segunda consulta *on-line* realizada, foram enviados 97 e-mails/formulários para todos os Poderes/Órgãos que disponibilizaram algum tipo de contato eletrônico e alguma divulgação do Relatório de Gestão Fiscal, mesmo quando de períodos anteriores ao analisado, correspondendo a 71,85% dos portais analisados. Dos e-mails/formulários enviados, somente em 30 casos houve retorno (30,93%), sendo que em apenas 8 casos os retornos não foram tempestivos (acima do prazo de 15 dias). Os Tribunais de Justiça novamente apresentaram o maior percentual de retorno tempestivo dos e-mails/formulários enviados (40,91%).

O baixo retorno dos e-mails enviados responde negativamente a dúvida levantada por Pinho et al (2006), que ao investigar a participação interativa entre o cidadão e o ente governamental nos *sites* estaduais pesquisados, afirmou que não foi possível verificar se efetivamente existiam respostas às questões formuladas pelos cidadãos.

Em relação à análise se o Poder/Órgão respondeu efetivamente às 3 questões formuladas, através das duas consultas *on-line* realizadas, verificou-se que em apenas 16 casos (menos de 15% do total de respostas possíveis) deixou-se de atender efetivamente aos questionamentos formulados.

### 6.1.11 Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Poderes Executivos

A Tabela 11 demonstra o resultado dos níveis de transparência fiscal eletrônica nos *sites* dos Poderes Executivos 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 11 - Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Poderes Executivos**

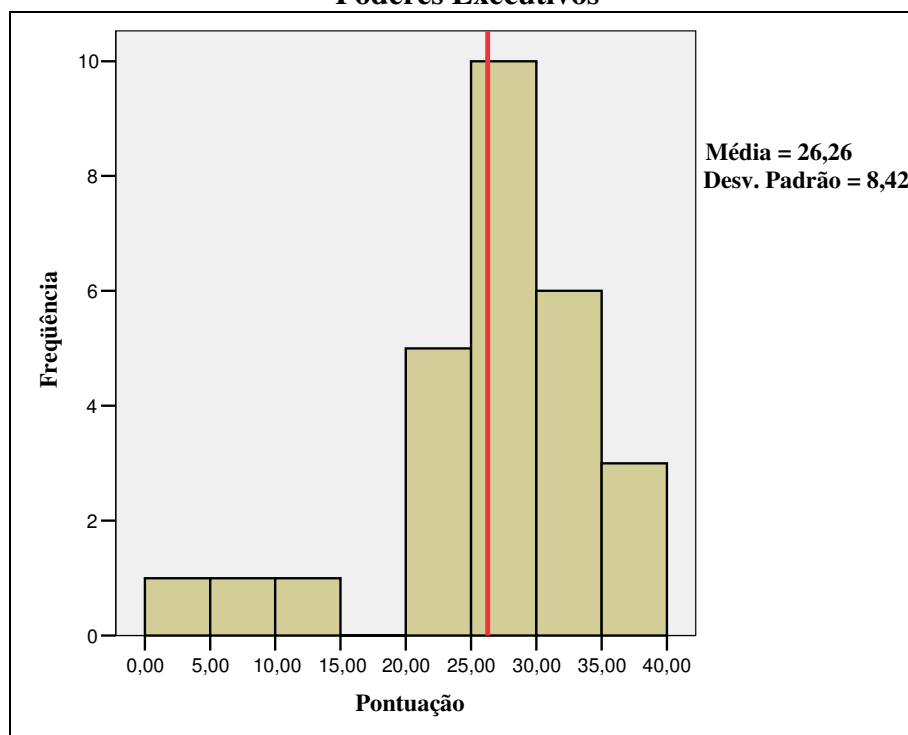
Estado	Região	Pontuação	Posição
Bahia	Nordeste	38	1 <sup>a</sup>
São Paulo	Sudeste	38	1 <sup>a</sup>
Minas Gerais	Sudeste	35	2 <sup>a</sup>
Sergipe	Nordeste	33	3 <sup>a</sup>
Pará	Norte	32	4 <sup>a</sup>
Rio de Janeiro	Sudeste	32	4 <sup>a</sup>
Paraná	Sul	31	5 <sup>a</sup>
Rio Grande do Sul	Sul	30	6 <sup>a</sup>
Santa Catarina	Sul	30	6 <sup>a</sup>
Alagoas	Nordeste	29	7 <sup>a</sup>
Paraíba	Nordeste	29	7 <sup>a</sup>
Pernambuco	Nordeste	29	7 <sup>a</sup>
Espírito Santo	Sudeste	29	7 <sup>a</sup>
Distrito Federal	Centro-Oeste	28	8 <sup>a</sup>
Ceará	Nordeste	28	8 <sup>a</sup>
Piauí	Nordeste	28	8 <sup>a</sup>
Amazonas	Norte	28	8 <sup>a</sup>
Tocantins	Norte	27	9 <sup>a</sup>
Acre	Norte	25	10 <sup>a</sup>
Maranhão	Nordeste	24	11 <sup>a</sup>
Mato Grosso do Sul	Centro-Oeste	23	12 <sup>a</sup>
Mato Grosso	Centro-Oeste	21	13 <sup>a</sup>
Rondônia	Norte	21	13 <sup>a</sup>
Rio Grande do Norte	Nordeste	20	14 <sup>a</sup>
Goiás	Centro-Oeste	12	15 <sup>a</sup>
Roraima	Norte	8	16 <sup>a</sup>
Amapá	Norte	1	17 <sup>a</sup>

Analisando-se as cinco primeiras posições dessa tabela (pontuação de 31 a 38), verifica-se a classificação de 7 Poderes Executivos estaduais, ocorrendo empates na 1<sup>a</sup> (BA e SP) e 4<sup>a</sup> (PA e RJ) posições.

Observando-se a parte inferior da mesma tabela, referente às cinco últimas posições (pontuação de 1 a 21), verifica-se a classificação de 6 Poderes Executivos estaduais, ocorrendo empate na 13ª posição (MT e RO).

Do número total de 53 pontos possíveis de serem obtidos, conforme o modelo de investigação, os *sites* dos Poderes Executivos analisados alcançaram, em média, 26,26 pontos, conforme Gráfico 1, o que corresponde a 49,55% da pontuação total, sendo esse o maior resultado em relação aos demais Poderes/Órgãos pesquisados.

**Gráfico 1 - Histograma dos níveis de transparência fiscal eletrônica  
- Poderes Executivos -**



O coeficiente de variação (correspondente ao resultado percentual do desvio padrão dividido pela média das pontuações obtidas) para os *sites* dos Poderes Executivos foi de 32,06%, sendo este o menor resultado alcançado em relação aos demais *sites* dos Poderes/Órgãos analisados.

Esse resultado do coeficiente de variação demonstra que os *sites* dos Poderes Executivos foram os que apresentaram a menor variabilidade em relação aos demais níveis de transparência fiscal eletrônica dos Poderes/Órgãos. Ou seja, os dados estão menos dispersos, representando que a maioria dos *sites* dos Poderes Executivos tem um padrão de transparência fiscal eletrônico próximo da média.

### 6.1.12 Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Tribunais de Justiça

A Tabela 12 demonstra o resultado dos níveis de transparência fiscal eletrônica nos *sites* dos Tribunais de Justiça 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 12 - Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Tribunais de Justiça**

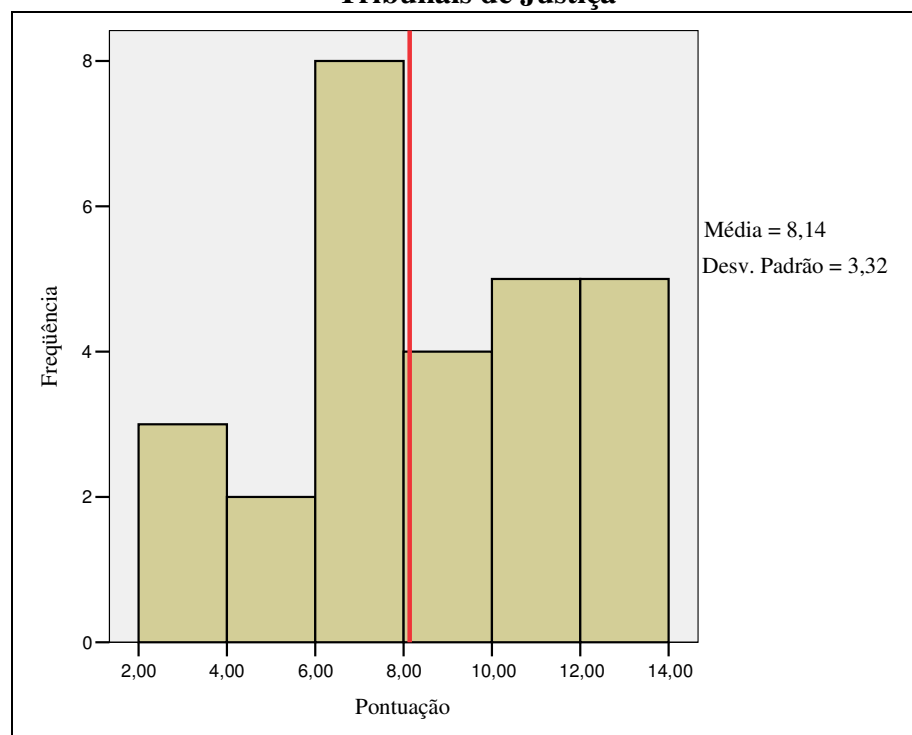
Estado	Região	Pontuação	Posição
Distrito Federal	Centro-Oeste	14	1 <sup>a</sup>
Santa Catarina	Sul	14	1 <sup>a</sup>
Pernambuco	Nordeste	13	2 <sup>a</sup>
Rio Grande do Sul	Sul	13	2 <sup>a</sup>
Amazonas	Norte	12	3 <sup>a</sup>
Ceará	Nordeste	11	4 <sup>a</sup>
Maranhão	Nordeste	10	5 <sup>a</sup>
Acre	Norte	10	5 <sup>a</sup>
Minas Gerais	Sudeste	10	5 <sup>a</sup>
Paraná	Sul	10	5 <sup>a</sup>
Rondônia	Norte	9	6 <sup>a</sup>
Rio de Janeiro	Sudeste	9	6 <sup>a</sup>
Goiás	Centro-Oeste	8	7 <sup>a</sup>
Paraíba	Nordeste	8	7 <sup>a</sup>
Mato Grosso do Sul	Centro-Oeste	7	8 <sup>a</sup>
Sergipe	Nordeste	7	8 <sup>a</sup>
Tocantins	Norte	7	8 <sup>a</sup>
Bahia	Nordeste	6	9 <sup>a</sup>
Rio Grande do Norte	Nordeste	6	9 <sup>a</sup>
Pará	Norte	6	9 <sup>a</sup>
Roraima	Norte	6	9 <sup>a</sup>
Espírito Santo	Sudeste	6	9 <sup>a</sup>
Mato Grosso	Centro-Oeste	5	10 <sup>a</sup>
São Paulo	Sudeste	4	11 <sup>a</sup>
Alagoas	Nordeste	3	12 <sup>a</sup>
Piauí	Nordeste	3	12 <sup>a</sup>
Amapá	Norte	3	12 <sup>a</sup>

Analisando-se as cinco primeiras posições dessa tabela (pontuação de 10 a 14), verifica-se a classificação de 10 Tribunais de Justiça, ocorrendo empates na 1<sup>a</sup> (DF e SC), 2<sup>a</sup> (PE e RS) e 5<sup>a</sup> (MA, AC, MG e PR) posições.

Observando-se a parte de baixo da mesma tabela, referente às cinco últimas posições (pontuação de 3 a 7), verifica-se a classificação de 13 Tribunais de Justiça estaduais, ocorrendo empates na 8ª (MS, SE e TO), 9ª (BA, RN, PR e RO) e 12ª (AL, PI e AP) posições.

Do número total de 21 pontos possíveis de serem obtidos, conforme o modelo de investigação, os *sites* dos Tribunais de Justiça analisados alcançaram, em média, 8,14 pontos, conforme Gráfico 2, o que corresponde a 38,80% da pontuação total, sendo esse resultado considerado insatisfatório e ficando abaixo do apresentado pelos Poderes Executivos (49,55%).

**Gráfico 2 - Histograma dos níveis de transparência fiscal eletrônica - Tribunais de Justiça -**



O coeficiente de variação da pontuação obtida pelos *sites* dos Tribunais de Justiça foi de 40,80%, sendo este o segundo menor resultado alcançado em relação aos demais *sites* dos Poderes/Órgãos analisados, demonstrando que os *sites* dos Tribunais de Justiça foram os que apresentaram a segunda menor variabilidade em relação aos demais níveis de transparência fiscal eletrônica dos Poderes/Órgãos. Ou seja, existe também neste caso uma tendência por um padrão médio de níveis de transparência fiscal eletrônica.

### 6.1.13 Níveis de transparência fiscal eletrônica das Assembléias Legislativas

A Tabela 13 demonstra o resultado dos níveis de transparência fiscal eletrônica nos *sites* das Assembléias Legislativas, 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 13 - Níveis de transparência fiscal eletrônica das Assembléias Legislativas**

Estado	Região	Pontuação	Posição
Minas Gerais	Sudeste	15	1ª
Santa Catarina	Sul	13	2ª
Ceará	Nordeste	11	3ª
Mato Grosso	Centro-Oeste	10	4ª
São Paulo	Sudeste	10	4ª
Rio Grande do Sul	Sul	10	4ª
Distrito Federal	Centro-Oeste	9	5ª
Pernambuco	Nordeste	9	5ª
Tocantins	Norte	9	5ª
Espírito Santo	Sudeste	8	6ª
Maranhão	Nordeste	6	7ª
Rio de Janeiro	Sudeste	6	7ª
Mato Grosso do Sul	Centro-Oeste	4	8ª
Alagoas	Nordeste	4	8ª
Bahia	Nordeste	4	8ª
Paraíba	Nordeste	4	8ª
Piauí	Nordeste	4	8ª
Rio Grande do Norte	Nordeste	4	8ª
Sergipe	Nordeste	4	8ª
Amazonas	Norte	4	8ª
Acre	Norte	3	9ª
Paraná	Sul	3	9ª
Goiás	Centro-Oeste	2	10ª
Amapá	Norte	2	10ª
Pará	Norte	2	10ª
Rondônia	Norte	2	10ª
Roraima	Norte	2	10ª

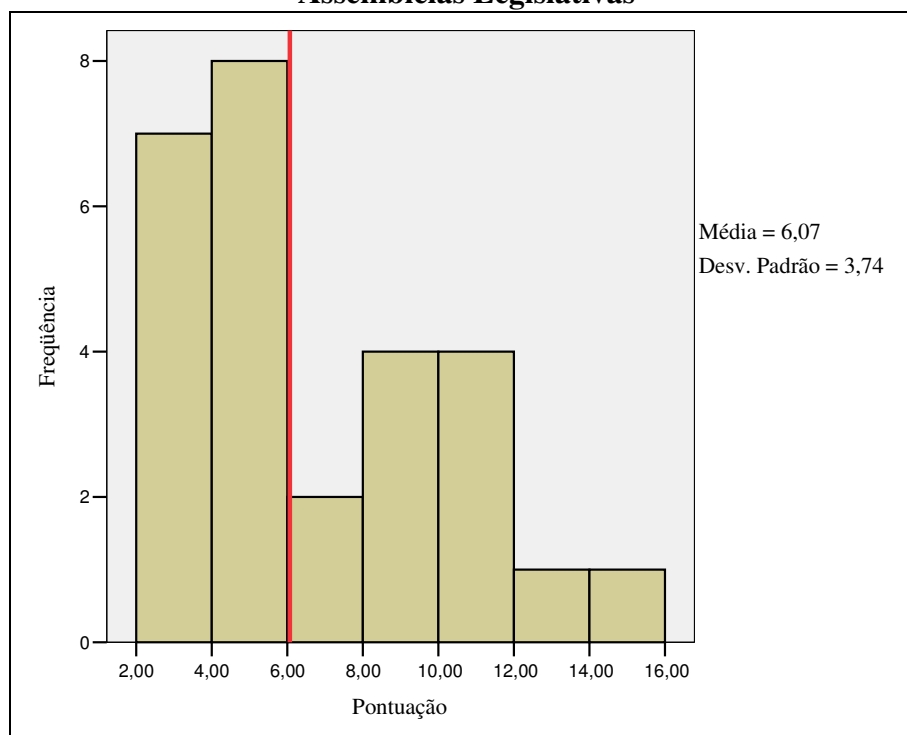
Analisando-se as cinco primeiras posições dessa tabela (pontuação de 9 a 15), verifica-se a classificação de 9 Assembléias Legislativas, ocorrendo empates na 4ª (MT, SP e RS) e 5ª (DF, PE e TO) posições.



Observando-se a parte inferior da mesma tabela, referente às cinco últimas posições (pontuação de 02 a 08), verifica-se a classificação de 18 Assembléias Legislativas, ocorrendo empates na 7ª (MA e RJ), 8ª (MS, AL, BA, PB, PI, RN, SE e AM), 9ª (AC e PR) e 10ª (GO, AP, PA, RO e RR) posições.

Do número total de 24 pontos possíveis de serem obtidos, conforme o modelo de investigação, os *sites* das Assembléias Legislativas analisados alcançaram, em média, 6,07 pontos, conforme Gráfico 3, o que corresponde a 25,31% da pontuação total, sendo esse resultado muito baixo e o menor em relação aos demais Poderes/Órgãos pesquisados.

**Gráfico 3 - Histograma dos níveis de transparência fiscal eletrônica - Assembléias Legislativas -**



O coeficiente de variação da pontuação obtida pelos *sites* das Assembléias Legislativas foi de 61,59%, sendo este o segundo maior resultado alcançado em relação aos demais *sites* dos Poderes/Órgãos analisados, demonstrando que os *sites* das Assembléias Legislativas foram os que apresentaram a segunda maior variabilidade dos dados em relação aos níveis de transparência fiscal eletrônica dos demais Poderes/Órgãos.

### 6.1.14 Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Ministérios Públicos

A Tabela 14 demonstra o resultado dos níveis de transparência fiscal eletrônica nos *sites* dos Ministérios Públicos 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 14 - Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Ministérios Públicos**

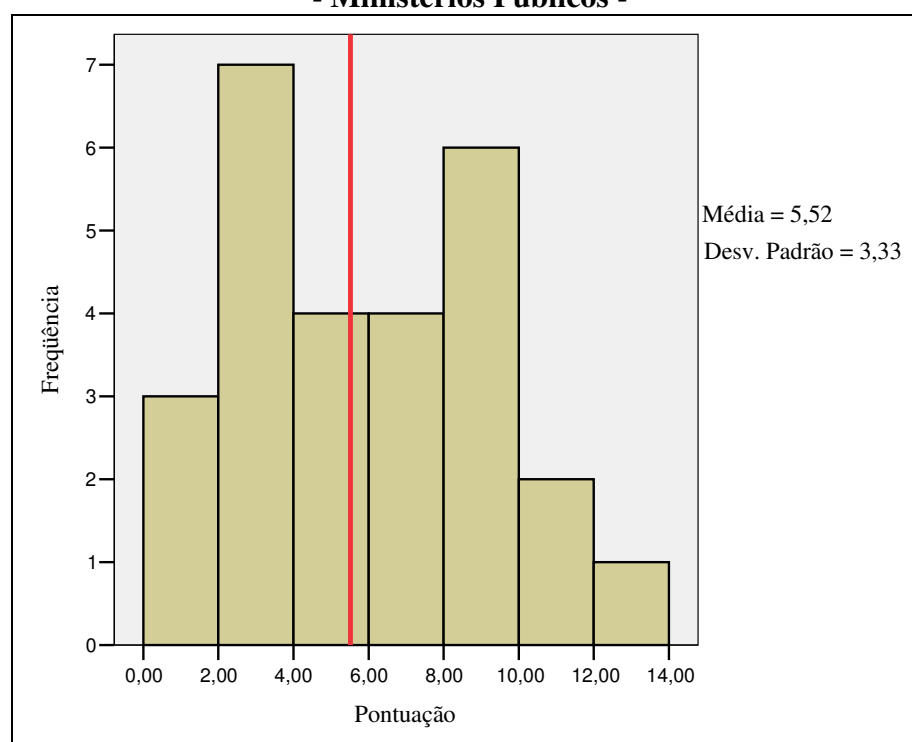
Estado	Região	Pontuação	Posição
Santa Catarina	Sul	13	1 <sup>a</sup>
Maranhão	Nordeste	11	2 <sup>a</sup>
Paraná	Sul	11	2 <sup>a</sup>
Pernambuco	Nordeste	9	3 <sup>a</sup>
Mato Grosso do Sul	Centro-Oeste	8	4 <sup>a</sup>
Ceará	Nordeste	8	4 <sup>a</sup>
Rondônia	Norte	8	4 <sup>a</sup>
Minas Gerais	Sudeste	8	4 <sup>a</sup>
Rio Grande do Sul	Sul	8	4 <sup>a</sup>
Rio Grande do Norte	Nordeste	7	5 <sup>a</sup>
Tocantins	Norte	7	5 <sup>a</sup>
Goiás	Centro-Oeste	6	6 <sup>a</sup>
Alagoas	Nordeste	6	6 <sup>a</sup>
Amapá	Norte	5	7 <sup>a</sup>
Mato Grosso	Centro-Oeste	4	8 <sup>a</sup>
Acre	Norte	4	8 <sup>a</sup>
Espírito Santo	Sudeste	4	8 <sup>a</sup>
Distrito Federal	Centro-Oeste	3	9 <sup>a</sup>
Bahia	Nordeste	3	9 <sup>a</sup>
Sergipe	Nordeste	3	9 <sup>a</sup>
Pará	Norte	3	9 <sup>a</sup>
Rio de Janeiro	Sudeste	3	9 <sup>a</sup>
Amazonas	Norte	2	10 <sup>a</sup>
Roraima	Norte	2	10 <sup>a</sup>
Paraíba	Nordeste	1	11 <sup>a</sup>
Piauí	Nordeste	1	11 <sup>a</sup>
São Paulo	Sudeste	1	11 <sup>a</sup>

Analisando-se as cinco primeiras posições dessa tabela (pontuação de 7 a 13), verifica-se a classificação de 11 Ministérios Públicos estaduais, ocorrendo empates na 2<sup>a</sup> (MA e PR), 4<sup>a</sup> (MS, CE, RO, MG e RS) e 5<sup>a</sup> (RN e TO) posições.

Observando-se a parte de baixo da mesma tabela, referente às cinco últimas posições (pontuação de 1 a 5), verifica-se a classificação de 14 Ministérios Públicos estaduais, ocorrendo empates na 8ª (MT, AC e ES), 9ª (DF, BA, SE, PA e RJ), 10ª (AM e RR) e 11ª (PB, PI e SP) posições.

Do número total de 20 pontos possíveis de serem obtidos, conforme o modelo de investigação, os *sites* dos Ministérios Públicos estaduais analisados alcançaram, em média, 5,52 pontos, conforme Gráfico 4, o que corresponde a 27,59% da pontuação total, sendo esse resultado muito baixo e o segundo menor em relação aos demais Poderes/Órgãos pesquisados.

**Gráfico 4 - Histograma dos níveis de transparência fiscal eletrônica - Ministérios Públicos -**



O coeficiente de variação da pontuação obtida pelos *sites* dos Ministérios Públicos foi de 60,39%, sendo este o terceiro maior resultado alcançado em relação aos demais *sites* dos Poderes/Órgãos analisados, demonstrando que os *sites* dos Ministérios Públicos estaduais foram os que apresentaram a terceira maior variabilidade dos dados em relação aos níveis de transparência fiscal eletrônica dos demais Poderes/Órgãos.

### 6.1.15 Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Tribunais de Contas

A Tabela 15 demonstra o resultado dos níveis de transparência fiscal eletrônica nos *sites* dos Tribunais de Contas 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 15 - Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Tribunais de Contas**

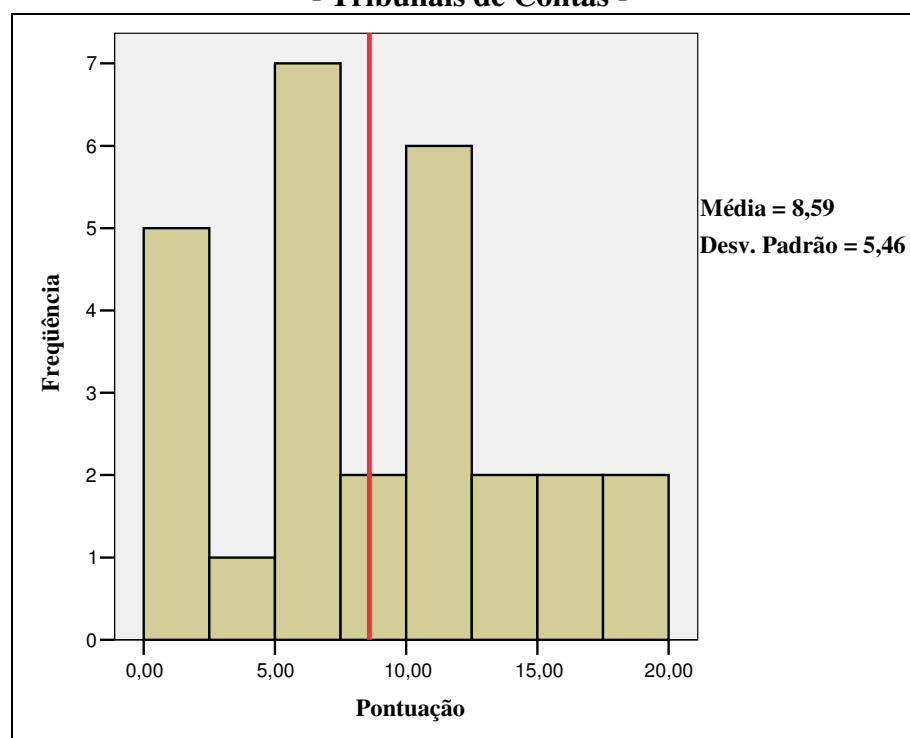
Estado	Região	Pontuação	Posição
Pernambuco	Nordeste	20	1 <sup>a</sup>
Santa Catarina	Sul	18	2 <sup>a</sup>
Ceará	Nordeste	16	3 <sup>a</sup>
Paraná	Sul	15	4 <sup>a</sup>
Bahia	Nordeste	14	5 <sup>a</sup>
Minas Gerais	Sudeste	13	6 <sup>a</sup>
Distrito Federal	Centro-Oeste	12	7 <sup>a</sup>
Rio de Janeiro	Sudeste	12	7 <sup>a</sup>
Paraíba	Nordeste	11	8 <sup>a</sup>
Tocantins	Norte	11	8 <sup>a</sup>
Espírito Santo	Sudeste	11	8 <sup>a</sup>
Rio Grande do Sul	Sul	10	9 <sup>a</sup>
Goiás	Centro-Oeste	9	10 <sup>a</sup>
Mato Grosso	Centro-Oeste	9	10 <sup>a</sup>
Mato Grosso do Sul	Centro-Oeste	7	11 <sup>a</sup>
Rondônia	Norte	7	11 <sup>a</sup>
São Paulo	Sudeste	7	11 <sup>a</sup>
Amazonas	Norte	6	12 <sup>a</sup>
Roraima	Norte	6	12 <sup>a</sup>
Maranhão	Nordeste	5	13 <sup>a</sup>
Pará	Norte	5	13 <sup>a</sup>
Piauí	Nordeste	3	14 <sup>a</sup>
Rio Grande do Norte	Nordeste	2	15 <sup>a</sup>
Sergipe	Nordeste	2	15 <sup>a</sup>
Alagoas	Nordeste	1	16 <sup>a</sup>
Acre	Norte	0	17 <sup>a</sup>
Amapá	Norte	0	17 <sup>a</sup>

Analisando-se as cinco primeiras posições dessa tabela (pontuação de 14 a 20), verifica-se a classificação de 5 Tribunais de Contas estaduais, não ocorrendo, portanto, nenhum empate nesse intervalo.

Observando-se a parte inferior da mesma tabela, referente às cinco últimas posições (pontuação de 0 a 5), verifica-se a classificação de 8 Tribunais de Contas estaduais, ocorrendo empates na 13ª (MA e PA), 15ª (RN e SE) e 17ª (AC e AP) posições.

Do número total de 27 pontos possíveis de serem obtidos, conforme o modelo de investigação, os *sites* dos Tribunais de Contas estaduais analisados alcançaram, em média, 8,59 pontos, conforme Gráfico 5, o que corresponde a 31,82% da pontuação total, sendo esse resultado insatisfatório e ficando abaixo dos Poderes Executivos (49,55%) e dos Tribunais de Justiça (38,80%).

**Gráfico 5 - Histograma dos níveis de transparência fiscal eletrônica - Tribunais de Contas -**



O coeficiente de variação da pontuação obtida pelos *sites* dos Tribunais de Contas estaduais foi de 63,60%, sendo este o maior resultado alcançado em relação aos demais *sites* dos Poderes/Órgãos analisados, demonstrando que os *sites* dos Tribunais de Contas estaduais foram os que apresentaram a maior variabilidade dos dados em relação aos níveis de transparência fiscal eletrônica dos demais Poderes/Órgãos. Ou seja, existe maior dispersão dos níveis de transparência fiscal eletrônica entre os *sites* dos Tribunais de Contas analisados em relação aos demais Poderes/Órgãos.

### 6.1.16 Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Estados

A Tabela 16 demonstra o resultado consolidado dos níveis de transparência fiscal eletrônica nos *sites* dos 5 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 16 - Níveis de transparência fiscal eletrônica dos Estados**

Estado	Região	PE	TJ	ASS	MP	TC	Pontuação Total	Posição
Santa Catarina	Sul	30	14	13	13	18	88	1 <sup>a</sup>
Minas Gerais	Sudeste	35	10	15	8	13	81	2 <sup>a</sup>
Pernambuco	Nordeste	29	13	9	9	20	80	3 <sup>a</sup>
Ceará	Nordeste	28	11	11	8	16	74	4 <sup>a</sup>
Rio Grande do Sul	Sul	30	13	10	8	10	71	5 <sup>a</sup>
Paraná	Sul	31	10	3	11	15	70	6 <sup>a</sup>
Distrito Federal	Centro-Oeste	28	14	9	3	12	66	7 <sup>a</sup>
Bahia	Nordeste	38	6	4	3	14	65	8 <sup>a</sup>
Rio de Janeiro	Sudeste	32	9	6	3	12	62	9 <sup>a</sup>
Tocantins	Norte	27	7	9	7	11	61	10 <sup>a</sup>
São Paulo	Sudeste	38	4	10	1	7	60	11 <sup>a</sup>
Espírito Santo	Sudeste	29	6	8	4	11	58	12 <sup>a</sup>
Maranhão	Nordeste	24	10	6	11	5	56	13 <sup>a</sup>
Paraíba	Nordeste	29	8	4	1	11	53	14 <sup>a</sup>
Amazonas	Norte	28	12	4	2	6	52	15 <sup>a</sup>
Mato Grosso	Centro-Oeste	21	5	10	4	9	49	16 <sup>a</sup>
Mato Grosso do Sul	Centro-Oeste	23	7	4	8	7	49	16 <sup>a</sup>
Sergipe	Nordeste	33	7	4	3	2	49	16 <sup>a</sup>
Pará	Norte	32	6	2	3	5	48	17 <sup>a</sup>
Rondônia	Norte	21	9	2	8	7	47	18 <sup>a</sup>
Alagoas	Nordeste	29	3	4	6	1	43	19 <sup>a</sup>
Acre	Norte	25	10	3	4	0	42	20 <sup>a</sup>
Piauí	Nordeste	28	3	4	1	3	39	21 <sup>a</sup>
Rio Grande do Norte	Nordeste	20	6	4	7	2	39	21 <sup>a</sup>
Goiás	Centro-Oeste	12	8	2	6	9	37	22 <sup>a</sup>
Roraima	Norte	8	6	2	2	6	24	23 <sup>a</sup>
Amapá	Norte	1	3	2	5	0	11	24 <sup>a</sup>

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<sup>a</sup>), Ministério Público (1<sup>a</sup>), Tribunal de Contas (2<sup>a</sup>) e Assembléia Legislativa (2<sup>a</sup>).

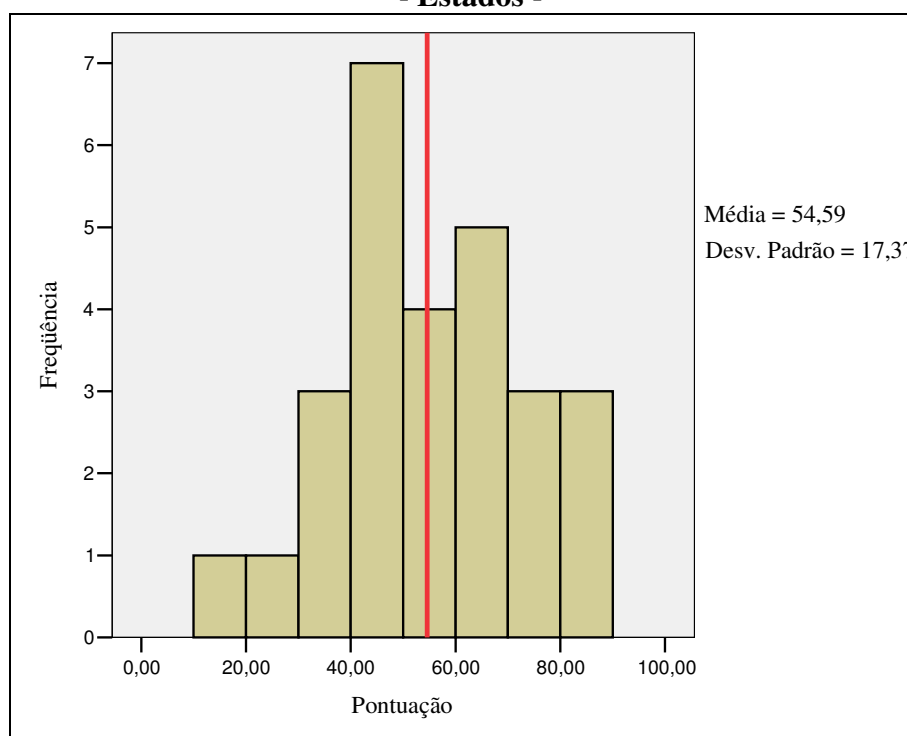
Por sua vez o Estado de Minas Gerais se destacou na segunda posição dos níveis de transparência fiscal eletrônica em razão dos seus Poderes/Órgãos terem sempre alcançado as

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 (7ª).

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

Do número total de 145 pontos possíveis de serem obtidos, considerando o somatório dos 5 modelos de investigação, os *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais analisados alcançaram, em média, 54,59 pontos, conforme Gráfico 6, o que corresponde a 37,65% da pontuação total.

**Gráfico 6 - Histograma dos níveis de transparência fiscal eletrônica  
- Estados -**



O coeficiente de variação da pontuação consolidada obtida pelos *sites* dos 5 Poderes/Órgãos estaduais foi de 31,83%, para uma amplitude dos dados de 77 pontos, considerando os valores mínimo (11) e máximo (88) de níveis de transparência fiscal eletrônica alcançados pelos Estados.

Verifica-se que em todas as análises realizadas até aqui, em relação aos níveis de transparência fiscal eletrônica dos Poderes/Órgãos e da posição consolidada dos Estados, o resultado ficou, em média, abaixo dos 50% do total da pontuação prevista pelos modelos de investigação.

Os fatores que mais contribuíram com esses resultados foram: a ausência da divulgação da versão simplificada dos instrumentos de transparência fiscal, com a respectiva análise da linguagem utilizada; o baixo incentivo à participação popular na elaboração e nas discussões sobre o PPA, LDO e LOA; a ausência de publicação das prestações de contas; a ausência de publicação dos Relatórios de Gestão Fiscal; a falta de divulgação e publicidade das audiências públicas analisadas; e o baixo número de dispositivos eletrônicos que incentivassem a interatividade com o cidadão, em particular o baixo retorno dos e-mails/formulários enviados.

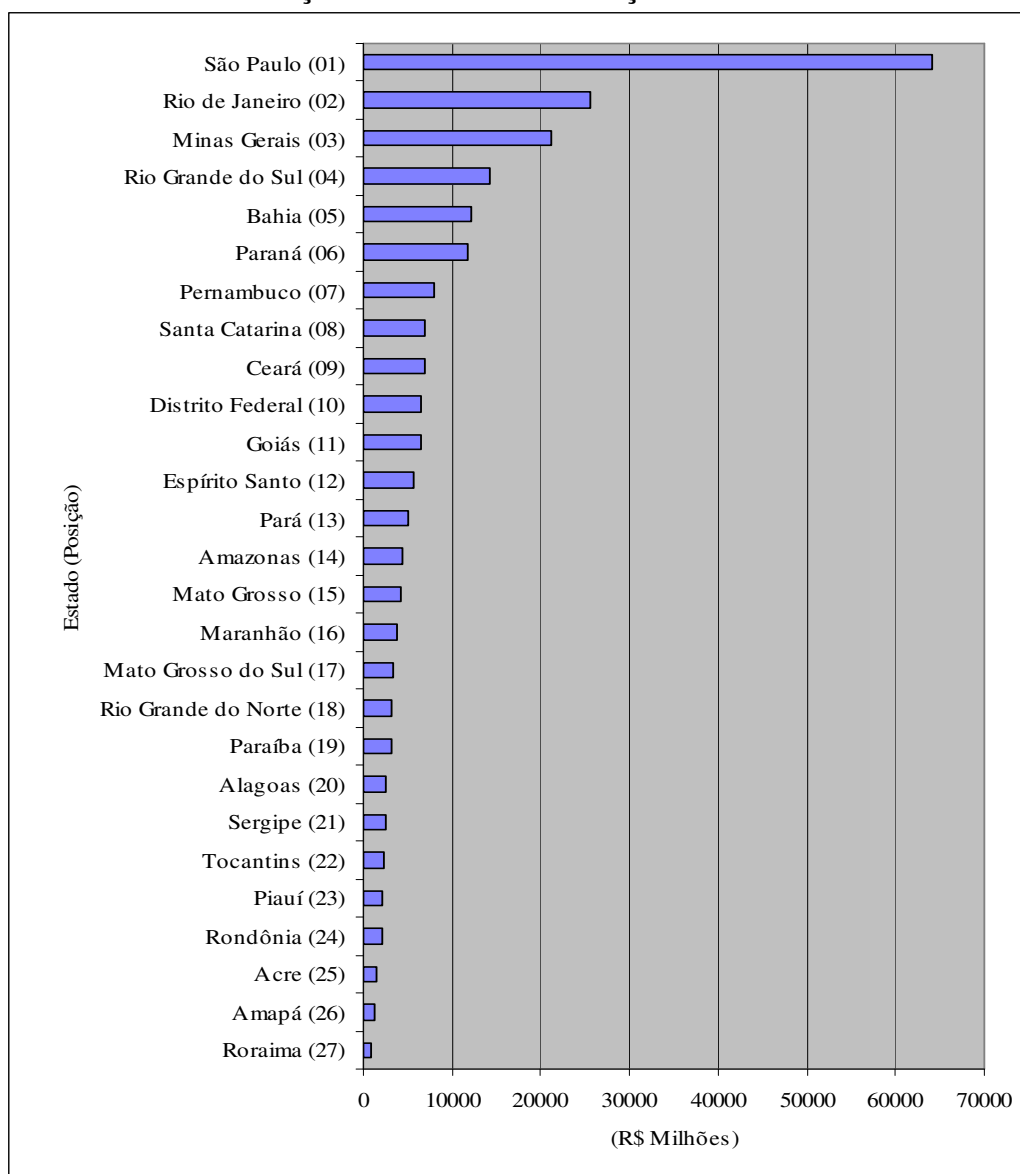
## **6.2 Análise da associação entre os indicadores econômicos e os níveis de transparência fiscal eletrônica dos Poderes/Órgãos estaduais**

A seguir analisaremos a classificação dos Estados em relação aos seus indicadores econômicos e a possível relação existente entre os níveis de transparência fiscal eletrônica dos Poderes/Órgãos estaduais e esses indicadores. Buscando, neste sentido, responder a primeira hipótese da pesquisa.

### **6.2.1 Associação entre a Receita Total e os níveis de transparência fiscal eletrônica**

O Gráfico 7 a seguir mostra a classificação e os respectivos postos alcançados pelos Estados em relação à média dos valores da receita total obtida no período entre os anos de 2001 a 2006.



**Gráfico 7 - Classificação dos Estados em relação à Receita Total 2001-2006**

O objetivo do teste da associação entre as duas variáveis analisadas é verificar o pressuposto de que quanto maior for a receita total pública, maior será o seu respectivo nível de transparência fiscal eletrônica.

A Tabela 17 a seguir mostra o resultado, analisado para cada Poder/Órgão e de forma consolidada, da correlação entre os postos alcançados pelos Estados através do seu indicador de receita total e os postos obtidos pelos mesmos através dos níveis de transparência fiscal eletrônica observados em seus respectivos *sites*.

**Tabela 17 - Receita Total x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos**

<b>Poder/Órgão</b>	<b>Coefficiente de Correlação Posto-Ordem de Spearman <math>r_s</math></b>	<b><i>P-Value</i> (teste bilateral)</b>	<b>Significância (<math>\alpha = 0,05</math>)</b>
Poderes Executivos	0,679	0,000	*
Tribunais de Justiça	0,399	0,039	*
Assembléias Legislativas	0,587	0,001	*
Ministérios Públicos	0,186	0,352	
Tribunais de Contas	0,699	0,000	*
Estados	0,771	0,000	*

\* A correlação é significativa ao nível de 0,05 (bilateral)

Observa-se que para as associações analisadas o *p-value* de quase todos os Poderes/Órgãos estaduais, inclusive o referente à posição consolidada dos estados, apresentou uma correlação significativa ao nível de 0,05 (5%). A única exceção ficou por conta do resultado alcançado pelos Ministérios Públicos estaduais, cujo *p-value* de 0,352 não permitiu concluir pela existência da associação analisada.

No caso dos Ministérios Públicos estaduais, considerando-se a diferença ao quadrado entre os postos, os estados que mais contribuíram para o enfraquecimento da associação analisada, foram respectivamente: São Paulo (625); Rio de Janeiro (324); e Rondônia (289).

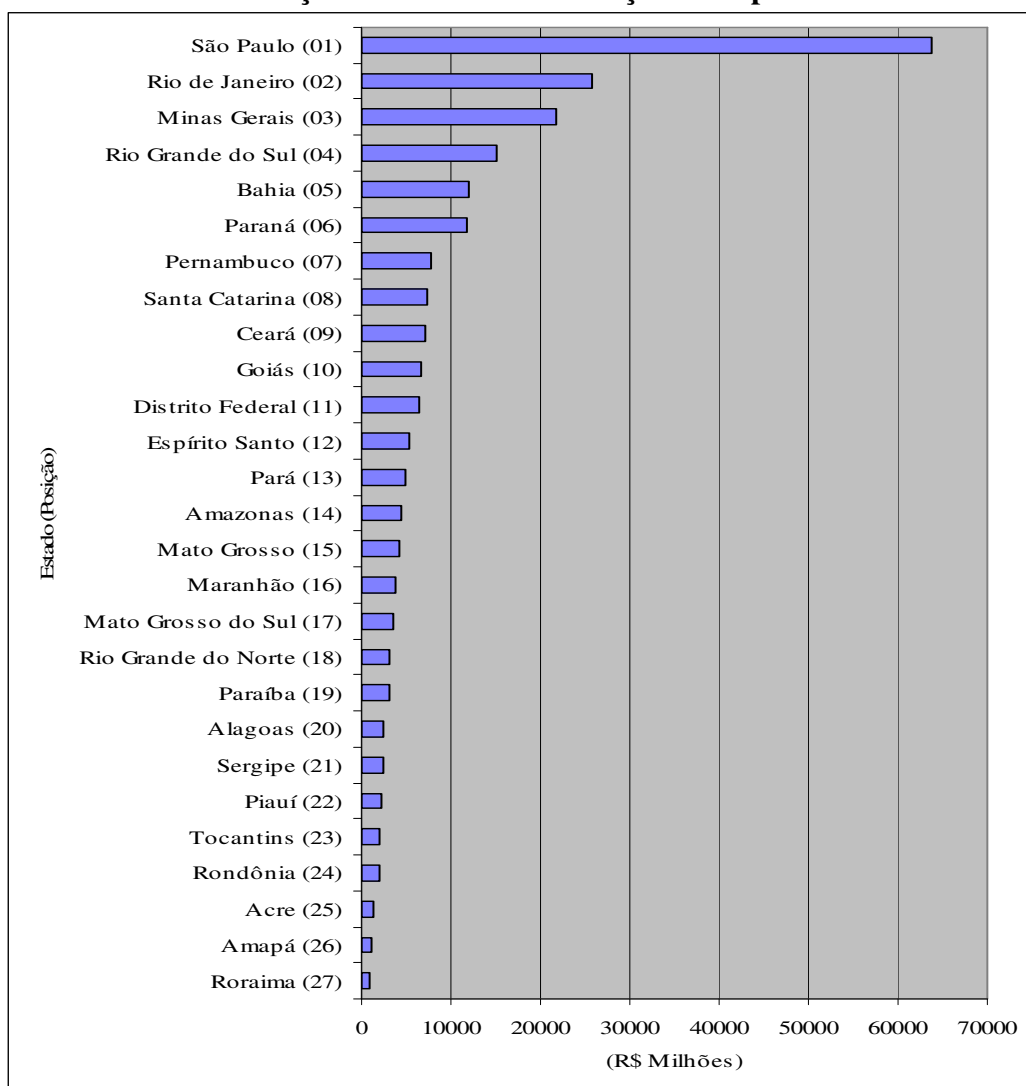
Ao analisar a posição consolidada dos estados, cujo resultado apresentou a associação mais forte (*Rho de Spearman*), verifica-se que os estados que mais contribuíram para o fortalecimento dessa associação, considerando a diferença ao quadrado entre os postos, foram respectivamente: Espírito Santo, Mato Grosso do Sul e Paraná (0,0); Piauí (0,3); além de Alagoas, Amapá, Amazonas, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Roraima (1,0).

Conclui-se desta análise que existe uma forte associação entre a receita total pública arrecadada pelos Estados e os níveis de transparência fiscal eletrônica, considerando cada Poder/Órgão e a posição consolidada dos estados, com exceção dos Ministérios Públicos estaduais, cuja associação não foi evidenciada.

### 6.2.2 Associação entre a Despesa Total e os níveis de transparência fiscal eletrônica

O Gráfico 8 mostra a classificação e os respectivos postos alcançados pelos Estados em relação à média dos valores da despesa total obtida no período entre os anos de 2001 a 2006.

**Gráfico 8 - Classificação dos Estados em relação à Despesa Total 2001-2006**



O objetivo do teste da associação entre as duas variáveis analisadas é verificar o pressuposto de que quanto maior for a despesa total pública, maior será o seu respectivo nível de transparência fiscal eletrônica.

A tabela 18 a seguir mostra o resultado, analisado para cada Poder/Órgão e de forma consolidada, da correlação entre os postos alcançados pelos Estados através do seu indicador

de despesa total e os postos obtidos pelos mesmos através dos níveis de transparência fiscal eletrônica observados em seus respectivos *sites*.

**Tabela 18 - Despesa Total x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos**

Poder/Órgão	Coefficiente de Correlação Posto-Ordem de Spearman $r_s$	<i>P-Value</i> (teste bilateral)	Significância ( $\alpha = 0,05$ )
Poderes Executivos	0,675	0,000	*
Tribunais de Justiça	0,386	0,047	*
Assembléias Legislativas	0,571	0,002	*
Ministérios Públicos	0,182	0,365	
Tribunais de Contas	0,688	0,000	*
Estados	0,752	0,000	*

\* A correlação é significativa ao nível de 0,05 (bilateral)

Igualmente como ocorreu com os testes realizados com a Receita Total, verifica-se que para as associações analisadas com a Despesa Total o *p-value* de quase todos os Poderes/Órgãos estaduais, inclusive o referente à posição consolidada dos estados, apresentou uma correlação significativa ao nível de 0,05 (5%). A única exceção também ficou por conta do resultado alcançado pelos Ministérios Públicos estaduais, cujo *p-value* de 0,365 não permitiu concluir pela existência da associação analisada.

No caso dos Ministérios Públicos estaduais, considerando-se a diferença ao quadrado entre os postos, os estados que mais contribuíram para o enfraquecimento da associação analisada foram novamente: São Paulo (625); Rio de Janeiro (324); e Rondônia (289).

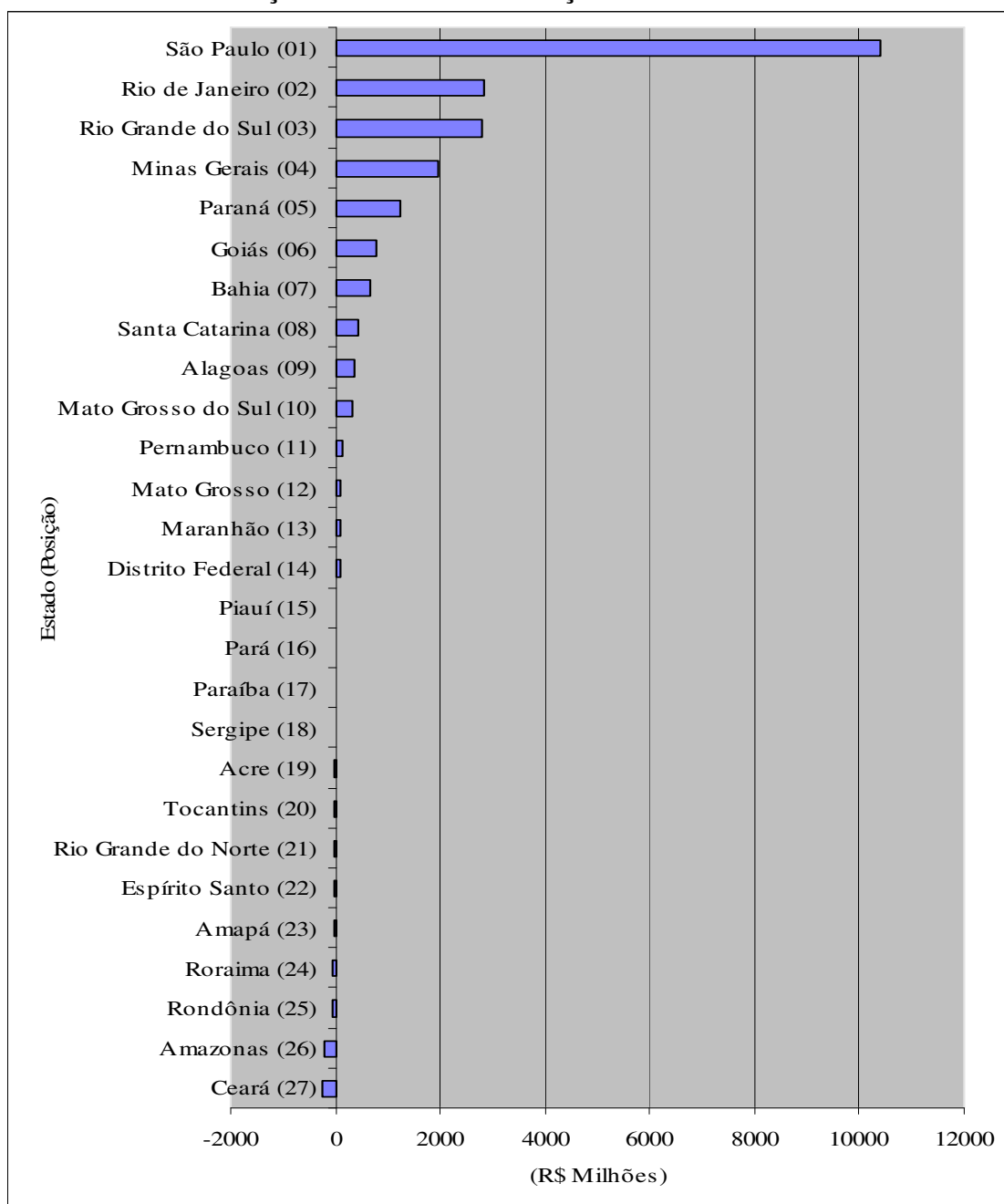
Ao analisar a posição consolidada dos estados, cujo resultado apresentou a associação mais forte (*Rho de Spearman*), verifica-se que os estados que mais contribuíram para o fortalecimento dessa associação, considerando a diferença ao quadrado entre os postos, foram os mesmos vistos no teste da Receita Total, com exceção do Piauí (2,3) que sofreu pequeno deslocamento de posição.

Tem-se como resultado desta análise que existe uma forte associação entre a despesa total pública realizada pelos Estados e os níveis de transparência fiscal eletrônica, considerando cada Poder/Órgão e a posição consolidada dos estados, com exceção dos Ministérios Públicos estaduais, cuja associação não foi evidenciada. Sendo estes resultados semelhantes aos da análise da associação anteriormente realizada com a Receita Total.

### 6.2.3 Associação entre o Resultado Nominal e os níveis de transparência fiscal eletrônica

O Gráfico 9 mostra a classificação e os respectivos postos alcançados pelos Estados em relação à média dos valores do resultado nominal obtido no período entre os anos de 2001 a 2005.

**Gráfico 9 - Classificação dos Estados em relação ao Resultado Nominal 2001-2005**



O objetivo do teste da associação entre as duas variáveis analisadas é verificar o pressuposto de que quanto maior for o resultado nominal das contas públicas, maior será o seu respectivo nível de transparência fiscal eletrônica.

A tabela 19 mostra o resultado, analisado para cada Poder/Órgão e de forma consolidada, da correlação entre os postos alcançados pelos Estados através do seu indicador de resultado nominal e os postos obtidos pelos mesmos através dos níveis de transparência fiscal eletrônica observados em seus respectivos *sites*.

**Tabela 19 - Resultado Nominal x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos**

Poder/Órgão	Coefficiente de Correlação Posto-Ordem de Spearman $r_s$	<i>P-Value</i> (teste bilateral)	Significância ( $\alpha = 0,05$ )
Poderes Executivos	0,554	0,003	*
Tribunais de Justiça	0,087	0,666	
Assembléias Legislativas	0,334	0,089	
Ministérios Públicos	0,153	0,445	
Tribunais de Contas	0,345	0,078	
Estados	0,419	0,030	*

\* A correlação é significativa ao nível de 0,05 (bilateral)

Observa-se que para as associações analisadas o *p-value* de quase todos os Poderes/Órgãos estaduais não apresentou uma correlação significativa ao nível de 0,05 (5%), ficando as Assembléias Legislativas e os Tribunais de Contas próximos deste nível de significância.

Ao analisar o caso dos Poderes Executivos estaduais, cujo resultado apresentou a associação mais forte (*Rho de Spearman*), verifica-se que os estados que mais contribuíram para o fortalecimento dessa associação, considerando a diferença ao quadrado entre os postos, foram respectivamente: Acre (0,0); Pernambuco, Piauí, Santa Catarina e São Paulo (0,3); Minas Gerais (1,0).

A exceção, portanto, ficou por conta dos resultados alcançado pelos Poderes Executivos estaduais, que obtiveram um *p-value* de 0,003, e pela análise da posição consolidada dos estados, que alcançou um *p-value* de 0,030, permitindo, para esses casos, preliminarmente, concluir pela existência da associação analisada.

Entretanto, foi verificado que os resultados nominais das contas públicas dos estados, ao longo dos cinco exercícios analisados, apresentaram oscilações em seus respectivos valores, tanto de forma positiva (aumento do estoque da dívida fiscal líquida), como de forma negativa (diminuição do estoque da dívida fiscal líquida).

No Brasil o resultado nominal (necessidade de financiamento do setor público), conforme metodologia de cálculo utilizada pelo Banco Central e, posteriormente, pela própria Secretaria do Tesouro Nacional, ao definir o Demonstrativo do Resultado Nominal pertencente ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária, adota-se o critério de cálculo “abaixo da linha”, o qual corresponde ao resultado com base na variação da dívida pública, pela ótica do seu financiamento (REZENDE, 2001).

Por questões históricas, relacionadas à correção monetária da dívida vivenciada pelo país, em que a relação déficit nominal/PIB do Brasil oscilou entre altos e baixos por um longo período, o resultado nominal, de um modo geral, deixou de ser um indicador fiscal relevante para a maioria dos analistas. Além disso, o resultado nominal, como critério de avaliação da política fiscal, tem sofrido uma série de críticas. Por exemplo, entende-se que os agentes econômicos não apresentam uma percepção adequada do uso da necessidade de financiamento no conceito nominal, que possibilitasse utilizá-lo como um “termômetro” da situação fiscal (GIAMBIAGI e ALÉM, 2000).

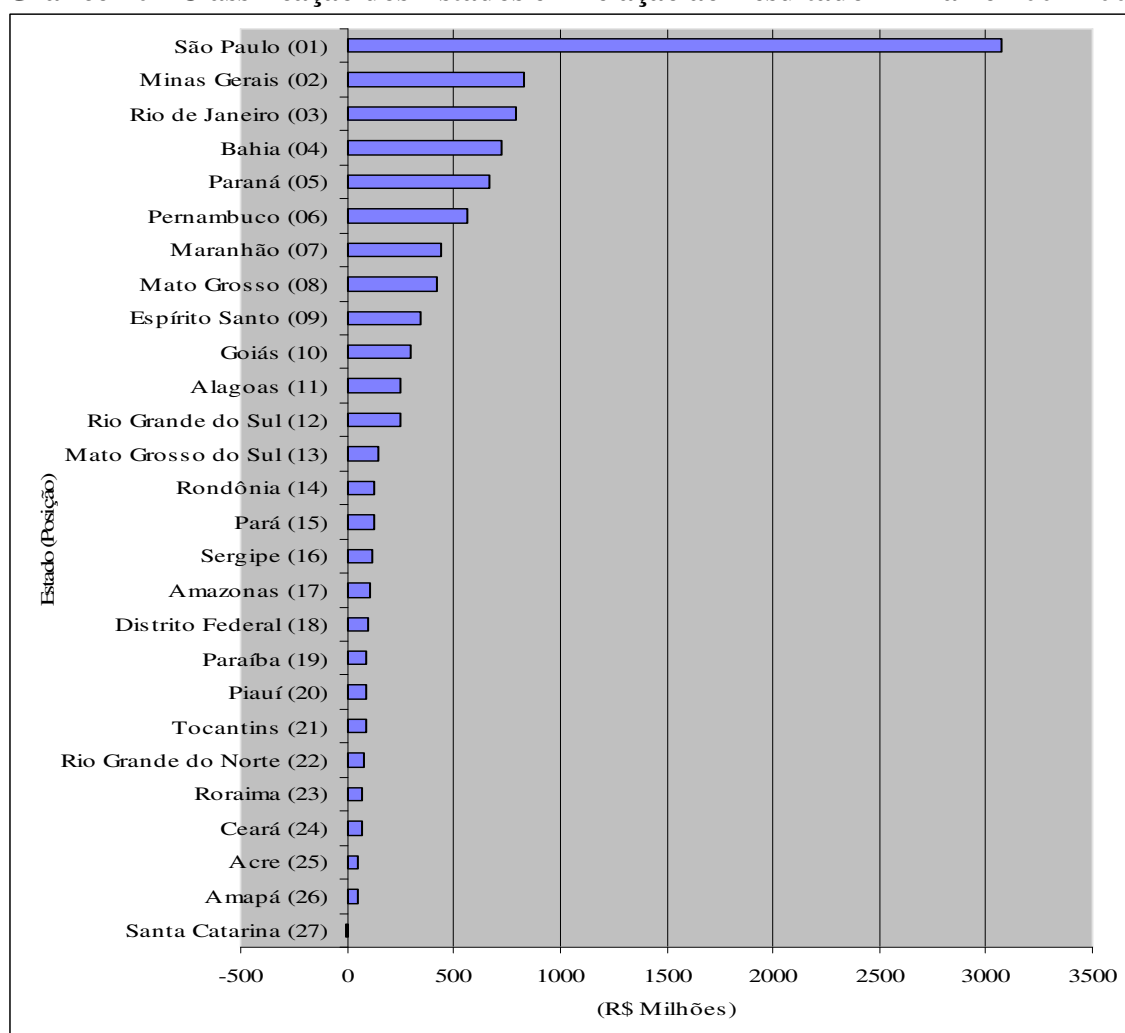
Neste sentido, o fato de o resultado nominal ter sido, ainda, afetado por alguns fatores macroeconômicos, tipo: mudança da taxa de juros básica e oscilações na taxa de câmbio, ocorridos ao longo do período de análise desta pesquisa, além das questões históricas de instabilidade econômica, tornaram esse indicador de difícil percepção por parte de gestores públicos e do cidadão em geral.

Devido aos problemas acima mencionados, referente ao indicador de resultado nominal, optou-se nesta pesquisa em não considerar os resultados aqui apresentados, uma vez que foi observada uma característica acentuada de oscilação deste indicador, durante o período examinado, que não permite concluir, com a requerida segurança, pela existência ou não da associação analisada.

### 6.2.4 Associação entre o Resultado Primário e os níveis de transparência fiscal eletrônica

O Gráfico 10 mostra a classificação e os respectivos postos alcançados pelos Estados em relação à média dos valores do resultado primário obtido no período entre os anos de 2001 a 2006.

**Gráfico 10 - Classificação dos Estados em relação ao Resultado Primário 2001-2006**



O objetivo do teste da associação entre as duas variáveis analisadas é verificar o pressuposto de que quanto maior for o resultado primário das contas públicas estaduais, maior será o seu respectivo nível de transparência fiscal eletrônica.

A tabela 20 a seguir mostra o resultado, analisado para cada Poder/Órgão e de forma consolidada, da correlação entre os postos alcançados pelos Estados através do seu indicador



de resultado primário e os postos obtidos pelos mesmos através dos níveis de transparência fiscal eletrônica observados em seus respectivos *sites*.

**Tabela 20 - Resultado Primário x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos**

Poder/Órgão	Coefficiente de Correlação Posto-Ordem de Spearman $r_s$	<i>P-Value</i> (teste bilateral)	Significância ( $\alpha = 0,05$ )
Poderes Executivos	0,510	0,007	*
Tribunais de Justiça	-0,039	0,846	
Assembléias Legislativas	0,226	0,257	
Ministérios Públicos	0,058	0,774	
Tribunais de Contas	0,321	0,102	
Estados	0,355	0,069	

\* A correlação é significativa ao nível de 0,05 (bilateral)

Verifica-se que para as associações analisadas o *p-value* de quase todos os Poderes/Órgãos estaduais não apresentou uma correlação significativa ao nível de 0,05 (5%), ficando a posição consolidada dos estados (0,069) próxima deste nível de significância.

A exceção ficou por conta dos resultados alcançado pelos Poderes Executivos estaduais, que obtiveram um *p-value* de 0,007, permitindo concluir, para esse caso, pela existência da associação analisada.

Ao analisar o caso dos Poderes Executivos estaduais, cujo resultado apresentou a única e mais forte associação (*Rho de Spearman*), verifica-se que os estados que mais contribuíram para o fortalecimento dessa associação, considerando a diferença ao quadrado entre os postos, foram respectivamente: Alagoas e São Paulo (0,3); além de Amapá e Minas Gerais (1,0).

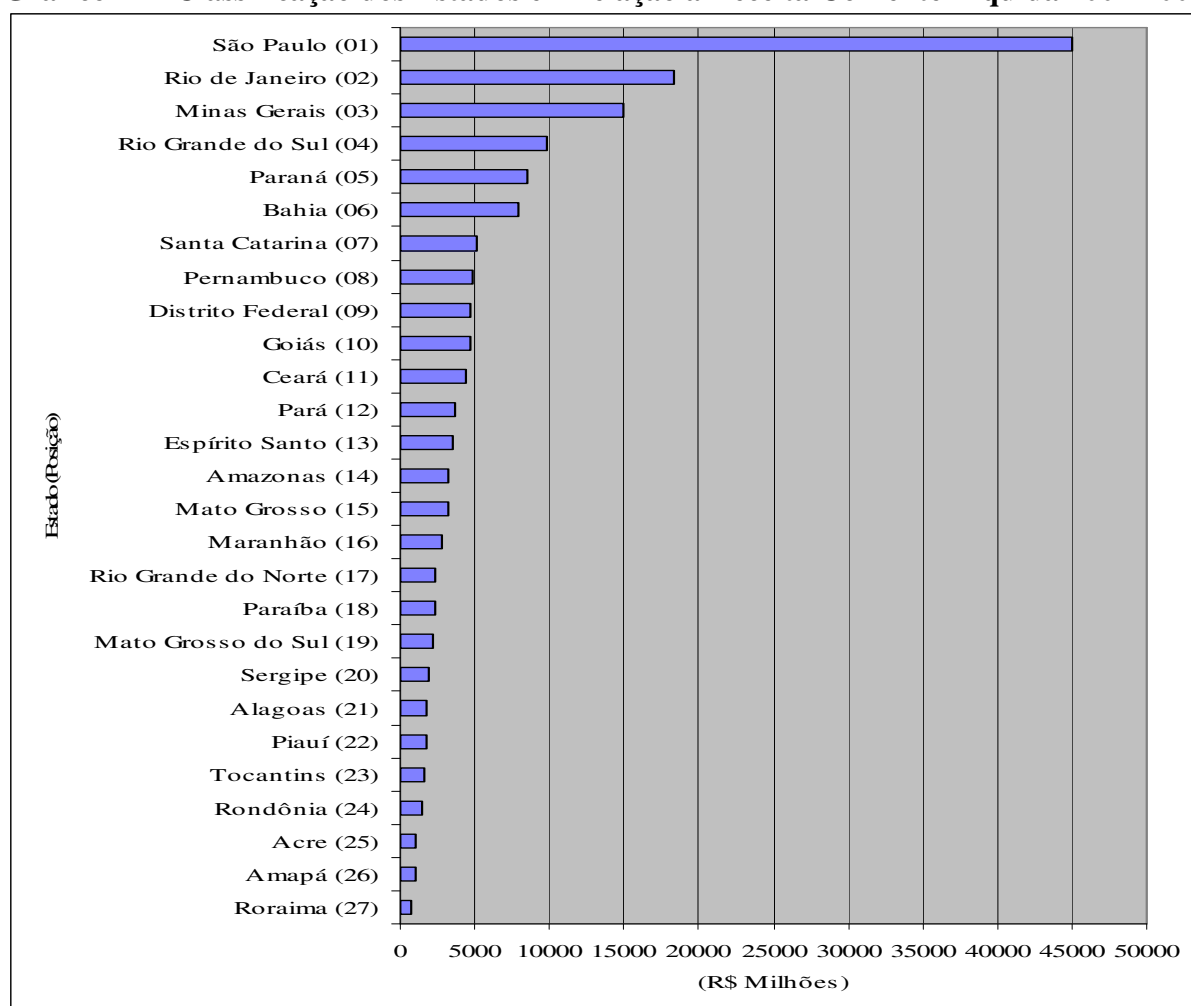
Por outro lado, ao examinar a posição consolidada dos estados, cujo resultado ficou próximo da significância estabelecida por este estudo, verificou-se que os estados que mais contribuíram para o enfraquecimento dessa associação, considerando a diferença ao quadrado entre os postos, foram respectivamente: Santa Catarina (676); Ceará (400); e Goiás (225).

Os testes, portanto, demonstram que somente para o caso dos Poderes Executivos estaduais, foi verificada a existência de uma forte associação entre o resultado primário das contas públicas estaduais e os níveis de transparência fiscal eletrônica, ficando a posição consolidada dos estados muito próxima dessa comprovação.

### 6.2.5 Associação entre a Receita Corrente Líquida e os níveis de transparência fiscal eletrônica

O Gráfico 11 mostra a classificação e os respectivos postos alcançados pelos Estados em relação à média dos valores da receita corrente líquida obtida no período entre os anos de 2001 a 2005.

**Gráfico 11 - Classificação dos Estados em relação à Receita Corrente Líquida 2001-2005**



O objetivo do teste da associação entre as duas variáveis analisadas é verificar o pressuposto de que quanto maior for a receita corrente líquida do período, maior será o seu respectivo nível de transparência fiscal eletrônica.

A Tabela 21 a seguir mostra o resultado, analisado para cada Poder/Órgão e de forma consolidada, da correlação entre os postos alcançados pelos Estados através do seu indicador

de receita corrente líquida e os postos obtidos pelos mesmos através dos níveis de transparência fiscal eletrônica observados em seus respectivos *sites*.

**Tabela 21 - Receita Corrente Líquida x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos**

Poder/Órgão	Coefficiente de Correlação Posto-Ordem de Spearman $r_s$	<i>P-Value</i> (teste bilateral)	Significância ( $\alpha = 0,05$ )
Poderes Executivos	0,685	0,000	*
Tribunais de Justiça	0,405	0,036	*
Assembléias Legislativas	0,556	0,003	*
Ministérios Públicos	0,157	0,433	
Tribunais de Contas	0,676	0,000	*
Estados	0,747	0,000	*

\* A correlação é significativa ao nível de 0,05 (bilateral)

Constata-se que para as associações analisadas o *p-value* de quase todos os Poderes/Órgãos estaduais, inclusive o referente à posição consolidada dos estados, apresentou uma correlação significativa ao nível de 0,05 (5%). A única exceção ficou por conta do resultado alcançado pelos Ministérios Públicos estaduais, cujo *p-value* de 0,433 não permitiu concluir pela existência da associação analisada.

No caso dos Ministérios Públicos estaduais, considerando-se a diferença ao quadrado entre os postos, os estados que mais contribuíram para o enfraquecimento da associação analisada, da mesma forma como aconteceu nos testes com a Receita Total e com a Despesa Total, foram respectivamente: São Paulo (625); Rio de Janeiro (324); e Rondônia (289).

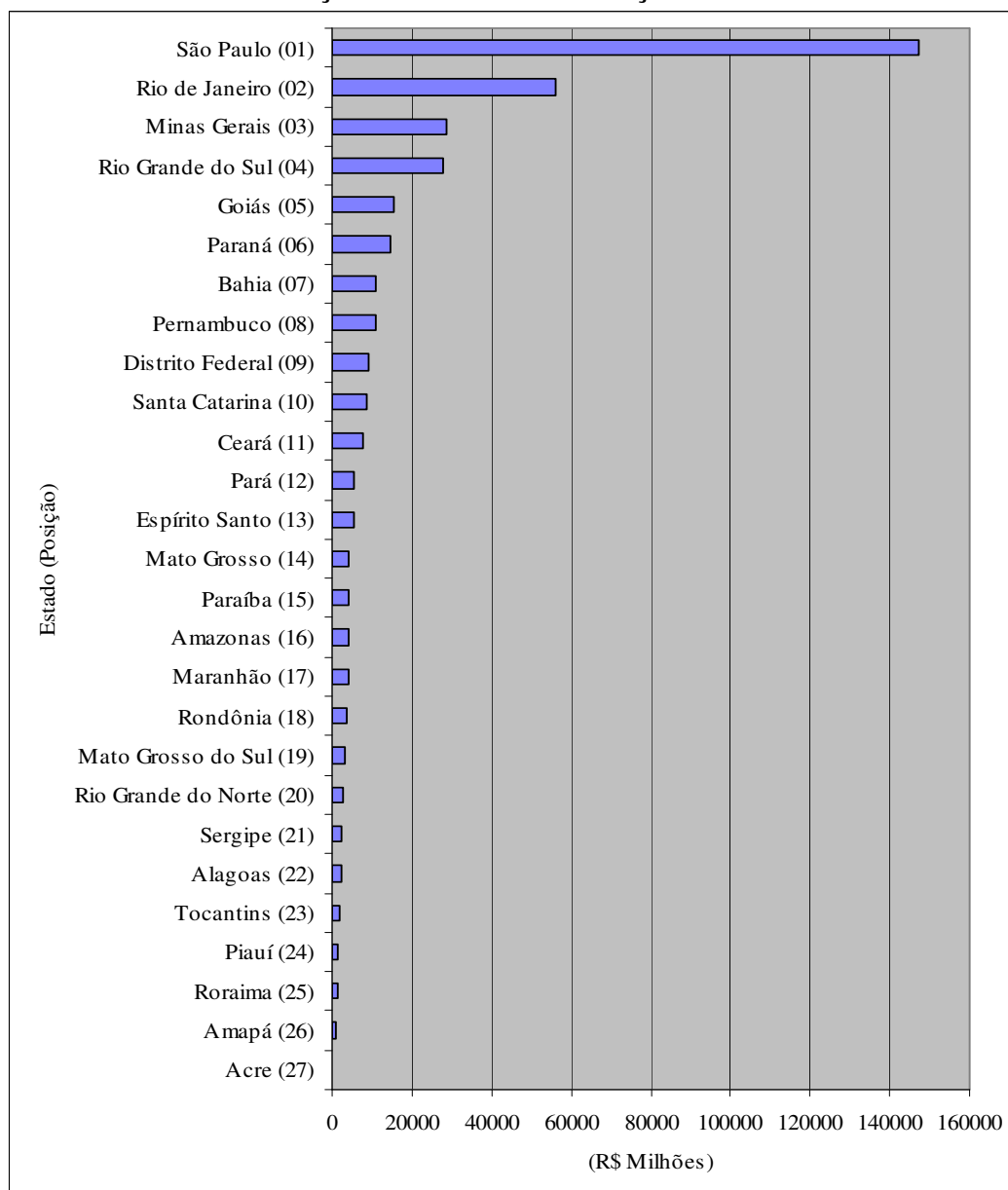
Ao examinar a posição consolidada dos estados, cujo resultado apresentou a associação mais forte (*Rho de Spearman*), verifica-se que os estados que mais contribuíram para o fortalecimento dessa associação, considerando a diferença ao quadrado entre os postos, foram respectivamente: Alagoas (0,0); Amapá, Amazonas, Espírito Santo, Minas Gerais, Paraná, Rio Grande do Sul e Roraima (1,0).

Pode-se afirmar desta análise que existe uma forte associação entre a receita corrente líquida da execução orçamentária dos Estados e os níveis de transparência fiscal eletrônica, considerando cada Poder/Órgão e a posição consolidada dos estados, com exceção dos Ministérios Públicos estaduais, cuja associação não foi evidenciada.

### 6.2.6 Associação entre o Ativo Real e os níveis de transparência fiscal eletrônica

O Gráfico 12 mostra a classificação e os respectivos postos alcançados pelos Estados em relação à média dos valores do ativo real apresentados no período entre os anos de 2001 a 2006.

**Gráfico 12 - Classificação dos Estados em relação ao Ativo Real 2001-2006**



O objetivo do teste da associação entre as duas variáveis analisadas é verificar o pressuposto de que quanto maior for o ativo real no patrimônio dos estados, maior será o seu respectivo nível de transparência fiscal eletrônica.

A Tabela 22 mostra o resultado, analisado para cada Poder/Órgão e de forma consolidada, da correlação entre os postos alcançados pelos Estados através do seu indicador de ativo real e os postos obtidos pelos mesmos através dos níveis de transparência fiscal eletrônica observados em seus respectivos *sites*.

**Tabela 22 - Ativo Real x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos**

Poder/Órgão	Coefficiente de Correlação Posto-Ordem de Spearman $r_s$	<i>P-Value</i> (teste bilateral)	Significância ( $\alpha = 0,05$ )
Poderes Executivos	0,607	0,001	*
Tribunais de Justiça	0,394	0,042	*
Assembléias Legislativas	0,474	0,012	*
Ministérios Públicos	0,143	0,476	
Tribunais de Contas	0,704	0,000	*
Estados	0,688	0,000	*

\* A correlação é significativa ao nível de 0,05 (bilateral)

Verifica-se que para as associações analisadas o *p-value* de quase todos os Poderes/Órgãos estaduais, inclusive o referente à posição consolidada dos estados, apresentou uma correlação significativa ao nível de 0,05 (5%). A única exceção ficou por conta do resultado alcançado pelos Ministérios Públicos estaduais, cujo *p-value* de 0,476 não permitiu concluir pela existência dessa associação.

No caso dos Ministérios Públicos estaduais, considerando-se a diferença ao quadrado entre os postos, os estados que mais contribuíram para o enfraquecimento da associação analisada foram respectivamente: São Paulo (625); Rio de Janeiro (324); e Maranhão (210,3).

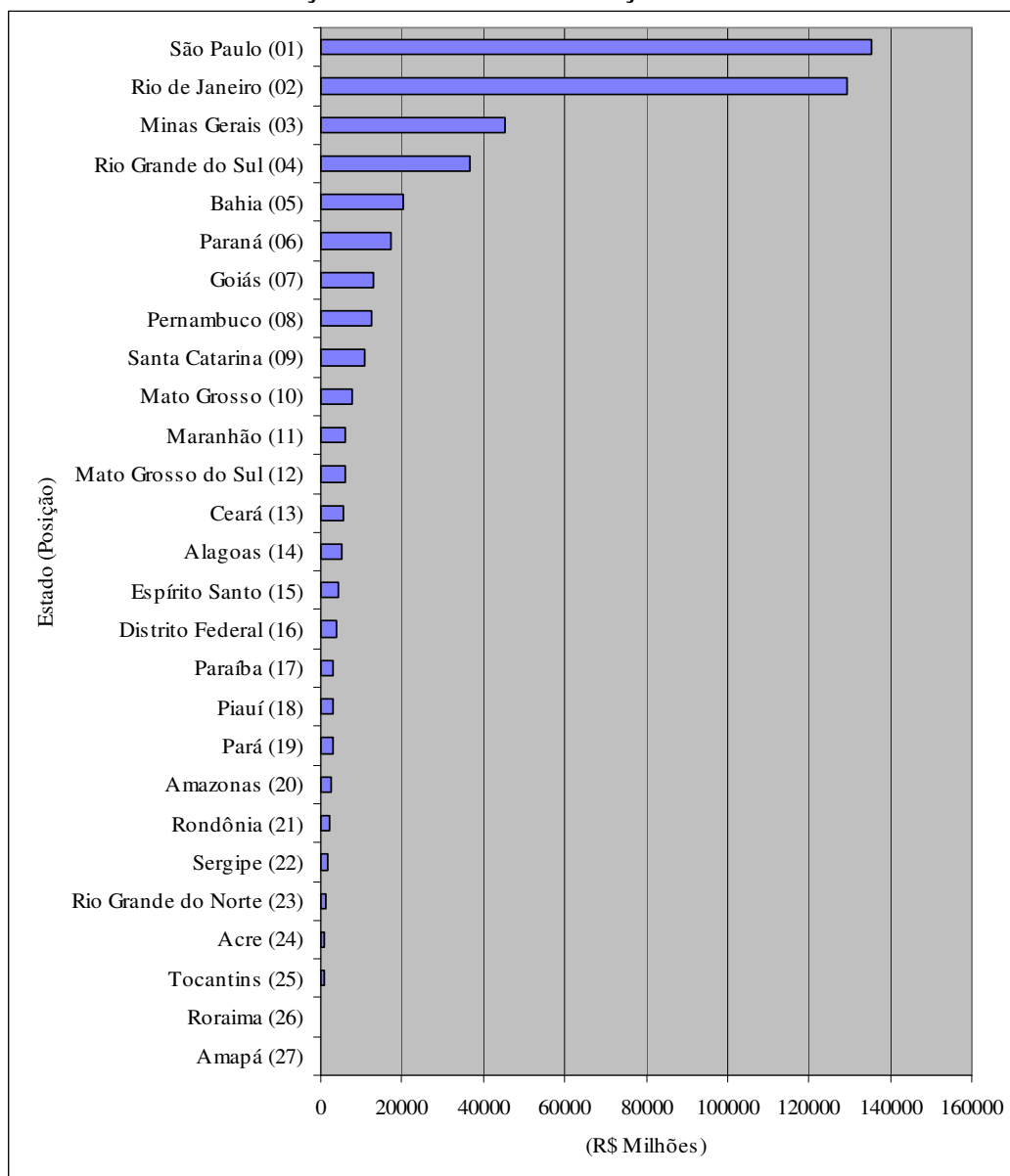
Ao analisar o caso dos Tribunais de Contas estaduais, cujo resultado apresentou a associação mais forte (*Rho de Spearman*), verifica-se que os estados que mais contribuíram para o fortalecimento dessa associação, considerando a diferença ao quadrado entre os postos, foram respectivamente: Acre, Amapá e Mato Grosso (0,3); Distrito Federal (2,3).

Essa relação entre tamanho do patrimônio e transparência foi, também, semelhantemente comprovada para as companhias não financeiras listadas na Bovespa, no trabalho de pesquisa desenvolvido por Mendes-da-Silva e Magalhães Filho (2005), que entre diversas variáveis consideradas, constataram que o tamanho da empresa foi a que mais contribuiu para a disseminação voluntária de informações na *internet*.

### 6.2.7 Associação entre o Passivo Real e os níveis de transparência fiscal eletrônica

O Gráfico 13 mostra a classificação e os respectivos postos alcançados pelos Estados em relação à média dos valores do passivo real apresentados no período entre os anos de 2001 a 2006.

**Gráfico 13 - Classificação dos Estados em relação ao Passivo Real 2001-2006**



O propósito do teste da associação entre as duas variáveis analisadas é verificar o pressuposto de que quanto maior for o passivo real no patrimônio dos estados, maior será o seu respectivo nível de transparência fiscal eletrônica.

A Tabela 23 mostra o resultado, analisado para cada Poder/Órgão e de forma consolidada, da correlação entre os postos alcançados pelos Estados através do seu indicador de passivo real e os postos obtidos pelos mesmos através dos níveis de transparência fiscal eletrônica observados em seus respectivos *sites*.

**Tabela 23 - Passivo Real x Níveis de Transparência dos Poderes/Órgãos**

Poder/Órgão	Coefficiente de Correlação Posto-Ordem de Spearman $r_s$	<i>P-Value</i> (teste bilateral)	Significância ( $\alpha = 0,05$ )
Poderes Executivos	0,581	0,001	*
Tribunais de Justiça	0,258	0,194	
Assembléias Legislativas	0,523	0,005	*
Ministérios Públicos	0,239	0,230	
Tribunais de Contas	0,604	0,001	*
Estados	0,636	0,000	*

\* A correlação é significativa ao nível de 0,05 (bilateral)

Observa-se que para as associações analisadas o *p-value* da maioria dos Poderes/Órgãos estaduais, inclusive o referente à posição consolidada dos estados, apresentou uma correlação significativa ao nível de 0,05 (5%). As exceções ficaram por conta do resultado alcançado pelos Ministérios Públicos e Tribunais de Justiça, que apresentaram, respectivamente, *p-value* de 0,230 e de 0,194, não permitindo concluir, para esses dois casos, pela existência da associação analisada.

No caso dos Tribunais de Justiça, considerando-se a diferença ao quadrado entre os postos, os estados que mais contribuíram para o enfraquecimento da associação analisada foram respectivamente: São Paulo (506,3); Acre (240,3); Amazonas e Bahia (225,0).

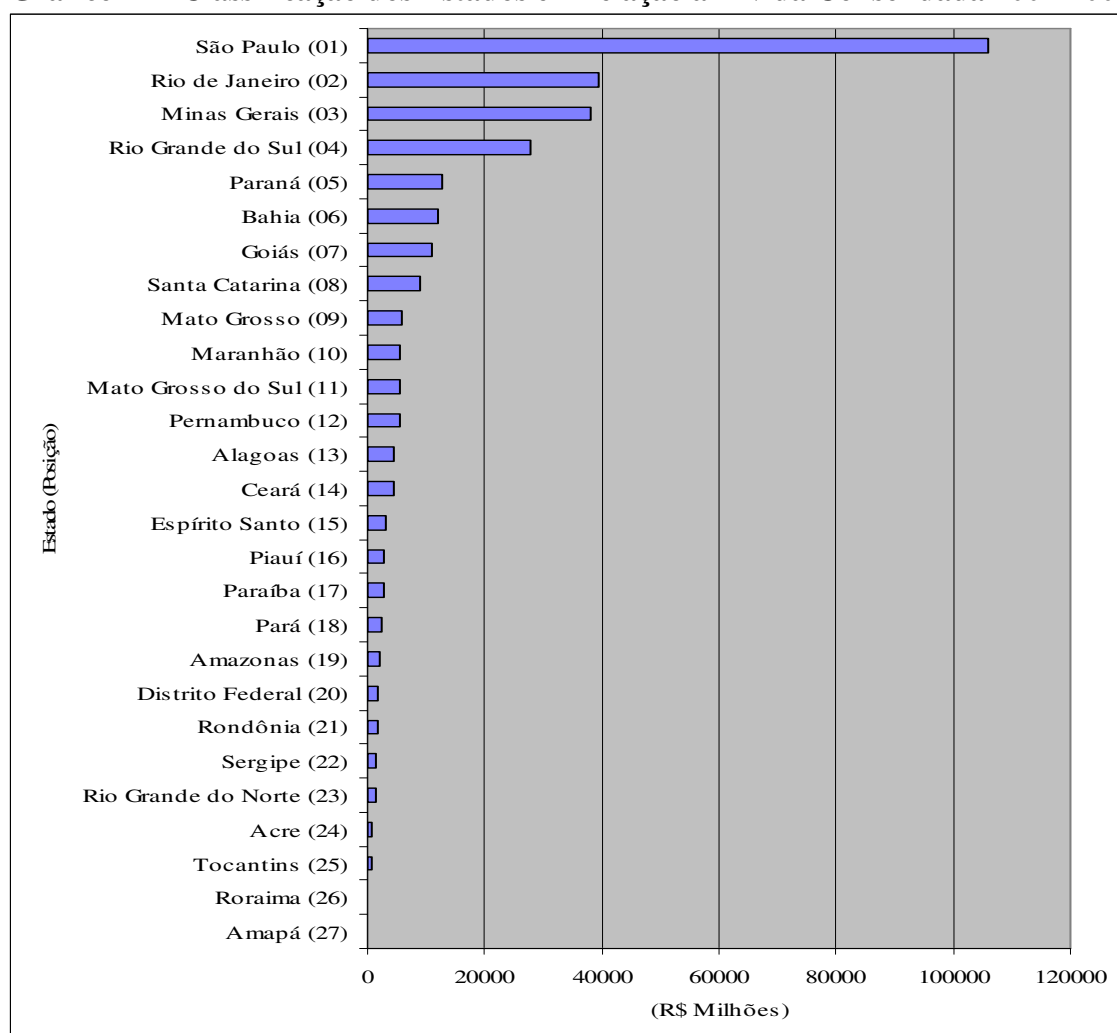
Ao analisar a posição consolidada dos estados, cujo resultado apresentou a associação mais forte (*Rho de Spearman*), verifica-se que os estados que mais contribuíram para o fortalecimento dessa associação, considerando a diferença ao quadrado entre os postos, foram respectivamente: Amapá, Pará, Paraná e Roraima (0,0); Rio Grande do Norte (0,3).

Conclui-se desta análise que existe uma forte associação entre o passivo real evidenciado nos balanços patrimoniais dos Estados e os níveis de transparência fiscal eletrônica, considerando cada Poder/Órgão e a posição consolidada dos estados, com exceção dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Justiça, cujas associações não foram constatadas.

### 6.2.8 Associação entre a Dívida Consolidada e os níveis de transparência fiscal eletrônica

O Gráfico 14 mostra a classificação e os respectivos postos alcançados pelos Estados em relação à média dos valores da dívida consolidada apresentada no período entre os anos de 2001 a 2005.

**Gráfico 14 - Classificação dos Estados em relação à Dívida Consolidada 2001-2005**



O objetivo do teste da associação entre as duas variáveis analisadas é verificar o pressuposto de que quanto maior for a dívida consolidada dos estados, maior será o seu respectivo nível de transparência fiscal eletrônica.

A Tabela 24 a seguir mostra o resultado, analisado para cada Poder/Órgão e de forma consolidada, da correlação entre os postos alcançados pelos Estados através do seu indicador



de dívida consolidada e os postos obtidos pelos mesmos através dos níveis de transparência fiscal eletrônica observados em seus respectivos *sites*.

**Tabela 24 - Dívida Consolidada x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos**

Poder/Órgão	Coefficiente de Correlação Posto-Ordem de Spearman $r_s$	<i>P-Value</i> (teste bilateral)	Significância ( $\alpha = 0,05$ )
Poderes Executivos	0,571	0,002	*
Tribunais de Justiça	0,188	0,348	
Assembléias Legislativas	0,483	0,011	*
Ministérios Públicos	0,230	0,248	
Tribunais de Contas	0,530	0,005	*
Estados	0,573	0,002	*

\* A correlação é significativa ao nível de 0,05 (bilateral)

Verifica-se, semelhante ao teste realizado com o Passivo Real, que para as associações analisadas o *p-value* da maioria dos Poderes/Órgãos estaduais, inclusive o referente à posição consolidada dos estados, apresentou uma correlação significativa ao nível de 0,05 (5%). As exceções ficaram por conta do resultado alcançado pelos Ministérios Públicos e Tribunais de Justiça, que apresentaram, respectivamente, *p-value* de 0,248 e 0,348, não permitindo concluir, para esses dois casos, pela existência da associação analisada.

No caso dos Tribunais de Justiça, considerando-se a diferença ao quadrado entre os postos, os estados que mais contribuíram para o enfraquecimento da associação analisada foram respectivamente: São Paulo (529); Distrito Federal (342,3); Acre (240,3).

Ao analisar a posição consolidada dos estados, cujo resultado apresentou a associação mais forte (*Rho de Spearman*), verifica-se que os estados que mais contribuíram para o fortalecimento dessa associação, considerando a diferença ao quadrado entre os postos, foram respectivamente: Amapá e Roraima (0,0); Rio Grande do Norte (0,3); Minas Gerais, Pará, Paraná, Rio Grande do Sul e Rondônia (1,0); além de Acre e Bahia (4,0).

Desta forma pode-se afirmar que existe uma forte associação entre a dívida consolidada evidenciada nos balanços patrimoniais dos Estados e os níveis de transparência fiscal eletrônica, considerando cada Poder/Órgão e a posição consolidada dos estados, com exceção dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Justiça, cujas associações não foram verificadas.

### 6.2.9 Análise da hipótese 01

A hipótese 01 formulada no início da pesquisa foi a seguinte:

$H_0$  (a): Os níveis de transparência fiscal eletrônica apresentados nos *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais não estão relacionados aos indicadores econômicos dos seus respectivos Estados.

$H_1$  (a): Os níveis de transparência fiscal eletrônica apresentados nos *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais estão relacionados aos indicadores econômicos dos seus respectivos Estados.

Esperava-se, portanto, que quanto maior os valores apresentados pelos indicadores econômicos, maior seriam os níveis de transparência fiscal eletrônica observados nos *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais.

Ao longo da pesquisa foi verificado que o indicador de Resultado Nominal não era apropriado, pois apresentava uma forte característica de oscilações durante o período examinado, optando-se por desconsiderá-lo na análise final desta primeira hipótese.

Fazendo-se uma análise geral das associações analisadas neste item do trabalho, 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 conseqüente aceitação da hipótese alternativa.

Dentro deste contexto, pode-se concluir que existe associação entre os indicadores econômicos e os níveis de transparência fiscal eletrônica observados no *sites* dos Poderes/Órgãos analisados, com exceção dos Ministérios Públicos estaduais, cuja associação não foi encontrada em nenhuma das situações testadas.

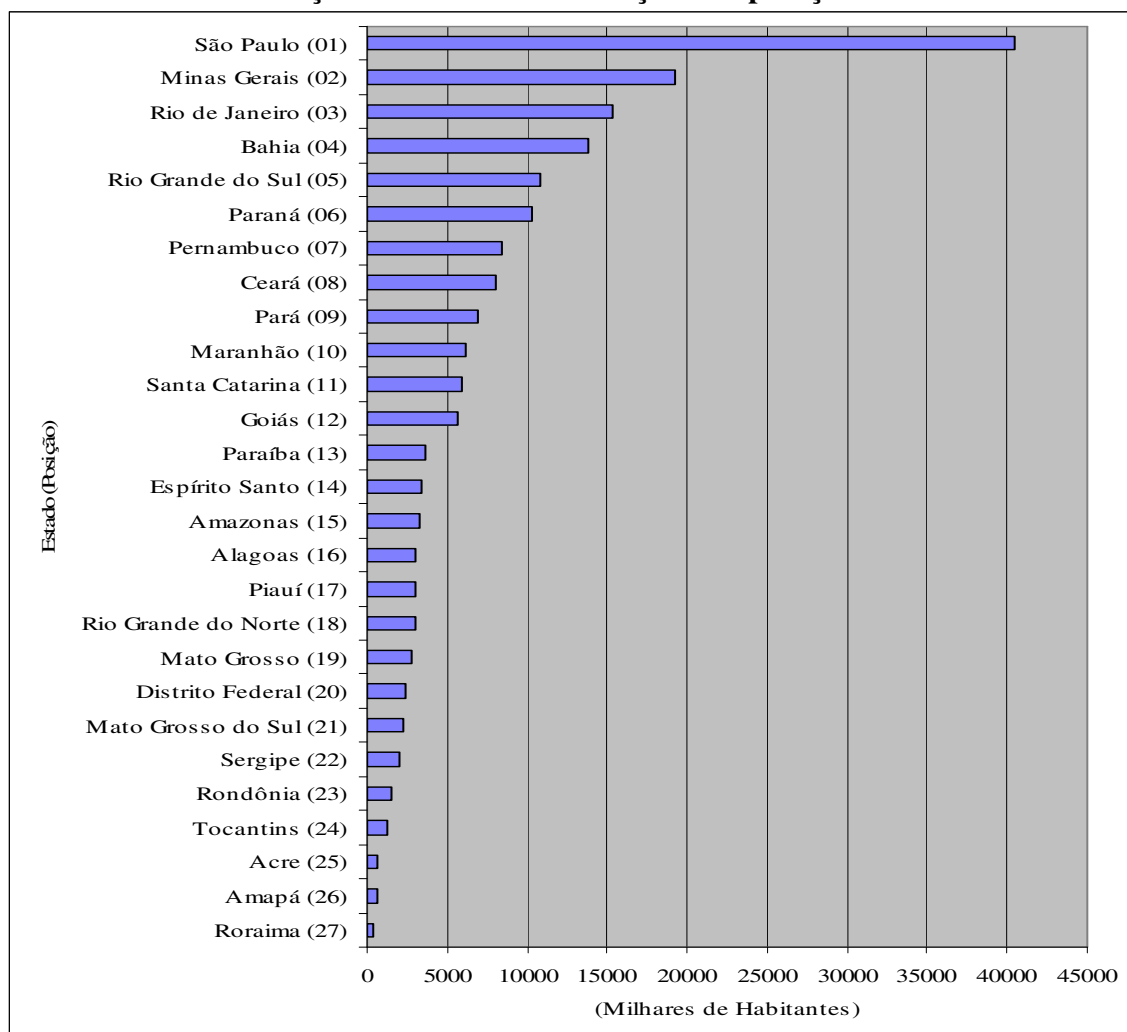
### 6.3 Análise da associação entre os níveis de transparência fiscal eletrônica e os indicadores sociais

A seguir se analisa a classificação dos Estados em relação aos seus indicadores sociais e a possível relação existente entre os níveis de transparência fiscal eletrônica dos Poderes/Órgãos estaduais e esses indicadores. Buscando, neste sentido, responder a segunda hipótese da pesquisa.

#### 6.3.1 População Total

O Gráfico 15 mostra a classificação e os respectivos postos alcançados pelos Estados em relação à sua população total estimada no ano de 2005.

**Gráfico 15 - Classificação dos Estados em relação à População Total Estimada 2005**



O objetivo do teste da associação entre as duas variáveis analisadas é verificar o pressuposto de que quanto maior for a população residente dos estados, maior será o seu respectivo nível de transparência fiscal eletrônica.

A Tabela 25 mostra o resultado, analisado para cada Poder/Órgão e de forma consolidada, da correlação entre os postos alcançados pelos Estados através do seu indicador de população total e os postos obtidos pelos mesmos através dos níveis de transparência fiscal eletrônica observados em seus respectivos *sites*.

**Tabela 25 - População Total x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos**

<b>Poder/Órgão</b>	<b>Coefficiente de Correlação Posto-Ordem de Spearman <math>r_s</math></b>	<b><i>P-Value</i> (teste bilateral)</b>	<b>Significância (<math>\alpha = 0,05</math>)</b>
Poderes Executivos	0,728	0,000	*
Tribunais de Justiça	0,263	0,185	
Assembléias Legislativas	0,465	0,014	*
Ministérios Públicos	0,145	0,470	
Tribunais de Contas	0,569	0,002	*
Estados	0,666	0,000	*

\* A correlação é significativa ao nível de 0,05 (bilateral)

Observa-se que para as associações analisadas o *p-value* da maioria dos Poderes/Órgãos estaduais, inclusive o referente à posição consolidada dos estados, apresentou uma correlação significativa ao nível de 0,05 (5%). As exceções ficaram por conta do resultado alcançado pelos Ministérios Públicos e Tribunais de Justiça, que apresentaram, respectivamente, *p-value* de 0,470 e de 0,184, não permitindo concluir, para esses dois casos, pela existência da associação analisada.

No caso dos Ministérios Públicos estaduais, considerando-se a diferença ao quadrado entre os postos, os estados que mais contribuíram para o enfraquecimento da associação analisada foram respectivamente: São Paulo (625); Rio de Janeiro (289); Bahia e Rondônia (256).

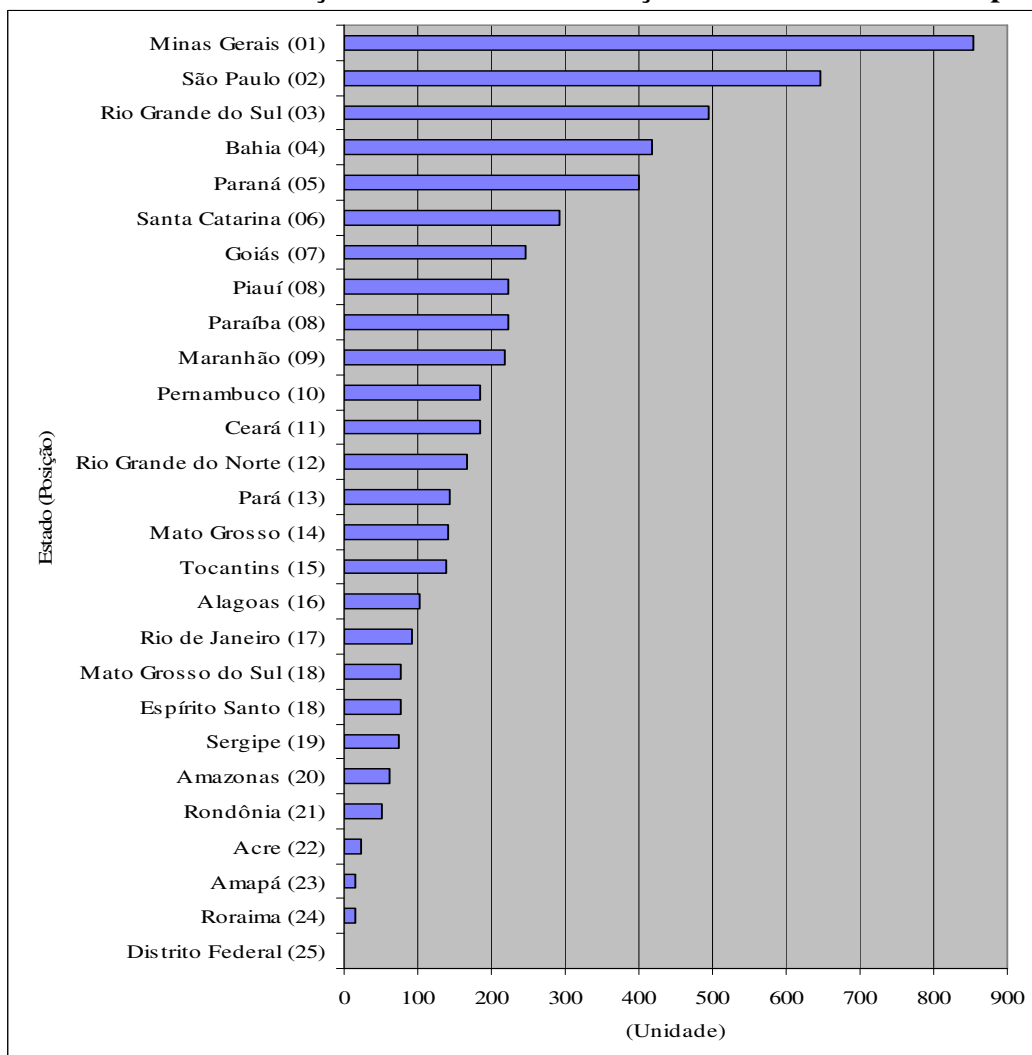
Ao analisar a situação dos Poderes Executivos, cujo resultado apresentou a associação mais forte (*Rho de Spearman*), verifica-se que os estados que mais contribuíram para o fortalecimento dessa associação, considerando a diferença ao quadrado entre os postos, foram respectivamente: Mato Grosso do Sul (0,0); Amazonas, Rondônia e São Paulo (0,3).

Conclui-se desta análise que existe uma forte associação entre a população residente dos Estados e os níveis de transparência fiscal eletrônica, considerando cada Poder/Órgão e a posição consolidada dos estados, com exceção dos Ministérios Públicos e Tribunais de Justiça, cujas associações não foram constatadas.

### 6.3.2 Associação entre o Número de Municípios e os níveis de transparência fiscal eletrônica

O Gráfico 16 mostra a classificação e os respectivos postos alcançados pelos Estados em relação ao número total de municípios existentes do ente analisado.

**Gráfico 16 - Classificação dos Estados em relação ao Número de Municípios**



O propósito do teste da associação entre as duas variáveis analisadas é verificar o pressuposto de que quanto maior for o número de municípios existentes nos estados, maior será o seu respectivo nível de transparência fiscal eletrônica.

A Tabela 26 mostra o resultado, analisado para cada Poder/Órgão e de forma consolidada, da correlação entre os postos alcançados pelos Estados através do seu indicador de número de municípios e os postos obtidos pelos mesmos através dos níveis de transparência fiscal eletrônica observados em seus respectivos *sites*.

**Tabela 26 - Nº de Municípios x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos**

Poder/Órgão	Coefficiente de Correlação Posto-Ordem de Spearman $r_s$	<i>P-Value</i> (teste bilateral)	Significância ( $\alpha = 0,05$ )
Poderes Executivos	0,527	0,005	*
Tribunais de Justiça	0,092	0,649	
Assembléias Legislativas	0,421	0,029	*
Ministérios Públicos	0,245	0,219	
Tribunais de Contas	0,444	0,020	*
Estados	0,492	0,009	*

\* A correlação é significativa ao nível de 0,05 (bilateral)

Verifica-se que para as associações analisadas o *p-value* da maioria dos Poderes/Órgãos estaduais, inclusive o referente à posição consolidada dos estados, apresentou uma correlação significativa ao nível de 0,05 (5%). As exceções ficaram por conta do resultado alcançado pelos Ministérios Públicos e Tribunais de Justiça, que apresentaram, respectivamente, *p-value* de 0,219 e 0,649, não permitindo concluir, para esses dois casos, pela existência da associação analisada.

No caso dos Tribunais de Justiça, considerando-se a diferença ao quadrado entre os postos, os estados que mais contribuíram para o enfraquecimento da associação analisada foram respectivamente: Distrito Federal (650,3), São Paulo (484); Piauí (306,3) e Amazonas (289).

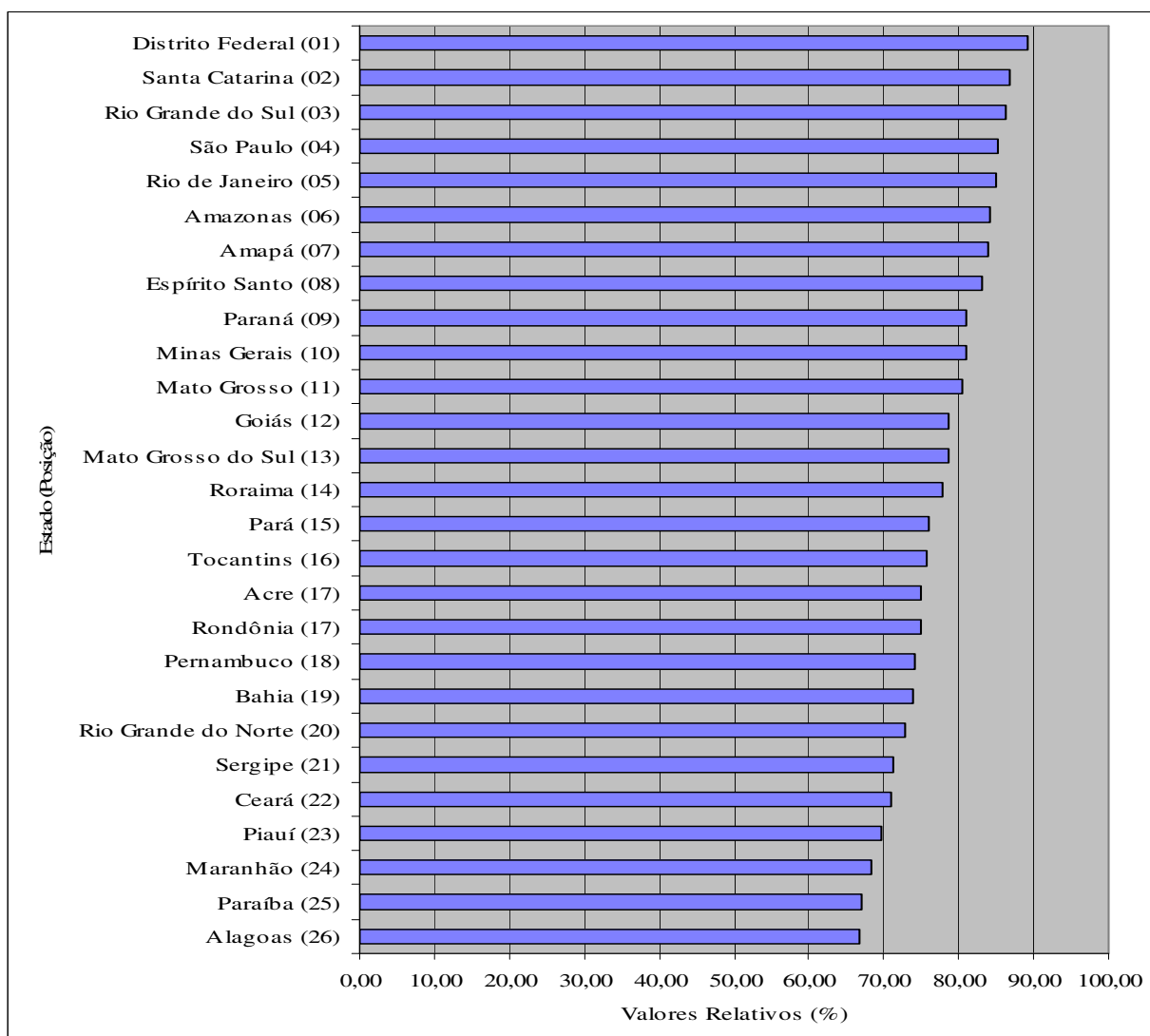
Ao examinar a situação dos Poderes Executivos, cujo resultado apresentou a associação mais forte (*Rho de Spearman*), verifica-se que os estados que mais contribuíram para o fortalecimento dessa associação, considerando a diferença ao quadrado entre os postos, foram respectivamente: Roraima (0,0); Pernambuco, Rondônia e São Paulo (0,3).

Constata-se através desta análise que existe uma forte associação entre o número de municípios dos Estados e os níveis de transparência fiscal eletrônica, considerando cada Poder/Órgão e a posição consolidada dos estados, com exceção dos Ministérios Públicos e Tribunais de Justiça, cujas associações não foram constatadas.

### 6.3.3 Taxa de Alfabetização Urbana

O Gráfico 17 mostra a classificação e os respectivos postos alcançados pelos Estados em relação à sua taxa de alfabetização urbana calculada no ano de 2005.

**Gráfico 17 - Classificação dos Estados em relação à Taxa de Alfabetização da População Urbana 2005**



O objetivo do teste da associação entre as duas variáveis analisadas é verificar o pressuposto de que quanto maior for a taxa de alfabetização da população dos estados, maior será o seu respectivo nível de transparência fiscal eletrônica.

A Tabela 27 mostra o resultado, analisado para cada Poder/Órgão e de forma consolidada, da correlação entre os postos alcançados pelos Estados através do seu indicador de taxa de alfabetização e os postos obtidos pelos mesmos através dos níveis de transparência fiscal eletrônica observados em seus respectivos *sites*.

**Tabela 27 - Taxa de Alfabetização Urbana x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos**

<b>Poder/Órgão</b>	<b>Coefficiente de Correlação Posto-Ordem de Spearman <math>r_s</math></b>	<b><i>P-Value</i> (teste bilateral)</b>	<b>Significância (<math>\alpha = 0,05</math>)</b>
Poderes Executivos	0,139	0,490	
Tribunais de Justiça	0,298	0,131	
Assembléias Legislativas	0,264	0,183	
Ministérios Públicos	0,018	0,931	
Tribunais de Contas	0,301	0,127	
Estados	0,317	0,107	

\* A correlação é significativa ao nível de 0,05 (bilateral)

Observa-se que para as associações analisadas o *p-value* de todos os Poderes/Órgãos estaduais, inclusive o referente à posição consolidada dos estados, não apresentou uma correlação significativa ao nível de 0,05 (5%).

Os resultados gerais aqui encontrados, referentes à associação entre a taxa de alfabetização e os níveis de transparência fiscal eletrônica, numa primeira análise, contrariam àqueles obtidos por Luck (2003), que procurou demonstrar a existência de uma relação entre as informações fornecidas nos *sites* das prefeituras e o grau de instrução da população local.

Ao analisar este caso, verificou-se, entretanto, que a utilização de indicadores na pesquisa com valores relativos (%) não era apropriado, uma vez que não refletia as características relacionadas à densidade demográfica do Estado analisado.



Observe-se, por exemplo, a situação do Estado do Amapá, com população estimada em 2005 de 595 milhões de habitantes e uma taxa de alfabetização de 83,92%. Apesar desse Estado apresentar a segunda menor população do Brasil, em comparação com os demais Estados, apresenta-se em sétimo lugar em relação ao desempenho em termos de taxa de alfabetização, a frente de diversos Estados com populações mais numerosas.

Portanto, o indicador precisa ser além de qualitativo, também quantitativo. Ou seja, pressupõe-se que uma maior quantidade de habitantes alfabetizados exigirá uma maior transparência fiscal eletrônica por parte dos estados.

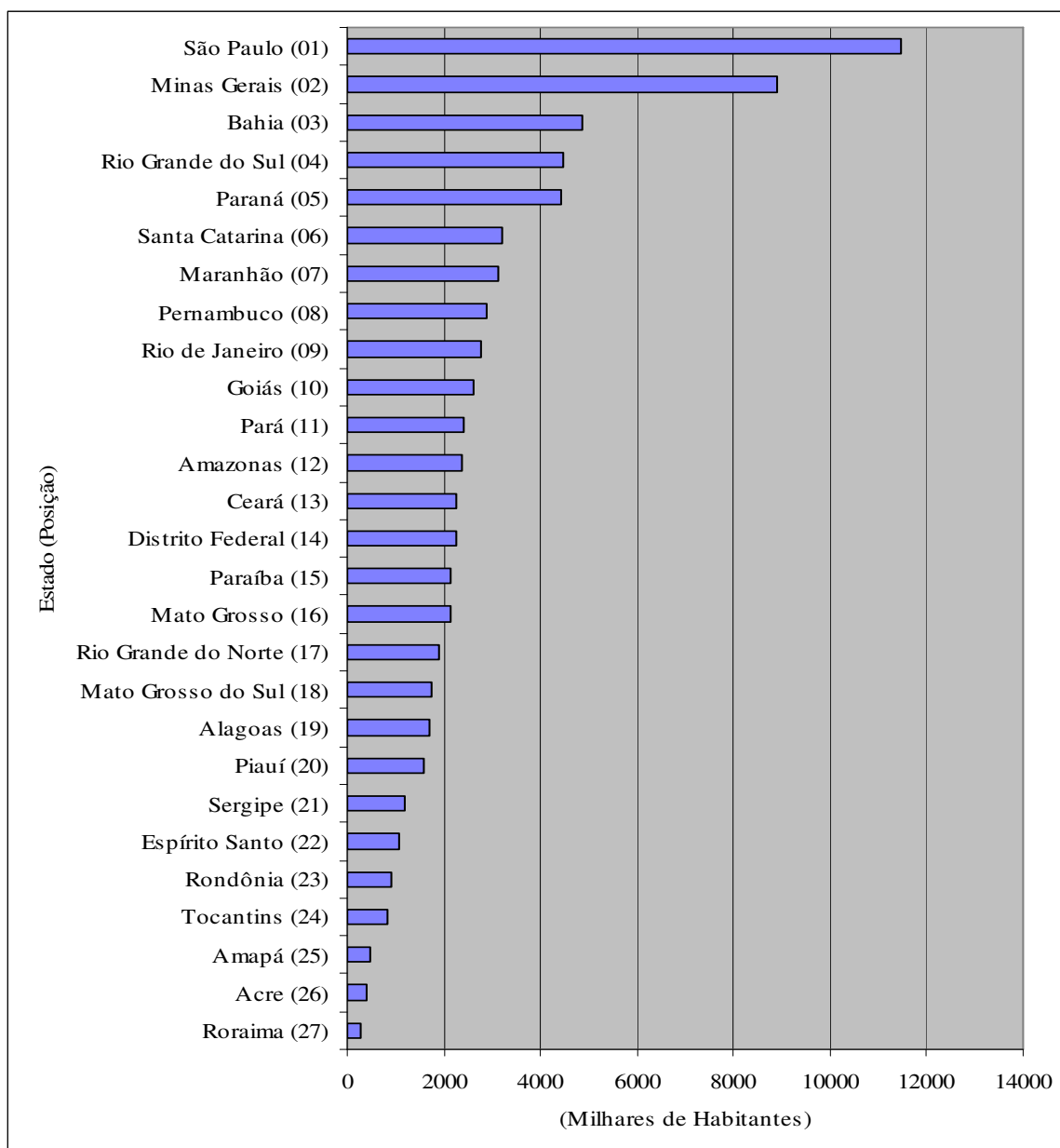
Dentro desta ótica, como será visto no próximo item deste estudo, o Estado do Acre na verdade figurará em 25º lugar em termos de população urbana alfabetizada.

Em virtude das limitações acima expostas, conclui-se desta análise que o indicador de taxa de alfabetização não é apropriado para a realização da análise proposta neste estudo, uma vez que apresenta valores relativos, sem considerar o montante da população alfabetizada, devendo, portanto, os seus resultados não serem levados em consideração, quando da avaliação final da segunda hipótese desta pesquisa.

#### **6.3.4 Associação entre a População Urbana Alfabetizada e os níveis de transparência fiscal eletrônica**

O Gráfico 18 a seguir mostra a classificação e os respectivos postos alcançados pelos Estados em relação à sua população urbana alfabetizada calculada com os dados do ano de 2005.

**Gráfico 18 - Classificação dos Estados em relação à População Urbana Alfabetizada 2005**



O objetivo do teste da associação entre as duas variáveis analisadas é verificar o pressuposto de que quanto maior for a população urbana alfabetizada dos estados, maior será o seu respectivo nível de transparência fiscal eletrônica.

A Tabela 28 a seguir mostra o resultado, analisado para cada Poder/Órgão e de forma consolidada, da correlação entre os postos alcançados pelos Estados através do seu indicador de população urbana alfabetizada e os postos obtidos pelos mesmos através dos níveis de transparência fiscal eletrônica observados em seus respectivos *sites*.

**Tabela 28 - População Urbana Alfabetizada x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos**

Poder/Órgão	Coefficiente de Correlação Posto-Ordem de Spearman $r_s$	<i>P-Value</i> (teste bilateral)	Significância ( $\alpha = 0,05$ )
Poderes Executivos	0,638	0,000	*
Tribunais de Justiça	0,386	0,047	*
Assembléias Legislativas	0,477	0,012	*
Ministérios Públicos	0,231	0,246	
Tribunais de Contas	0,561	0,002	*
Estados	0,681	0,000	*

\* A correlação é significativa ao nível de 0,05 (bilateral)

Observa-se que para as associações analisadas o *p-value* da quase totalidade dos Poderes/Órgãos estaduais, inclusive o referente à posição consolidada dos estados, apresentou uma correlação significativa ao nível de 0,05 (5%). A única exceção ficou por conta do resultado alcançado pelos Ministérios Públicos estaduais, que apresentou um *p-value* de 0,246, não permitindo concluir, para esse caso, pela existência da associação analisada.

No caso dos Ministérios Públicos estaduais, considerando-se a diferença ao quadrado entre os postos, os estados que mais contribuíram para o enfraquecimento da associação analisada foram respectivamente: São Paulo (625); Bahia (289); Rondônia (256) e Tocantins (182,3).

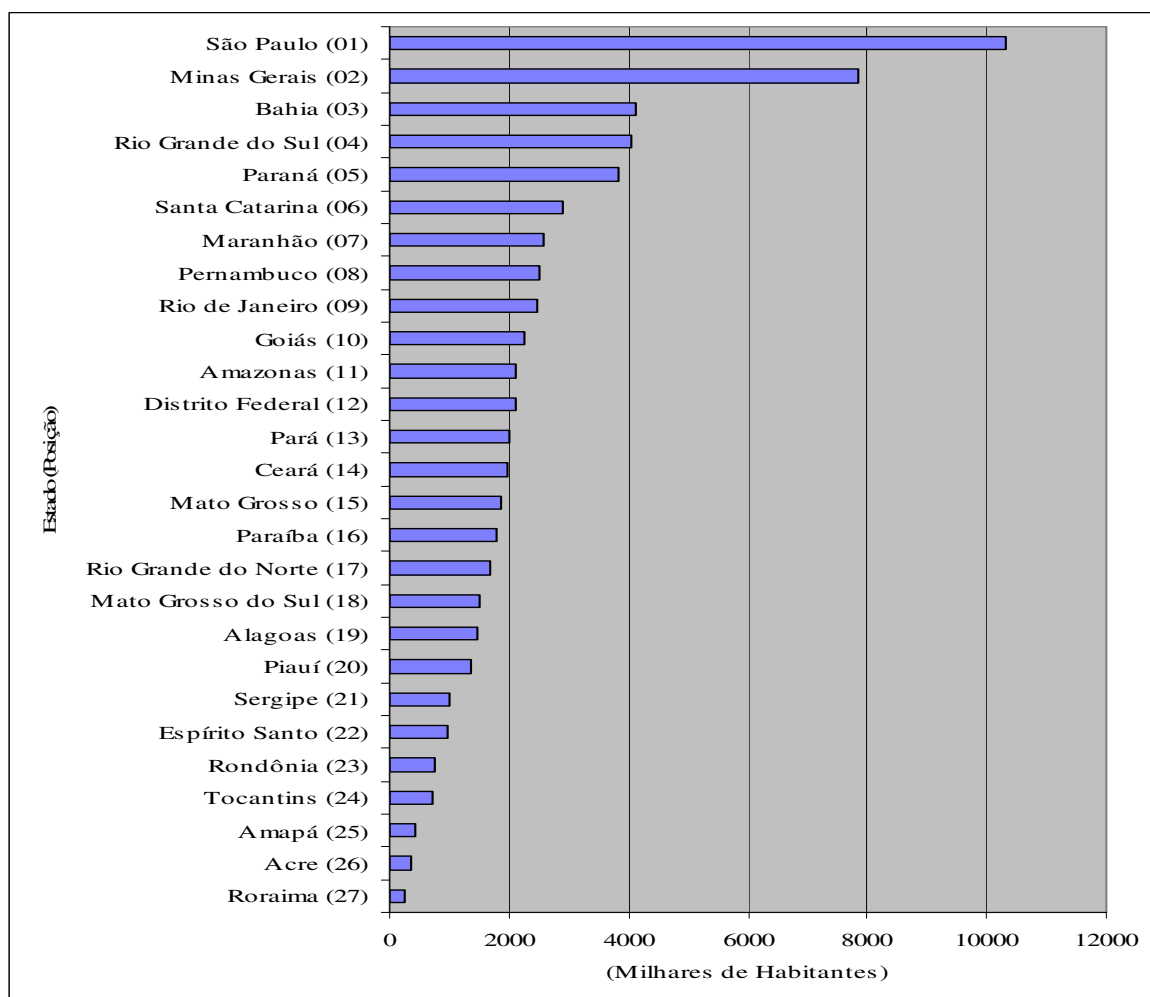
Ao analisar a situação consolidada dos Estados, cujo resultado apresentou a associação mais forte (*Rho de Spearman*), verifica-se que os estados que mais contribuíram para o fortalecimento dessa associação, considerando a diferença ao quadrado entre os postos, foram respectivamente: Minas Gerais e Rio de Janeiro (0,0); Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Paraná, Rio Grande do Sul e Roraima (1,0); além de Alagoas e Amapá (4,0).

Os resultados apresentados nesta análise da associação entre a população urbana alfabetizada e os níveis de transparência encontrados nos sites dos Poderes/Órgãos estaduais, com exceção dos Ministérios Públicos estaduais, confirmam as conclusões do estudo realizado por Luck (2003), que verificou que a taxa média de alfabetização daquelas prefeituras que disponibilizaram as informações fiscais, através da *internet*, era superior a média geral da taxa de alfabetização da população pesquisada, englobando capitais e municípios do interior.

### 6.3.5 Associação entre a População Urbana Alfabetizada Funcionalmente e os níveis de transparência fiscal eletrônica

O Gráfico 19 mostra a classificação e os respectivos postos alcançados pelos Estados em relação à sua população urbana alfabetizada funcionalmente calculada com os dados do ano de 2005.

**Gráfico 19 - Classificação dos Estados em relação à População Urbana Alfabetizada Funcionalmente 2005**



O objetivo do teste da associação entre as duas variáveis analisadas é verificar o pressuposto de que quanto maior for a população urbana alfabetizada funcionalmente dos estados, maior será o seu respectivo nível de transparência fiscal eletrônica.

A Tabela 29 a seguir mostra o resultado, analisado para cada Poder/Órgão e de forma consolidada, da correlação entre os postos alcançados pelos Estados através do seu indicador

de população urbana alfabetizada funcionalmente e os postos obtidos pelos mesmos através dos níveis de transparência fiscal eletrônica observados em seus respectivos *sites*.

**Tabela 29 - População Urbana Alfabetizada Funcionalmente x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos**

Poder/Órgão	Coefficiente de Correlação Posto-Ordem de Spearman $r_s$	<i>P-Value</i> (teste bilateral)	Significância ( $\alpha = 0,05$ )
Poderes Executivos	0,619	0,001	*
Tribunais de Justiça	0,403	0,037	*
Assembléias Legislativas	0,497	0,008	*
Ministérios Públicos	0,227	0,255	
Tribunais de Contas	0,566	0,002	*
Estados	0,687	0,000	*

\* A correlação é significativa ao nível de 0,05 (bilateral)

Verifica-se que para as associações analisadas o *p-value* da quase totalidade dos Poderes/Órgãos estaduais, inclusive o referente à posição consolidada dos estados, apresentou uma correlação significativa ao nível de 0,05 (5%). A única exceção ficou por conta do resultado alcançado pelos Ministérios Públicos estaduais, que apresentou um *p-value* de 0,255, não permitindo concluir, para esse caso, pela existência da associação analisada.

No caso dos Ministérios Públicos estaduais, semelhante aos resultados anteriormente obtidos na análise da População Urbana Alfabetizada, considerando-se a diferença ao quadrado entre os postos, os estados que mais contribuíram para o enfraquecimento da associação analisada foram respectivamente: São Paulo (625); Bahia (289); Rondônia (256) e Tocantins (182,3).

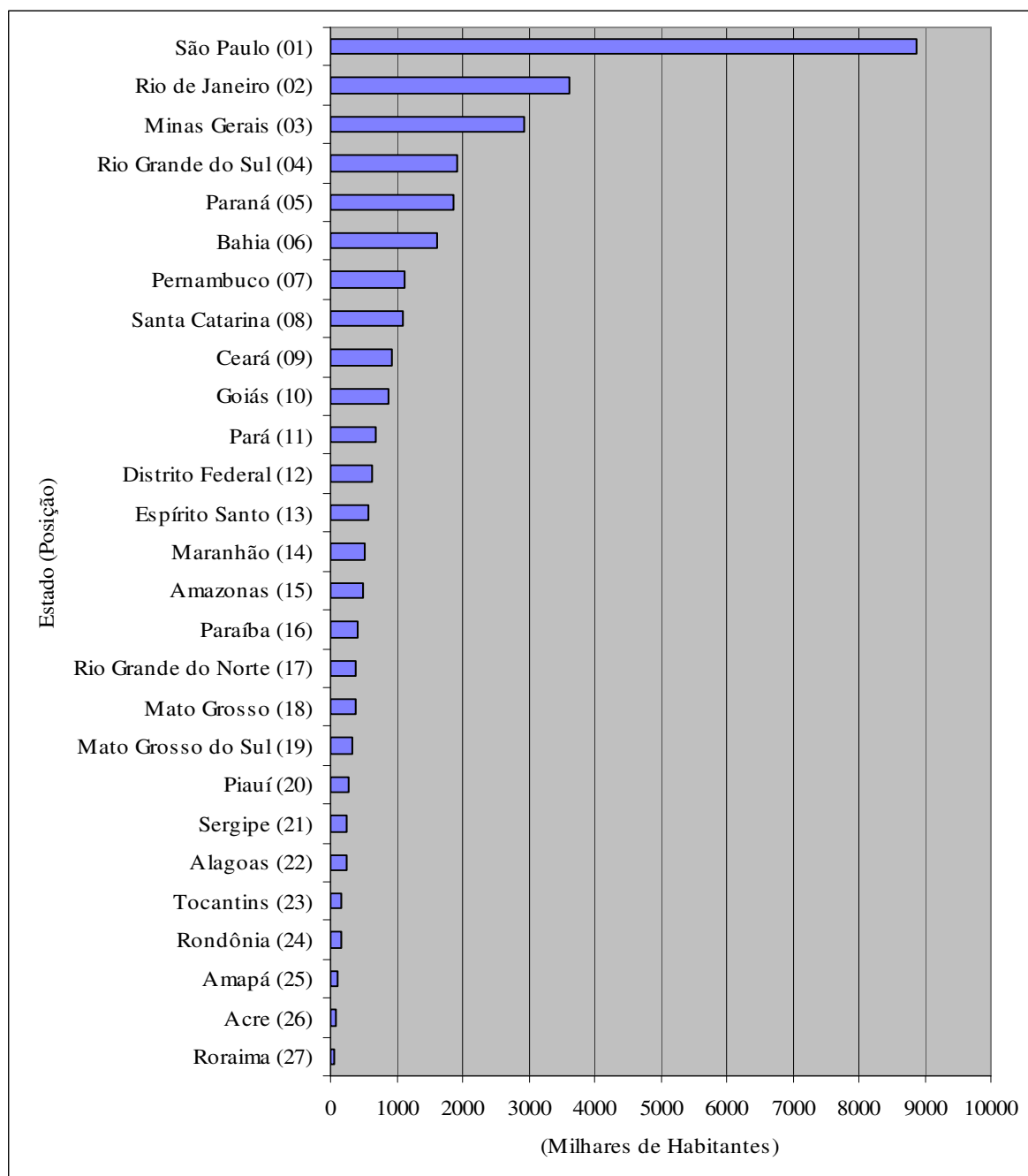
Ao examinar a situação consolidada dos Estados, cujo resultado apresentou a associação mais forte (*Rho de Spearman*), verifica-se que os estados que mais contribuíram para o fortalecimento dessa associação, considerando a diferença ao quadrado entre os postos, foram respectivamente: Minas Gerais e Rio de Janeiro (0,0); Mato Grosso do Sul, Paraná, Rio Grande do Sul e Roraima (1,0); além de Alagoas, Amapá, Mato Grosso e Paraíba (4,0).

Conclui-se desta análise que existe uma forte associação entre a população urbana alfabetizada funcionalmente dos Estados e os níveis de transparência fiscal eletrônica, considerando cada Poder/Órgão e a posição consolidada dos estados, com exceção dos Ministérios Públicos, cuja associação não foi constatada.

### 6.3.6 Associação entre a População Adulta com 11 Anos ou Mais de Estudo e os níveis de transparência fiscal eletrônica

O Gráfico 20 mostra a classificação e os respectivos postos alcançados pelos Estados em relação à sua população adulta com 11 anos ou mais de estudo, calculada com os dados do ano de 2005.

**Gráfico 20 - Classificação dos Estados em relação à População Adulta com 11 Anos ou Mais de Estudo 2005**



O propósito do teste da associação entre as duas variáveis analisadas é verificar o pressuposto de que quanto maior for a população adulta com 11 anos ou mais de estudo residentes nos estados, maior será o seu respectivo nível de transparência fiscal eletrônica.

A Tabela 30 mostra o resultado, analisado para cada Poder/Órgão e de forma consolidada, da correlação entre os postos alcançados pelos Estados através do seu indicador de população adulta com 11 anos ou mais de estudo e os postos obtidos pelos mesmos através dos níveis de transparência fiscal eletrônica observados em seus respectivos *sites*.

**Tabela 30 - População com 11 Anos ou Mais de Estudo x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos**

Poder/Órgão	Coefficiente de Correlação Posto-Ordem de Spearman $r_s$	<i>P-Value</i> (teste bilateral)	Significância ( $\alpha = 0,05$ )
Poderes Executivos	0,688	0,000	*
Tribunais de Justiça	0,388	0,046	*
Assembléias Legislativas	0,531	0,004	*
Ministérios Públicos	0,170	0,398	
Tribunais de Contas	0,676	0,000	*
Estados	0,741	0,000	*

\* A correlação é significativa ao nível de 0,05 (bilateral)

Observa-se que para as associações analisadas o *p-value* da quase totalidade dos Poderes/Órgãos estaduais, inclusive o referente à posição consolidada dos estados, apresentou uma correlação significativa ao nível de 0,05 (5%). A única exceção ficou por conta do resultado alcançado pelos Ministérios Públicos estaduais, que apresentou um *p-value* de 0,398, não permitindo concluir, para esse caso, pela existência da associação analisada.

No caso dos Ministérios Públicos estaduais, semelhante aos resultados anteriormente obtidos na análise da População Urbana Alfabetizada e População Urbana Alfabetizada Funcionalmente, considerando-se a diferença ao quadrado entre os postos, os estados que mais contribuíram para o enfraquecimento da associação analisada foram respectivamente: São Paulo (625); Rio de Janeiro (324), Rondônia (289) e Bahia (196).

Ao analisar a situação consolidada dos Estados, cujo resultado apresentou a associação mais forte (*Rho de Spearman*), verifica-se que os estados que mais contribuíram para o fortalecimento dessa associação, considerando a diferença ao quadrado entre os postos, foram respectivamente: Amazonas (0,0); Alagoas, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraná, Rio Grande do Sul e Roraima (1,0); além de Amapá, Bahia, Mato Grosso do Sul e Paraíba (4,0).

Pode-se afirmar desta análise que existe uma forte associação entre a população adulta com 11 anos ou mais de estudo e os níveis de transparência fiscal eletrônica, considerando cada Poder/Órgão e a posição consolidada dos estados, com exceção dos Ministérios Públicos, cuja associação não foi constatada.

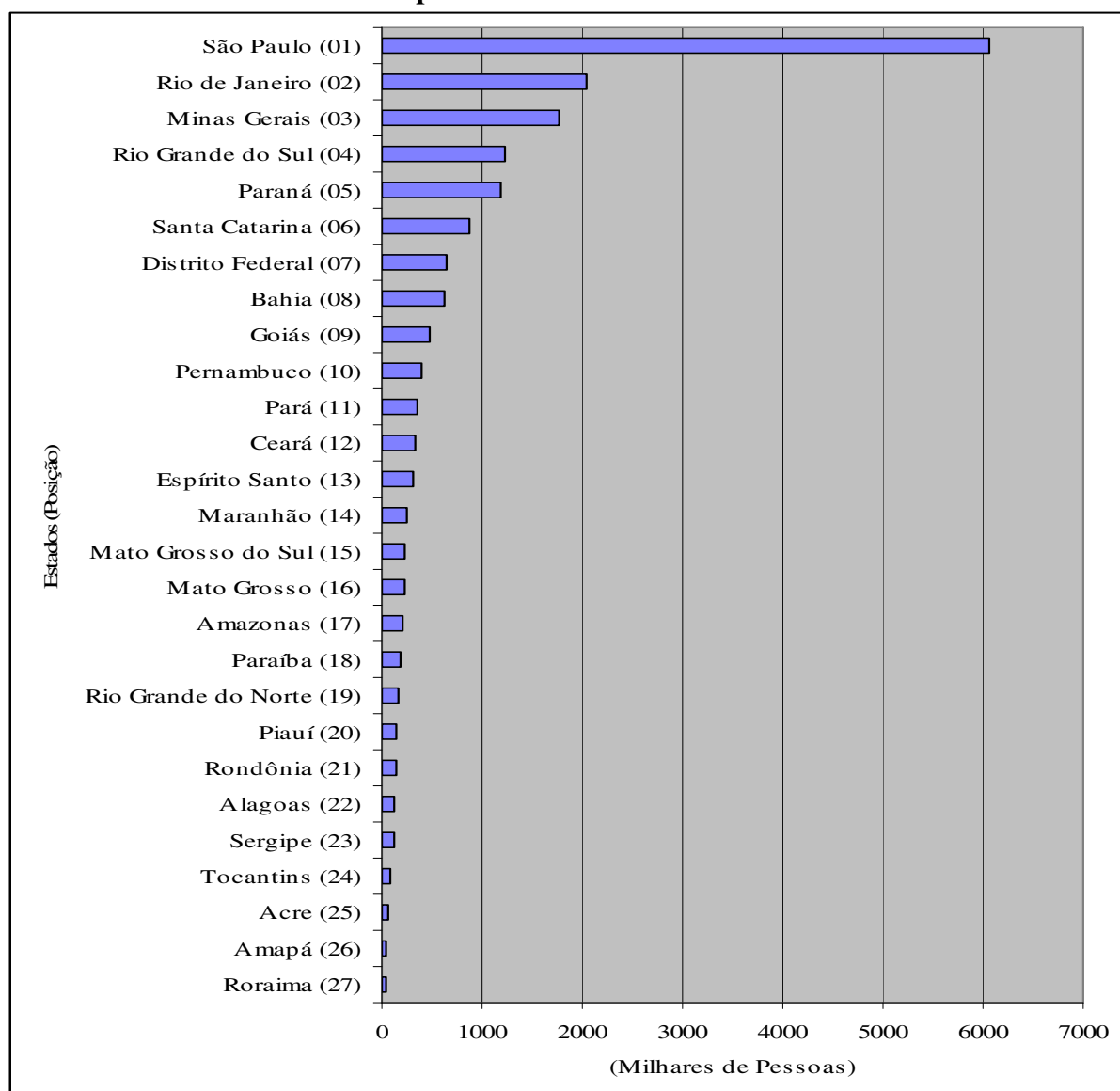
Neste ponto da análise dos indicadores sociais educacionais e populacionais, é importante destacar que se observado o coeficiente de correlação de *Spearman*  $r_s$ , em relação à posição consolidada dos estados, deste o resultado com o indicador de População Total, passando pelos indicadores de População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

### **6.3.7 Associação entre o Número de Moradores com Renda Mensal Superior a 10 Salários Mínimos e os níveis de transparência fiscal eletrônica**

O Gráfico 21 a seguir mostra a classificação e os respectivos postos alcançados pelos Estados em relação ao número de moradores com renda mensal superior a 10 salários mínimos no ano de 2006.



**Gráfico 21 - Classificação dos Estados em relação ao Número de Moradores com Renda Mensal Superior a 10 Salários Mínimos 2006**



O objetivo do teste da associação entre as duas variáveis analisadas é verificar o pressuposto de que quanto maior for o número de moradores, em domicílios particulares permanentes, com renda mensal superior a 10 salários mínimos, maior será o seu respectivo nível de transparência fiscal eletrônica.

A Tabela 31 a seguir mostra o resultado, analisado para cada Poder/Órgão e de forma consolidada, da correlação entre os postos alcançados pelos Estados através do seu indicador número de moradores com renda mensal superior a 10 salários mínimos e os postos obtidos pelos mesmos através dos níveis de transparência fiscal eletrônica observados em seus respectivos *sites*.

**Tabela 31 – Número de Moradores com Renda Mensal Superior a 10 Salários Mínimos x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos**

Poder/Órgão	Coefficiente de Correlação Posto-Ordem de Spearman $r_s$	<i>P-Value</i> (teste bilateral)	Significância ( $\alpha = 0,05$ )
Poderes Executivos	0,629	0,000	*
Tribunais de Justiça	0,414	0,032	*
Assembléias Legislativas	0,524	0,005	*
Ministérios Públicos	0,198	0,323	
Tribunais de Contas	0,669	0,000	*
Estados	0,721	0,000	*

\* A correlação é significativa ao nível de 0,05 (bilateral)

Observa-se que para as associações analisadas o *p-value* da quase totalidade dos Poderes/Órgãos estaduais apresentou uma correlação significativa ao nível de 0,05 (5%). A única exceção ficou por conta do resultado alcançado pelos Ministérios Públicos estaduais, que apresentou um *p-value* de 0,323, não permitindo concluir, para esse caso, pela existência da associação analisada.

No caso dos Ministérios Públicos estaduais, considerando-se a diferença ao quadrado entre os postos, os estados que mais contribuíram para o enfraquecimento da associação analisada foram respectivamente: São Paulo (625); Rio de Janeiro (324); Rondônia (196); Tocantins (182,3); e Distrito Federal (169).

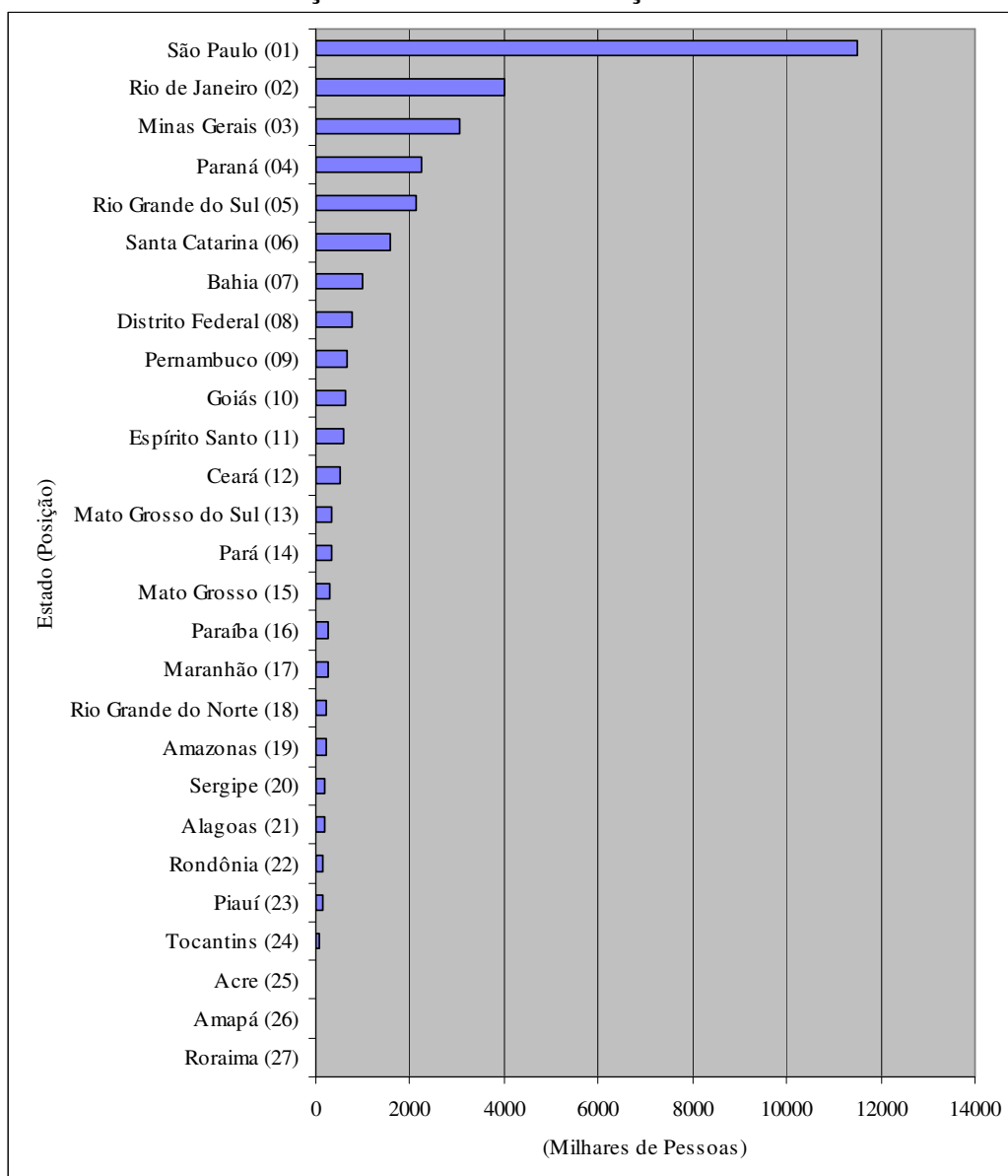
Ao examinar a situação consolidada dos Estados, cujo resultado apresentou a associação mais forte (*Rho de Spearman*), verifica-se que os estados que mais contribuíram para o fortalecimento dessa associação, considerando a diferença ao quadrado entre os postos, foram respectivamente: Bahia e Distrito Federal (0,0); Alagoas, Amapá, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraná, Rio Grande do Sul, Rondônia e Roraima (1,0); além de Amazonas e Mato Grosso do Sul (4,0).

Conclui-se desta análise que foi encontrada uma forte associação entre o número de moradores com renda mensal superior a 10 salários mínimos e os níveis de transparência fiscal eletrônica, com exceção dos Ministérios Públicos estaduais, cuja associação não foi constatada.

### 6.3.8 Associação entre o Acesso à *Internet* e os níveis de transparência fiscal eletrônica

O Gráfico 22 mostra a classificação e os respectivos postos alcançados pelos Estados em relação ao número de moradores em domicílios particulares permanentes com acesso à *internet* calculado no ano de 2006.

**Gráfico 22 - Classificação dos Estados em relação ao Acesso à *Internet* 2006**



O propósito do teste da associação entre as duas variáveis analisadas é verificar o pressuposto de que quanto maior o número de moradores em domicílios particulares que têm acesso à *internet*, maior será o seu respectivo nível de transparência fiscal eletrônica.

A Tabela 32 mostra o resultado, analisado para cada Poder/Órgão e de forma consolidada, da correlação entre os postos alcançados pelos Estados através do seu indicador de acesso à *internet* e os postos obtidos pelos mesmos através dos níveis de transparência fiscal eletrônica observados em seus respectivos *sites*.

**Tabela 32 – Utilização da *Internet* x Níveis de Transparência Fiscal Eletrônica dos Poderes/Órgãos**

Poder/Órgão	Coefficiente de Correlação Posto-Ordem de Spearman $r_s$	<i>P-Value</i> (teste bilateral)	Significância ( $\alpha = 0,05$ )
Poderes Executivos	0,658	0,000	*
Tribunais de Justiça	0,387	0,046	*
Assembléias Legislativas	0,547	0,003	*
Ministérios Públicos	0,207	0,299	
Tribunais de Contas	0,706	0,000	*
Estados	0,744	0,000	*

\* A correlação é significativa ao nível de 0,05 (bilateral)

Observa-se que para as associações analisadas o *p-value* da quase totalidade dos Poderes/Órgãos estaduais, inclusive o referente à posição consolidada dos estados, apresentou uma correlação significativa ao nível de 0,05 (5%). A única exceção ficou por conta dos resultados alcançado pelos Ministérios Públicos estaduais, que apresentou um *p-value* de 0,299, não permitindo concluir, para esse caso, pela existência da associação analisada.

No caso dos Ministérios Públicos estaduais, considerando-se a diferença ao quadrado entre os postos, os estados que mais contribuíram para o enfraquecimento da associação analisada foram respectivamente: São Paulo (625); Rio de Janeiro (324); Rondônia (225).

Ao analisar a situação consolidada dos Estados, cujo resultado apresentou a associação mais forte (*Rho de Spearman*), verifica-se que os estados que mais contribuíram para o fortalecimento dessa associação, considerando a diferença ao quadrado entre os postos, foram respectivamente: Alagoas e Rio Grande do Sul (0,0); Piauí (0,3); Amapá, Bahia, Distrito Federal, Espírito Santo, Minas Gerais e Roraima (1,0).

Fica demonstrado nesta análise que foi encontrada uma forte associação entre os moradores com acesso à *internet* e os níveis de transparência fiscal eletrônica, com exceção dos Ministérios Públicos estaduais, cuja associação não foi constatada.

### 6.3.9 Análise da hipótese 02

A hipótese 02 formulada no início da pesquisa foi a seguinte:

$H_0$  (b): Os níveis de transparência fiscal eletrônica apresentados nos *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais não estão relacionados aos indicadores sociais dos seus respectivos Estados.

$H_1$  (b): Os níveis de transparência fiscal eletrônica apresentados nos *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais estão relacionados aos indicadores sociais dos seus respectivos Estados.

Esperava-se, portanto, que quanto maior os valores apresentados pelos indicadores sociais, maior seriam os níveis de transparência fiscal eletrônica observados nos *sites* dos Poderes/Órgão estaduais.

Ao longo da pesquisa foi verificado que o indicador de Taxa de Alfabetização não era apropriado, pois apresentava valores relativos que não atendiam ao requisito quantitativo da pesquisa, optando-se por desconsiderá-lo na análise final desta primeira hipótese.

Fazendo-se uma análise geral das associações analisadas neste item do trabalho, 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 conseqüente aceitação da hipótese alternativa.

Dentro deste contexto, pode-se concluir que existe associação entre os indicadores sociais e os níveis de transparência fiscal eletrônica observados no *sites* dos Poderes/Órgãos analisados, com exceção dos Ministérios Públicos estaduais, cuja associação não foi encontrada em nenhuma das situações testadas.

## CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objetivo verificar se os níveis de transparência fiscal eletrônica apresentados nos *sites* dos Poderes Executivos, Tribunais de Justiça, Assembléias Legislativas, Tribunais de Contas e Ministérios Públicos estaduais estavam associados aos indicadores econômico-sociais dos seus respectivos Estados.

Para atender aos propósitos desta pesquisa, os níveis de transparência fiscal eletrônica apresentados nos *sites* dos Poderes/Órgãos estaduais foram levantados mediante a formulação de protocolos de observação, chamados neste estudo de modelos de investigação, elaborados com base nos instrumentos de transparência estabelecidos no art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Com base na pontuação levantada pelos modelos de investigação, foram estabelecidos 6 *rankings*, em ordem decrescente, para os 5 tipos de Poder/Órgão estadual analisados pela pesquisa e mais um para a posição consolidada dos Estados. Nesta parte do trabalho, mediante a utilização da estatística descritiva, pôde-se examinar os resultados, 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. 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 do Relatório de Gestão Fiscal - RGF divulgado pelos Poderes Executivos, os demais Poderes/Órgãos apresentam percentuais insatisfatórios de divulgação desse instrumento de transparência fiscal, inclusive na versão simplificada;
- 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;

- 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 Assembléias Legislativas, foi muito baixo, ou quase inexistiu;
- A divulgação das prestações de contas, com exceção dos Poderes Executivos, praticamente não foi observada nos *sites* do demais Poderes/Órgãos, mesmo tendo sido considerado na sua análise apenas alguns dos demonstrativos exigidos pela Lei Federal nº 4.320/64. Fato esse preocupante, uma vez que este é um dos principais instrumentos de transparência para o exercício do *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*;
- Constatou-se que os Poderes Executivos não vêm divulgando adequadamente 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;
- 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 demonstra a deficiência deles no atendimento eletrônico ao cidadão.

Finalizando esta primeira etapa da pesquisa, relativa à análise descritiva dos dados, foi possível concluir que existe, 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 Assembléias Legislativas (25,31%) e os Ministérios Públicos estaduais (27,59%).

No caso das Assembléias 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 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 as duas hipóteses da pesquisa. Neste 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 no *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 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, objetivando a modernização das suas estruturas físicas e de recursos humanos, de forma que possa permitir melhor e maior divulgação dos instrumentos de transparência fiscal via *internet* ;
- Aprovação pelo Congresso Nacional do Projeto de Lei nº 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 a 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.

Faz-se necessário enfatizar que, além das medidas sugeridas acima, cabe ao cidadão, contribuinte e maior interessado na promoção do bem-estar social da sua comunidade, cobrar dos gestores públicos o acesso às informações fiscais do seu Estado, via *internet*, e exigir deles a responsabilidade na gestão dos recursos públicos.

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.

No desenvolvimento deste trabalho, em virtude de limitações impostas à pesquisa e ao próprio pesquisador, foram identificados alguns temas que não puderam ser investigados por fugirem ao foco principal do estudo proposto, os quais merecem aprofundamento, ou a exploração de outras dimensões, na análise dos seus resultados.

Desta forma, em pesquisas futuras, sugere-se o aprofundamento de estudos na área de transparência fiscal eletrônica, especificamente na abordagem dos seguintes aspectos, que não foram objeto de pesquisa neste trabalho:

- Identificar as principais dificuldades dos Poderes/Órgãos na elaboração e divulgação dos instrumentos de transparência fiscal eletrônica, principalmente na versão simplificada;
- Analisar a percepção dos cidadãos em relação à qualidade e à compreensão das informações fiscais disponibilizadas via *internet*;
- Examinar os motivos que levaram os *sites* dos Ministérios Públicos estaduais a não apresentarem níveis de transparência fiscal eletrônica associados aos respectivos indicadores econômico-sociais dos seus Estados, em nenhuma das situações pesquisadas;
- Verificar os principais fatores que impedem um maior incentivo à participação popular via *internet* no planejamento, acompanhamento e controle dos gastos públicos.

Por fim, as sugestões acima expostas são importantes no sentido do aprofundamento do tema estudado, contribuindo para aperfeiçoar os mecanismos de operacionalização da gestão fiscal, principalmente no que concerne a adoção, por parte dos gestores públicos, de práticas que resultem em maior transparência das contas públicas, inclusive em meio eletrônico via *internet* de fácil acesso ao cidadão.

## REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Finanças Públicas, Democracia e *Accountability*. In: BIRDEMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org). **Economia do Setor Público do Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- AGUIAR, Afonso Gomes. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: questões práticas. Belo Horizonte: Fórum, 2004.
- 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.
- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito administrativo**. 3. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.
- ARELLANO, David. *Challenges for the new public management: organizational culture and the administrative modernization program in Mexico City (1995-1997)*. **American Review of Public Administration**, v. 30, n. 4, Dec. 2000. Disponível em: <<http://arp.sagepub.com/>>. Acesso em: 11/02/2008.
- ATTIE, Willian. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- Australian National Audit Office - ANAO. **Principles and better practice: corporate governance in commonwealth authorities and companies**. 1999. Disponível em: <<http://www.anao.gov.au/>>.
- ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças corporativas e valor**. São Paulo: Atlas, 2003.
- AZEVEDO, Tânia Cristina; SILVEIRA, Raquel Bastos Leite. Governança corporativa: um estudo dos impactos contábeis da sua adoção no Brasil. In: 17º CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE. **Anais**. Santos, 2004. CD-ROM.
- BAER, Werner. **A economia brasileira**. 2. ed. São Paulo: Nobel, 2002.
- BANDEIRA, Aline A. Informação e exercício da accountability. In: VI CINFOM. **Anais**. Bahia, 2005.
- BALBONI, Maria Reis. **Por detrás da inclusão digital**: um reflexo sobre o consumo e a produção de informação em centros públicos de acesso à *internet* no Brasil. Tese (Doutorado

em Ciências da Comunicação). São Paulo, 2007. Escola de Comunicação e Artes da Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/>>. Acesso em: 11/02/2008.

BARCELOS, Carlos Leonardo Klein. **Determinantes da despesa pública local**: um estudo empírico dos municípios brasileiros à luz do teorema do eleitor mediano. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília, 2007. Disponível em: <<http://www.unb.br/cca/>>. Acesso em: 15/03/2008.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade pública**: teoria, técnica de elaboração de balanços e 300 questões. Niterói, RJ: Impetus, 2004.

BORBA, Cláudio. **Direito tributário**: teoria e 1000 questões. 13. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2003.

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

\_\_\_\_\_. **Lei Federal N.º 4.320 de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal N.º 4.717 de 29 de junho de 1965**. Regula a ação popular.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal N.º 7.347 de 24 de julho de 1985**. Disciplina a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico (VETADO) e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. Brasília - PDRAE, 1995**. Disponível em : <[http://www.planalto.gov.br/publi\\_04/COLECAO/PLANDI.HTM](http://www.planalto.gov.br/publi_04/COLECAO/PLANDI.HTM)>. Acesso em: 15/03/2008.

\_\_\_\_\_. Ministério de Estado do Orçamento e Gestão - MOG. **Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999**. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. 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.

\_\_\_\_\_. Ministério de Estado da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Anexo de metas fiscais e relatório resumido da execução orçamentária**: manual de elaboração. 6. ed. Brasília, 2006a. Disponível em: <[www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)>. Acesso em: 28/12/2007.

\_\_\_\_\_. Ministério de Estado da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Anexo de riscos fiscais e relatório da gestão fiscal**: manual de elaboração. 6. ed. Brasília, 2006b. Disponível em: <[www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)>. Acesso em: 28/12/2007.

\_\_\_\_\_. Ministério de Estado da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Anexo de metas fiscais e relatório resumido da execução orçamentária**: manual de elaboração. 7. ed. Brasília, 2007a. Disponível em: <[www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)>. Acesso em: 26/02/2008.

\_\_\_\_\_. Ministério de Estado da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Anexo de riscos fiscais e relatório da gestão fiscal**: manual de elaboração. 7. ed. Brasília, 2007b. Disponível em: <[www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)>. Acesso em: 26/02/2008.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Instituições, bom estado e Reforma da Gestão Pública. In: BIRDEMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org). **Economia do Setor Público do Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BRUNET, Julio Francisco Gregory *et al.* **Estudo comparativo das despesas públicas dos Estados brasileiros**: um índice de qualidade do gasto público. Brasília: ESAF, 2007. Monografia (Premiada com o terceiro lugar no XII Prêmio Tesouro Nacional – 2007, Qualidade do Gasto Público). Porto Alegre (RS). Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 15/03/2008.

CAMERON, Wayne. *Public accountability: effectiveness, equity, ethics*. **Australian Journal of Public Administration**, n. 63 (4), p. 59–67, Dec., 2004. Disponível em: <<http://www.blackwell-synergy.com/loi/ajpa?cookieSet=1>>. Acesso em: 15/03/2008.

CARVALHO, Antonio Gledson de. **Efeitos da migração para os níveis de governança da Bovespa**. São Paulo. 2003. Disponível em: <<http://www.bovespa.com.br/pdf/usp niveis.pdf>>. Acesso em: 11/02/2007.

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

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade pública no Governo Federal**: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos Governos Municipais e Estaduais. São Paulo: Atlas, 2004.

CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene Santana. Desafio para uma contabilidade interativa. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, v.14, n. 25, janeiro/abril. 2001.

CIPRO NETO, Pasquale; INFANTE, Ulisses. **Gramática da língua portuguesa**. São Paulo: Scipione, 2000.

Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe das Nações Unidas - CEPAL. **Equidad, desarrollo y ciudadanía**. 2000. Disponível em: <<http://www.eclac.cl/>>. Acesso em: 09/01/2007.

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

COPELAND, Tom; KOLLER, Tim e MURRIN, Jack. **Avaliação de empresas – valuation**: calculando e gerenciando o valor das empresas. 3. ed. São Paulo: Makron Books, 2002.

CRUZ, Flávio da (coord.). **Lei de Responsabilidade Fiscal comentada**: lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CUNHA, Maria Alexandra Viegas Cortez da *et al.* Institucionalização do e-governo como instrumento de legitimidade da governança eletrônica no setor público no Brasil, Chile e Peru. In: XXX ENANPAD. **Anais**. São Paulo, 2006.

DALLARI, Dalmo Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

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.

EATON, B.; EATON, D. F. **Microeconomia**. São Paulo: Saraiva, 1999.

ENDLER, Antônio Marcos. Governo eletrônico: a internet como ferramenta de gestão dos serviços públicos. **Revista Eletrônica de Administração**. 14. ed. v. 6, n. 2, Mar-Abr. 2000.

EDWARDS, Meredith. *Public sector governance - future issues for Australia*. **Journal of Public Administration**, v. 61, n. 2, 06/2002. Disponível em: <<http://www.blackwell-synergy.com/loi/AJPA>>. Acesso em: 15/03/2008.

Federal Accounting Standarting Advisory Board - FASAB. **Statements of federal finance accounting concepts and standarts**. December, 2003. Disponível em: <<http://www.fasab.gov/pdffiles/vol1v3.pdf>>. Acesso em: 15/01/2007.

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.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos Antônio. **Os Municípios e a Lei de Responsabilidade Fiscal**: perguntas e respostas. Rio de Janeiro: BNDES, 2001. Disponível em: < [http://www.bndes.gov.br/conhecimento/livro\\_lrf/DuvSolu.pdf](http://www.bndes.gov.br/conhecimento/livro_lrf/DuvSolu.pdf) >. Acesso em: 15/03/2008.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos (Org). **Administração Pública - Direito Administrativo, Financeiro e Gestão Pública**: práticas, inovações e polêmicas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

FILELLINI, Alfredo. **Economia do setor público**. São Paulo: Atlas, 1994.

FORTES, João. **Contabilidade pública**. 7. ed. Brasília: Franco&Fortes, 2002.

Fundació Amics de la Universitat Politecnica 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**. 2001a. Disponível em: <[www.imf.org](http://www.imf.org)>. Acesso em: 11/02/2008.

\_\_\_\_\_. **Manual revisto de transparência fiscal**. 2001b. Disponível em: <[www.imf.org](http://www.imf.org)>. Acesso em: 11/02/2008.

GALNOOR, Itzhak *et al.* *Creating new public management reforms*. **Administration & Society**, v. 30, n. 4, September, 1998. Disponível em: <<http://aas.sagepub.com/>>. Acesso em: 01/02/2008.

GERI, Laurance R. *New Public Management and the reform of international organizations*. **International Review of Administrative Sciences**. v. 67, 2001. Disponível em: <<http://ras.sagepub.com/>>.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

*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.

GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro. v. 40, p. 841-864, Set./Out. 2006.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael V. Van. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HOLANDA FERREIRA, Aurélio Buarque de. **Dicionário Aurélio eletrônico – século XXI**. São Paulo: Nova Fronteira, 1999. CD-ROM.

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>>.

HO, Alfred Tat-Kei; NI, Anna Ya. *Explaining the adoption of e-government features: a case study of Iowa County Treasurers' Offices*. **American Review of Public Administration**. v. 34, n. 2, June, 2004.

ICERMAN, Rhoda C.; SINASON, David H. *Government accountability to the public: the dynamics of accountability in the U.S.* 1996, p. 64-80. Disponível em: <<http://www.icgfm.org/downloads/total.pdf>>. Acesso em: 17/01/2007.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

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.

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.

JANUZZI, Paulo de Martino. **Indicadores sociais no Brasil**. 3. ed. Campinas, SP: Editora Alínea, 2006.

JUND, Sergio. **Auditoria: conceitos, normas técnicas e procedimentos**. 5. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2003.

JUNIOR FERREIRA, Silvio. **Desempenho fiscal e gestão pública nas esferas estaduais: uma avaliação das execuções orçamentárias no período de 1995 a 2004**. Brasília: ESAF, 2006. 78p. Monografia (Premiada em 2º lugar no XI Prêmio Tesouro Nacional – 2006, Lei de Responsabilidade Fiscal), Viçosa (MG). Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 11/02/2008.

JUSTICE, Jonathan B. *et al.* *E-Government as an instrument of fiscal accountability and responsiveness: do the best practitioners employ the best practices?*. **American Review of Public Administration**. vol. 36, n. 3, sept., 2006. Disponível em: <<http://arp.sagepub.com/>>. Acesso em: 01/02/2008.

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

KIM, Pan Suk *et al.* Toward participatory and transparent governance: report on the sixth global forum on reinventing government. **Public Administration Review**, v. 65, n. 6, Nov/Dec, 2005. Disponível em: <<http://www.blackwell-synergy.com/loi/puar>>. Acesso em: 06/03/2008.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Merina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LIBONATI, Jeronymo; SOUTO MAIOR, Verônica Cunha de. O processo de comunicação na contabilidade. **Anais**. XV CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, Fortaleza, v. IV, 1996.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.



LIMA, Suzana Maria Valle. **Mudança Organizacional: teoria e gestão**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2003.

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.

LOPES, A.; MARTINS, E. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

LOPES, Alexsandro Broedel. A teoria dos contratos, governança e contabilidade. In: Iudícibus, Sérgio de; Lopes, Alexsandro Broedel (Coord.). **Teoria Avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004. p. 171-185.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. São Paulo, 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br>>. Acesso em: 15/03/2008.

MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada**. 30. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

MARINHO, Emerson Luís Lemos e BENEGAS, Maurício. **Ajuste fiscal no Brasil: Por que adotar o regime de superávit primário ou o de déficit nominal zero?**. Brasília: ESAF, 2006. 53 p. Monografia (Premiada em 1º lugar no XI Prêmio Tesouro Nacional – 2006, Ajuste Fiscal e Dívida Pública), Fortaleza (CE). Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 15/03/2008.

MARTIN, Nilton Cano. **Dos fundamentos da informação contábil de controle**. São Paulo, 1987. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

MARTINS, Dileta Silveria; ZILBERKNOP, Lúbia Scliar. **Português instrumental**. 17. ed. Porto Alegre: Sagra, 1995.

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

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de gestão pública contemporânea**. 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.

MELO, José Tarcízio de Almeida. **Reformas:** administrativa, previdenciária, do judiciário. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

MENDES-DA-SILVA, Wesley; MAGALHÃES FILHO, Paulo Azevedo de Oliveira. Determinantes da disseminação voluntária de informações financeiras na internet. **RAE-eletrônica**, v. 4, n. 2, Art. 19, jul./dez. 2005. Disponível em: <<http://www.rae.com.br>>. Acesso em: 11/02/2008.

MILESKI, Helio Saul. Novas regras para a gestão e a transparência fiscal – Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Interesse Público**, Ano 2, n. 7, jul/set, 2000.

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.

Organização das Nações Unidas para a Educação a Ciência e a Cultura – UNESCO. **World illiteracy at mid-century**. Paris, 1957. Disponível em: <<http://www.unesco.org/>>. Acesso em: 15/03/2008.

Organização das Nações Unidas para a Educação a Ciência e a Cultura – UNESCO. **Revised recommendation concerning the international standardization of educational statistics: adopted on 27 november 1978 by the General Conference of Unesco at its twentieth session, held in Paris**. [S.I.], 1986. Disponível em: <<http://www.unesdoc.unesco.org/>>. Acesso em: 15/03/2008.

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE. **The revised OECD principles of corporate governance: a management roadmap for healthy, well-governed companies**. Corporate Accountability Forum 2004, Monaco, May, 2004. Disponível em: <<http://www.oecd.org/>>. Acesso em: 15/03/2008.

OLIVEIRA, Ana Tereza Pinto de. **Manual compacto de redação e estilo**. São Paulo: Rideel, 1994.

PADIAL, Ignácio Cruz. **Transparencia fiscal internacional: régimen general e interrelación con los convenios de doble imposición**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2000.

PEDERIVA, João Henrique. **Entidade contábil governamental:** comparação entre os referenciais e os padrões australianos, norte-americanos, espanhóis, brasileiros e internacionais. Recife, 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN. Disponível em: <<http://www.unb.br/cca/>>. Acesso em: 15/03/2008.

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

PEREIRA, Dilson José de Sena. **Diferenças de escolaridade e rendimento do trabalho nas regiões Nordeste e Sudeste do Brasil**. São Paulo, 2001. Dissertação (Mestrado em Ciências). Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz”. Universidade de São Paulo. Piracicaba. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/>>. Acesso em: 11/02/2008.

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.

\_\_\_\_\_. Portais de governo eletrônico de Estados no Brasil: muita tecnologia e pouca democracia. In: XXX ENANPAD. **Anais**. São Paulo, 2006. CD-ROM.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio *et al.* **Contabilidade Pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PLATT NETO, Orion Augusto. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. In: 5º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. **Anais**. São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/>>. Acesso em: 11/02/2008.

PRADO, Otávio. Agências reguladoras e transparência: a disponibilidade de informações pela Aneel. **Revista de Administração Pública – RAP**. Rio de Janeiro, v. 40, p. 631-646, Jul./Ago. 2006.

REZENDE, Fernando Antonio. **Finanças Públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

RODRIGUES JÚNIOR, José Florêncio. **A taxonomia de objetivos educacionais**: um manual para o usuário. 2. ed. Brasília: Editora Universitária de Brasília, 1997.

RUEDIGER, Marco Aurélio. Governo eletrônico e democracia – uma análise preliminar dos impactos e potencialidades na gestão pública. **Organizações & Sociedade**. v. 9. n. 25. set./dez., 2002.

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

Secretaria do Tesouro Nacional – STN. **Glossário**. Brasília. Disponível em: <[http://www.stn.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario\\_a.asp](http://www.stn.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_a.asp)>. Acesso em: 19/03/2008.

SIEGEL, Sidney; CASTELLAN, N. John Jr. **Estatísticas não paramétrica para ciência do comportamento**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro de. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientação de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004,

SLOMSKI, Valmor. **Teoria do agenciamento no estado** – uma evidenciação da distribuição 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 Atuaria, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

\_\_\_\_\_. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. **Controladoria e governança na contabilidade pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

STREIB, Gregory; NAVARRO, Ignacio. *Citizen demand for interactive e-government: the case of Georgia consumer services*. **American Review of Public Administration**, v. 36, n. 3, september, 2006. Disponível em: <<http://arp.sagepub.com/>>. Acesso em: 15/03/2008.

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

TROSTER, Roberto Luis; MOCHÓN, Francisco. **Introdução à economia**. São Paulo: Pearson Makron Books, 2002.

VAINER, Ari; ALBUQUERQUE, Josélia; GARSON, Sol. **A Lei de Responsabilidade Fiscal – plano plurianual: o passo a passo da elaboração do PPA para os municípios**. 2001a. Disponível em: <<http://federativo.bndes.gov.br/>>. Acesso em: 11/02/2008.

\_\_\_\_\_. **A Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei de Diretrizes Orçamentárias: manual de elaboração**. 2001b. Disponível em: <<http://federativo.bndes.gov.br/>>. Acesso em: 15/03/2008.

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

VALINO, Maria de Lurdes. **Quem não sabe ler ou Escrever Pede Passagem. Até Quando?**. São Paulo, 2006. Dissertação (Mestrado em Educação). Faculdade de Educação, da Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/>>. Acesso em: 01/02/2008.

VIGODA, Eran; GOLEMBIEWSKI, Robert T. *Citizenship behavior and the spirit of new managerialism: a theoretical framework and challenge for governance*. **American Review of Public Administration**, v. 31, n. 3, September, 2001. Disponível em: <<http://arp.sagepub.com/>>. Acesso em: 15/03/2008.

## APÊNDICES

Apêndice 1 - Consulta 01 *on-line* aplicada nos Poderes/Órgãos estaduais

Apêndice 2 - Consulta 02 *on-line* aplicada nos Poderes/Órgãos estaduais

Apêndice 3 - Portais Pesquisados dos Poderes Executivos

Apêndice 4 - Demais *Sites* Pesquisados dos Poderes Executivos

Apêndice 5 - Portais Pesquisados dos Tribunais de Justiça

Apêndice 6 - Portais Pesquisados das Assembléias Legislativas

Apêndice 7 - Portais Pesquisados dos Ministérios Públicos

Apêndice 8 - Portais Pesquisados dos Tribunais de Contas

**Apêndice 1 - Consulta 01 *on-line* aplicada nos Poderes/Órgãos estaduais****Questionamento via *e-mail*/formulário para cada Poder/Órgão**

Ao Governo do Estado do < nome do Estado > ,

Gostaria de saber como posso acompanhar a execução orçamentária do Estado através da Internet?

< nome da cidadã >

Ao Tribunal de Justiça do Estado do < nome do Estado > ,

Gostaria de saber como posso acompanhar a tramitação de um determinado processo através da Internet?

< nome da cidadã >

À Assembléia Legislativa do Estado do < nome do Estado > ,

Gostaria de saber como posso acompanhar a tramitação de um determinado Projeto de Lei através da Internet?

< nome da cidadã >

Ao Ministério Público do Estado do < nome do Estado > ,

Gostaria de saber como posso acompanhar a tramitação de um determinado processo através da Internet?

< nome da cidadã >

Ao Tribunal de Contas do Estado do < nome do Estado > ,

Gostaria de saber como posso acompanhar a tramitação de um determinado processo através da Internet?

< nome da cidadã >

**Apêndice 2 - Consulta 02 *on-line* aplicada nos Poderes/Órgãos estaduais**

Ao < nome do Poder/Órgão > do Estado do < nome do Estado > ,

Como cidadão brasileiro, dirijo-me respeitosamente a este Poder/Órgão, com o intuito de solicitar os esclarecimentos aos seguintes questionamentos referentes ao seu último Relatório de Gestão Fiscal divulgado na internet, a fim de responder aos seguintes pontos relativos ao seu Demonstrativo da Despesa com Pessoal:

- O que significa o Limite Prudencial?
- Quais medidas deverão ser adotadas se a despesa total com pessoal exceder ao chamado Limite Prudencial?

Deste já agradeço a atenção dispensada, aguardando um breve retorno.

Cordialmente,

< nome do cidadão >

### Apêndice 3 - Portais Pesquisados dos Poderes Executivos

Estado	Região	Portais
Acre	Norte	<a href="http://www.ac.gov.br/">http://www.ac.gov.br/</a>
Alagoas	Nordeste	<a href="http://www.governo.al.gov.br/">http://www.governo.al.gov.br/</a>
Amapá	Norte	<a href="http://www.amapa.gov.br">http://www.amapa.gov.br</a>
Amazonas	Norte	<a href="http://www.amazonas.am.gov.br/">http://www.amazonas.am.gov.br/</a>
Bahia	Nordeste	<a href="http://www.ba.gov.br/">http://www.ba.gov.br/</a>
Ceará	Nordeste	<a href="http://www.ceara.gov.br/">http://www.ceara.gov.br/</a>
Distrito Federal	Centro-Oeste	<a href="http://www.districtofederal.df.gov.br/">http://www.districtofederal.df.gov.br/</a>
Espírito Santo	Sudeste	<a href="http://www.es.gov.br">http://www.es.gov.br</a>
Goiás	Centro-Oeste	<a href="http://www.goias.go.gov.br/">http://www.goias.go.gov.br/</a>
Maranhão	Nordeste	<a href="http://www.ma.gov.br">http://www.ma.gov.br</a>
Mato Grosso	Centro-Oeste	<a href="http://www.mt.gov.br/">http://www.mt.gov.br/</a>
Mato Grosso do Sul	Centro-Oeste	<a href="http://www.ms.gov.br/">http://www.ms.gov.br/</a>
Minas Gerais	Sudeste	<a href="https://www.mg.gov.br/">https://www.mg.gov.br/</a>
Pará	Norte	<a href="http://www.pa.gov.br/">http://www.pa.gov.br/</a>
Paraíba	Nordeste	<a href="http://www.paraiba.pb.gov.br/">http://www.paraiba.pb.gov.br/</a>
Paraná	Sul	<a href="http://www.parana.pr.gov.br/">http://www.parana.pr.gov.br/</a>
Pernambuco	Nordeste	<a href="http://www.pe.gov.br/">http://www.pe.gov.br/</a>
Piauí	Nordeste	<a href="http://www.pi.gov.br">http://www.pi.gov.br</a>
Rio de Janeiro	Sudeste	<a href="http://www.governo.rj.gov.br/">http://www.governo.rj.gov.br/</a>
Rio Grande do Norte	Nordeste	<a href="http://www.rn.gov.br">http://www.rn.gov.br</a>
Rio Grande do Sul	Sul	<a href="http://www.rs.gov.br/">http://www.rs.gov.br/</a>
Rondônia	Norte	<a href="http://www.rondonia.ro.gov.br/">http://www.rondonia.ro.gov.br/</a>
Roraima	Norte	<a href="http://www.rr.gov.br/">http://www.rr.gov.br/</a>
Santa Catarina	Sul	<a href="http://www.sc.gov.br/">http://www.sc.gov.br/</a>
São Paulo	Sudeste	<a href="http://www.saopaulo.sp.gov.br/">http://www.saopaulo.sp.gov.br/</a>
Sergipe	Nordeste	<a href="http://www.se.gov.br">http://www.se.gov.br</a>
Tocantins	Norte	<a href="http://www.to.gov.br/">http://www.to.gov.br/</a>



**Apêndice 4 - Demais Sites Pesquisados dos Poderes Executivos**

<b>Estado</b>	<b>Região</b>	<b>Sites</b>
Acre	Norte	<a href="http://www.sga.ac.gov.br/">http://www.sga.ac.gov.br/</a>
Acre	Norte	<a href="http://www.sefaz.ac.gov.br/">http://www.sefaz.ac.gov.br/</a>
Acre	Norte	<a href="http://www.semti.ac.gov.br/">http://www.semti.ac.gov.br/</a>
Alagoas	Nordeste	<a href="http://www.planejamento.al.gov.br/">http://www.planejamento.al.gov.br/</a>
Alagoas	Nordeste	<a href="http://www.sefaz.al.gov.br/">http://www.sefaz.al.gov.br/</a>
Alagoas	Nordeste	<a href="http://www.agenciaalagoas.al.gov.br/">http://www.agenciaalagoas.al.gov.br/</a>
Amapá	Norte	<a href="http://www.amapa.gov.br/gestao/">http://www.amapa.gov.br/gestao/</a>
Amapá	Norte	<a href="http://www.seplan.ap.gov.br/">http://www.seplan.ap.gov.br/</a>
Amapá	Norte	<a href="http://www.sefaz.ap.gov.br/">http://www.sefaz.ap.gov.br/</a>
Amazonas	Norte	<a href="http://www.seplan.am.gov.br/">http://www.seplan.am.gov.br/</a>
Amazonas	Norte	<a href="http://www.sefaz.am.gov.br/">http://www.sefaz.am.gov.br/</a>
Bahia	Nordeste	<a href="http://www.sefaz.ba.gov.br/">http://www.sefaz.ba.gov.br/</a>
Bahia	Nordeste	<a href="http://www.seplan.ba.gov.br/">http://www.seplan.ba.gov.br/</a>
Ceará	Nordeste	<a href="http://www.seplan.ce.gov.br/">http://www.seplan.ce.gov.br/</a>
Ceará	Nordeste	<a href="http://www.sefaz.ce.gov.br/">http://www.sefaz.ce.gov.br/</a>
Ceará	Nordeste	<a href="http://www.secon.ce.gov.br/">http://www.secon.ce.gov.br/</a>
Distrito Federal	Centro-Oeste	<a href="http://www.fazenda.df.gov.br/">http://www.fazenda.df.gov.br/</a>
Distrito Federal	Centro-Oeste	<a href="http://www.seplan.df.gov.br/">http://www.seplan.df.gov.br/</a>
Espírito Santo	Sudeste	<a href="http://www.planejamento.es.gov.br/">http://www.planejamento.es.gov.br/</a>
Espírito Santo	Sudeste	<a href="http://www.sefaz.es.gov.br/">http://www.sefaz.es.gov.br/</a>
Goiás	Centro-Oeste	<a href="http://www.seplan.go.gov.br/">http://www.seplan.go.gov.br/</a>
Goiás	Centro-Oeste	<a href="http://www.sefaz.go.gov.br/">http://www.sefaz.go.gov.br/</a>
Maranhão	Nordeste	<a href="http://www.seplan.ma.gov.br/">http://www.seplan.ma.gov.br/</a>
Maranhão	Nordeste	<a href="http://www.sefaz.ma.gov.br/">http://www.sefaz.ma.gov.br/</a>
Mato Grosso	Centro-Oeste	<a href="http://governotransparente.mt.gov.br/">http://governotransparente.mt.gov.br/</a>
Mato Grosso	Centro-Oeste	<a href="http://www.sefaz.mt.gov.br">www.sefaz.mt.gov.br</a>
Mato Grosso	Centro-Oeste	<a href="http://www.seplan.mt.gov.br/">http://www.seplan.mt.gov.br/</a>
Mato Grosso do Sul	Centro-Oeste	<a href="http://www.sad.ms.gov.br/">http://www.sad.ms.gov.br/</a>
Mato Grosso do Sul	Centro-Oeste	<a href="http://www.sefaz.ms.gov.br/">http://www.sefaz.ms.gov.br/</a>
Mato Grosso do Sul	Centro-Oeste	<a href="http://www.sgi.ms.gov.br/">http://www.sgi.ms.gov.br/</a>
Minas Gerais	Sudeste	<a href="http://www.planejamento.mg.gov.br/">http://www.planejamento.mg.gov.br/</a>
Minas Gerais	Sudeste	<a href="http://www.fazenda.mg.gov.br/">http://www.fazenda.mg.gov.br/</a>
Minas Gerais	Sudeste	<a href="http://www.ouvidoriageral.mg.gov.br/">http://www.ouvidoriageral.mg.gov.br/</a>
Pará	Norte	<a href="http://www.sepof.pa.gov.br/">http://www.sepof.pa.gov.br/</a>
Pará	Norte	<a href="http://www.sefa.pa.gov.br/">http://www.sefa.pa.gov.br/</a>
Paraíba	Nordeste	<a href="http://www.seplag.pb.gov.br/">http://www.seplag.pb.gov.br/</a>
Paraíba	Nordeste	<a href="http://www.receita.pb.gov.br/">http://www.receita.pb.gov.br/</a>
Paraíba	Nordeste	<a href="http://www.scdp.pb.gov.br/site/">http://www.scdp.pb.gov.br/site/</a>
Paraíba	Nordeste	<a href="http://www.secadm.pb.gov.br/">http://www.secadm.pb.gov.br/</a>
Paraná	Sul	<a href="http://www.pr.gov.br/sepl/">http://www.pr.gov.br/sepl/</a>
Paraná	Sul	<a href="http://www.fazenda.pr.gov.br/">http://www.fazenda.pr.gov.br/</a>
Pernambuco	Nordeste	<a href="http://www.portaldatransparencia.pe.gov.br/">http://www.portaldatransparencia.pe.gov.br/</a>
Pernambuco	Nordeste	<a href="http://www.seplan.pe.gov.br/">http://www.seplan.pe.gov.br/</a>
Pernambuco	Nordeste	<a href="http://www.sefaz.pe.gov.br/">http://www.sefaz.pe.gov.br/</a>
Piauí	Nordeste	<a href="http://www.seplan.pi.gov.br/">http://www.seplan.pi.gov.br/</a>
Piauí	Nordeste	<a href="http://www.sefaz.pi.gov.br/">http://www.sefaz.pi.gov.br/</a>
Rio de Janeiro	Sudeste	<a href="http://www.planejamento.rj.gov.br/">http://www.planejamento.rj.gov.br/</a>
Rio de Janeiro	Sudeste	<a href="http://www.sefaz.rj.gov.br/">http://www.sefaz.rj.gov.br/</a>

<b>Estado</b>	<b>Região</b>	<b>Sites</b>
Rio Grande do Norte	Nordeste	<a href="http://www.seplan.rn.gov.br/">http://www.seplan.rn.gov.br/</a>
Rio Grande do Norte	Nordeste	<a href="http://www.set.rn.gov.br/">http://www.set.rn.gov.br/</a>
Rio Grande do Norte	Nordeste	<a href="http://www.searh.rn.gov.br/">http://www.searh.rn.gov.br/</a>
Rio Grande do Norte	Nordeste	<a href="http://www.control.rn.gov.br/">http://www.control.rn.gov.br/</a>
Rio Grande do Sul	Sul	<a href="http://www.scp.rs.gov.br/">http://www.scp.rs.gov.br/</a>
Rio Grande do Sul	Sul	<a href="http://www.sefaz.rs.gov.br/">http://www.sefaz.rs.gov.br/</a>
Rondônia	Norte	<a href="http://www.seplan.ro.gov.br/">http://www.seplan.ro.gov.br/</a>
Rondônia	Norte	<a href="http://www.sefin.ro.gov.br/">http://www.sefin.ro.gov.br/</a>
Roraima	Norte	<a href="http://www.seplan.rr.gov.br/">http://www.seplan.rr.gov.br/</a>
Roraima	Norte	<a href="http://www.sefaz.rr.gov.br/">http://www.sefaz.rr.gov.br/</a>
Roraima	Norte	<a href="http://www.servidor.rr.gov.br/">http://www.servidor.rr.gov.br/</a>
Santa Catarina	Sul	<a href="http://www.spg.sc.gov.br/">http://www.spg.sc.gov.br/</a>
Santa Catarina	Sul	<a href="http://www.sef.sc.gov.br/">http://www.sef.sc.gov.br/</a>
Santa Catarina	Sul	<a href="http://www.sea.sc.gov.br/">http://www.sea.sc.gov.br/</a>
Santa Catarina	Sul	<a href="http://www.sctransparente.sc.gov.br/">http://www.sctransparente.sc.gov.br/</a>
São Paulo	Sudeste	<a href="http://www.planejamento.sp.gov.br/">http://www.planejamento.sp.gov.br/</a>
São Paulo	Sudeste	<a href="http://www.fazenda.sp.gov.br/">http://www.fazenda.sp.gov.br/</a>
São Paulo	Sudeste	<a href="http://www.cidadao.sp.gov.br/">http://www.cidadao.sp.gov.br/</a>
Sergipe	Nordeste	<a href="http://www.seplan.se.gov.br/">http://www.seplan.se.gov.br/</a>
Sergipe	Nordeste	<a href="http://www.sefaz.se.gov.br/">http://www.sefaz.se.gov.br/</a>
Sergipe	Nordeste	<a href="http://www.controladoria.se.gov.br/">http://www.controladoria.se.gov.br/</a>
Tocantins	Norte	<a href="http://www.seplan.to.gov.br/">http://www.seplan.to.gov.br/</a>
Tocantins	Norte	<a href="http://www.sefaz.to.gov.br/">http://www.sefaz.to.gov.br/</a>
Tocantins	Norte	<a href="http://www.secad.to.gov.br/">http://www.secad.to.gov.br/</a>

**Apêndice 5 - Portais Pesquisados dos Tribunais de Justiça**

<b>Estado</b>	<b>Região</b>	<b>Portais</b>
Acre	Norte	<a href="http://www.tj.ac.gov.br">www.tj.ac.gov.br</a>
Alagoas	Nordeste	<a href="http://www.tj.al.gov.br">www.tj.al.gov.br</a>
Amapá	Norte	<a href="http://www.tjap.gov.br">www.tjap.gov.br</a>
Amazonas	Norte	<a href="http://www.tj.am.gov.br">www.tj.am.gov.br</a>
Bahia	Nordeste	<a href="http://www.tj.ba.gov.br">www.tj.ba.gov.br</a>
Ceará	Nordeste	<a href="http://www.tj.ce.gov.br">www.tj.ce.gov.br</a>
Distrito Federal	Centro-Oeste	<a href="http://www.tjdf.gov.br">www.tjdf.gov.br</a>
Espírito Santo	Sudeste	<a href="http://www.tj.es.gov.br">www.tj.es.gov.br</a>
Goiás	Centro-Oeste	<a href="http://www.tj.go.gov.br">www.tj.go.gov.br</a>
Maranhão	Nordeste	<a href="http://www.tj.ma.gov.br">www.tj.ma.gov.br</a>
Mato Grosso	Centro-Oeste	<a href="http://www.tj.mt.gov.br">www.tj.mt.gov.br</a>
Mato Grosso do Sul	Centro-Oeste	<a href="http://www.tj.ms.gov.br">www.tj.ms.gov.br</a>
Minas Gerais	Sudeste	<a href="http://www.tjmg.gov.br">www.tjmg.gov.br</a>
Pará	Norte	<a href="http://www.tj.pa.gov.br">www.tj.pa.gov.br</a>
Paraíba	Nordeste	<a href="http://www.tj.pb.gov.br">www.tj.pb.gov.br</a>
Paraná	Sul	<a href="http://www.tj.pr.gov.br">www.tj.pr.gov.br</a>
Pernambuco	Nordeste	<a href="http://www.tjpe.gov.br">www.tjpe.gov.br</a>
Piauí	Nordeste	<a href="http://www.tj.pi.gov.br">www.tj.pi.gov.br</a>
Rio de Janeiro	Sudeste	<a href="http://www.tj.rj.gov.br">www.tj.rj.gov.br</a>
Rio Grande do Norte	Nordeste	<a href="http://www.tjrn.gov.br">www.tjrn.gov.br</a>
Rio Grande do Sul	Sul	<a href="http://www.tj.rs.gov.br">www.tj.rs.gov.br</a>
Rondônia	Norte	<a href="http://www.tj.ro.gov.br">www.tj.ro.gov.br</a>
Roraima	Norte	<a href="http://www.tj.rr.gov.br">www.tj.rr.gov.br</a>
Santa Catarina	Sul	<a href="http://www.tj.sc.gov.br">www.tj.sc.gov.br</a>
São Paulo	Sudeste	<a href="http://www.tj.sp.gov.br">www.tj.sp.gov.br</a>
Sergipe	Nordeste	<a href="http://www.tj.se.gov.br">www.tj.se.gov.br</a>
Tocantins	Norte	<a href="http://www.tj.to.gov.br">www.tj.to.gov.br</a>

**Apêndice 6 - Portais Pesquisados das Assembleias Legislativas**

<b>Estado</b>	<b>Região</b>	<b>Portais</b>
Acre	Norte	<a href="http://www.aleac.ac.gov.br/">http://www.aleac.ac.gov.br/</a>
Alagoas	Nordeste	<a href="http://www.ale.al.gov.br/">http://www.ale.al.gov.br/</a>
Amapá	Norte	<a href="http://www.al.ap.gov.br/">http://www.al.ap.gov.br/</a>
Amazonas	Norte	<a href="http://www.aleam.gov.br/">http://www.aleam.gov.br/</a>
Bahia	Nordeste	<a href="http://www.al.ba.gov.br/">http://www.al.ba.gov.br/</a>
Ceará	Nordeste	<a href="http://www.al.ce.gov.br/">http://www.al.ce.gov.br/</a>
Distrito Federal	Centro-Oeste	<a href="http://www.cl.df.gov.br/portal">http://www.cl.df.gov.br/portal</a>
Espírito Santo	Sudeste	<a href="http://www.al.es.gov.br/">http://www.al.es.gov.br/</a>
Goiás	Centro-Oeste	<a href="http://www.assembleia.go.gov.br/">http://www.assembleia.go.gov.br/</a>
Maranhão	Nordeste	<a href="http://www.al.ma.gov.br/">http://www.al.ma.gov.br/</a>
Mato Grosso	Centro-Oeste	<a href="http://www.al.mt.gov.br/">http://www.al.mt.gov.br/</a>
Mato Grosso do Sul	Centro-Oeste	<a href="http://www.al.ms.gov.br/">http://www.al.ms.gov.br/</a>
Minas Gerais	Sudeste	<a href="http://www.almg.gov.br/">http://www.almg.gov.br/</a>
Pará	Norte	<a href="http://www.alepa.pa.gov.br/">http://www.alepa.pa.gov.br/</a>
Paraíba	Nordeste	<a href="http://www.al.pb.gov.br/">http://www.al.pb.gov.br/</a>
Paraná	Sul	<a href="http://www.alep.pr.gov.br/">http://www.alep.pr.gov.br/</a>
Pernambuco	Nordeste	<a href="http://www.alepe.pe.gov.br/">http://www.alepe.pe.gov.br/</a>
Piauí	Nordeste	<a href="http://www.alepi.pi.gov.br/">http://www.alepi.pi.gov.br/</a>
Rio de Janeiro	Sudeste	<a href="http://www.alerj.rj.gov.br/">http://www.alerj.rj.gov.br/</a>
Rio Grande do Norte	Nordeste	<a href="http://www.al.rn.gov.br/">http://www.al.rn.gov.br/</a>
Rio Grande do Sul	Sul	<a href="http://www.al.rs.gov.br/">http://www.al.rs.gov.br/</a>
Rondônia	Norte	<a href="http://www.ale.ro.gov.br/">http://www.ale.ro.gov.br/</a>
Roraima	Norte	<a href="http://www.al.rr.gov.br/">http://www.al.rr.gov.br/</a>
Santa Catarina	Sul	<a href="http://www.ale.sc.gov.br/">http://www.ale.sc.gov.br/</a>
São Paulo	Sudeste	<a href="http://www.al.sp.gov.br/">http://www.al.sp.gov.br/</a>
Sergipe	Nordeste	<a href="http://www.al.se.gov.br/">http://www.al.se.gov.br/</a>
Tocantins	Norte	<a href="http://www.al.to.gov.br/">http://www.al.to.gov.br/</a>

**Apêndice 7 - Portais Pesquisados dos Ministérios Públicos**

<b>Estado</b>	<b>Região</b>	<b>Portais</b>
Acre	Norte	<a href="http://www.mp.ac.gov.br/">http://www.mp.ac.gov.br/</a>
Alagoas	Nordeste	<a href="http://www.mp.al.gov.br/">http://www.mp.al.gov.br/</a>
Amapá	Norte	<a href="http://www.mp.ap.gov.br/">http://www.mp.ap.gov.br/</a>
Amazonas	Norte	<a href="http://www.mp.am.gov.br/">http://www.mp.am.gov.br/</a>
Bahia	Nordeste	<a href="http://www.mp.ba.gov.br/">http://www.mp.ba.gov.br/</a>
Ceará	Nordeste	<a href="http://www.pgj.ce.gov.br/">http://www.pgj.ce.gov.br/</a>
Distrito Federal	Centro-Oeste	<a href="http://www.mpdf.gov.br/">http://www.mpdf.gov.br/</a>
Espírito Santo	Sudeste	<a href="http://www.mpes.gov.br">http://www.mpes.gov.br</a>
Goiás	Centro-Oeste	<a href="http://www.mp.go.gov.br/">http://www.mp.go.gov.br/</a>
Maranhão	Nordeste	<a href="http://www.mp.ma.gov.br/">http://www.mp.ma.gov.br/</a>
Mato Grosso	Centro-Oeste	<a href="http://www.mp.mt.gov.br/">http://www.mp.mt.gov.br/</a>
Mato Grosso do Sul	Centro-Oeste	<a href="http://www.mp.ms.gov.br/">http://www.mp.ms.gov.br/</a>
Minas Gerais	Sudeste	<a href="http://www.mp.mg.gov.br">http://www.mp.mg.gov.br</a>
Pará	Norte	<a href="http://www.mp.pa.gov.br/">http://www.mp.pa.gov.br/</a>
Paraíba	Nordeste	<a href="http://www.pgj.pb.gov.br/">http://www.pgj.pb.gov.br/</a>
Paraná	Sul	<a href="http://www.mp.pr.gov.br/">http://www.mp.pr.gov.br/</a>
Pernambuco	Nordeste	<a href="http://www.mp.pe.gov.br/">http://www.mp.pe.gov.br/</a>
Piauí	Nordeste	<a href="http://mp.pi.gov.br/">http://mp.pi.gov.br/</a>
Rio de Janeiro	Sudeste	<a href="http://www.mp.rj.gov.br/">http://www.mp.rj.gov.br/</a>
Rio Grande do Norte	Nordeste	<a href="http://www.mp.rn.gov.br/">http://www.mp.rn.gov.br/</a>
Rio Grande do Sul	Sul	<a href="http://www.mp.rs.gov.br/">http://www.mp.rs.gov.br/</a>
Rondônia	Norte	<a href="http://www.mp.ro.gov.br/">http://www.mp.ro.gov.br/</a>
Roraima	Norte	<a href="http://www.mp.rr.gov.br/">http://www.mp.rr.gov.br/</a>
Santa Catarina	Sul	<a href="http://www.mp.sc.gov.br/">http://www.mp.sc.gov.br/</a>
São Paulo	Sudeste	<a href="http://www.mp.sp.gov.br/">http://www.mp.sp.gov.br/</a>
Sergipe	Nordeste	<a href="http://www.mp.se.gov.br/">http://www.mp.se.gov.br/</a>
Tocantins	Norte	<a href="http://www.mp.to.gov.br/">http://www.mp.to.gov.br/</a>

**Apêndice 8 - Portais Pesquisados dos Tribunais de Contas**

<b>Estado</b>	<b>Região</b>	<b>Portais</b>
Acre	Norte	<a href="http://www.tce.ac.gov.br/">http://www.tce.ac.gov.br/</a>
Alagoas	Nordeste	<a href="http://tc.al.gov.br/">http://tc.al.gov.br/</a>
Amapá	Norte	<a href="http://www.tce.ap.gov.br/">http://www.tce.ap.gov.br/</a>
Amazonas	Norte	<a href="http://www.tce.am.gov.br/">http://www.tce.am.gov.br/</a>
Bahia	Nordeste	<a href="http://www.tce.ba.gov.br/">http://www.tce.ba.gov.br/</a>
Ceará	Nordeste	<a href="http://www.tce.ce.gov.br/">http://www.tce.ce.gov.br/</a>
Distrito Federal	Centro-Oeste	<a href="http://www.tc.df.gov.br/">http://www.tc.df.gov.br/</a>
Espírito Santo	Sudeste	<a href="http://www.tce.es.gov.br/">http://www.tce.es.gov.br/</a>
Goiás	Centro-Oeste	<a href="http://www.tce.go.gov.br/">http://www.tce.go.gov.br/</a>
Maranhão	Nordeste	<a href="http://www.tce.ma.gov.br/">http://www.tce.ma.gov.br/</a>
Mato Grosso	Centro-Oeste	<a href="http://www.tce.mt.gov.br/">http://www.tce.mt.gov.br/</a>
Mato Grosso do Sul	Centro-Oeste	<a href="http://www.tce.ms.gov.br/">http://www.tce.ms.gov.br/</a>
Minas Gerais	Sudeste	<a href="http://www.tce.mg.gov.br/">http://www.tce.mg.gov.br/</a>
Pará	Norte	<a href="http://www.tce.pa.gov.br/">http://www.tce.pa.gov.br/</a>
Paraíba	Nordeste	<a href="http://www.tce.pb.gov.br/">http://www.tce.pb.gov.br/</a>
Paraná	Sul	<a href="http://www.tce.pr.gov.br/">http://www.tce.pr.gov.br/</a>
Pernambuco	Nordeste	<a href="http://www.tce.pe.gov.br/">http://www.tce.pe.gov.br/</a>
Piauí	Nordeste	<a href="http://www.tce.pi.gov.br/">http://www.tce.pi.gov.br/</a>
Rio de Janeiro	Sudeste	<a href="http://www.tce.rj.gov.br/">http://www.tce.rj.gov.br/</a>
Rio Grande do Norte	Nordeste	<a href="http://www.tce.rn.gov.br/">http://www.tce.rn.gov.br/</a>
Rio Grande do Sul	Sul	<a href="http://www.tce.rs.gov.br/">http://www.tce.rs.gov.br/</a>
Rondônia	Norte	<a href="http://www.tce.ac.gov.br/">http://www.tce.ac.gov.br/</a>
Roraima	Norte	<a href="http://www.tce.rr.gov.br/">http://www.tce.rr.gov.br/</a>
Santa Catarina	Sul	<a href="http://www.tce.sc.gov.br/">http://www.tce.sc.gov.br/</a>
São Paulo	Sudeste	<a href="http://www.tce.sp.gov.br/">http://www.tce.sp.gov.br/</a>
Sergipe	Nordeste	<a href="http://www.tce.se.gov.br/">http://www.tce.se.gov.br/</a>
Tocantins	Norte	<a href="http://www.tce.to.gov.br/">http://www.tce.to.gov.br/</a>

## **ANEXOS**

Anexo A - Modelo da versão simplificada do Relatório de Gestão Fiscal - STN

Anexo B - Modelo da versão simplificada do Relatório Resumido de Execução Fiscal - STN

## Anexo A - Modelo da versão simplificada do Relatório de Gestão Fiscal - STN

146 ANEXO DE RISCOS FISCAIS E RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL – MANUAL DE ELABORAÇÃO

### 3.7.1 Instruções de Preenchimento

**Tabela 8 – Demonstrativo dos Limites**

<IDENTIFICAÇÃO DA ESFERA DE GOVERNO> – <IDENTIFICAÇÃO DO PODER>  
<IDENTIFICAÇÃO DO ÓRGÃO, QUANDO O DEMONSTRATIVO FOR ESPECÍFICO DE UM ÓRGÃO>  
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL  
DEMONSTRATIVO DOS LIMITES  
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
<PERÍODO DE REFERÊNCIA>

LRF, art. 48 – Anexo VII		R\$ 1,00
<b>DESPESA COM PESSOAL</b>	<b>VALOR</b>	<b>% SOBRE A RCL</b>
Total da Despesa com Pessoal para fins de apuração do Limite – TDP		
Limite Máximo (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) – <%>		
Limite Prudencial (parágrafo único, art. 22 da LRF) – <%>		
<b>DÍVIDA CONSOLIDADA</b>	<b>VALOR</b>	<b>% SOBRE A RCL</b>
Dívida Consolidada Líquida		
Limite Definido por Resolução do Senado Federal		
<b>GARANTIAS DE VALORES</b>	<b>VALOR</b>	<b>% SOBRE A RCL</b>
Total das Garantias de Valores		
Limite Definido por Resolução do Senado Federal		
<b>OPERAÇÕES DE CRÉDITO</b>	<b>VALOR</b>	<b>% SOBRE A RCL</b>
Operações de Crédito Externas e Internas		
Operações de Crédito por Antecipação da Receita		
Limite definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito Externas e Internas		
Limite definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito por Antecipação da Receita		
<b>RESTOS A PAGAR</b>	<b>INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS</b>	<b>SUFICIÊNCIA/INSUFICIÊNCIA ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS</b>
Valor Apurado nos demonstrativos respectivos		

FONTE:



## Anexo B - Modelo da versão simplificada do Relatório Resumido de Execução Fiscal - STN

ANEXO XVIII – DEMONSTRATIVO SIMPLIFICADO DO RREO

357

### 3.18.1 Instruções de Preenchimento

Tabela 27 – Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

<ESFERA DE GOVERNO> DEMONSTRATIVO SIMPLIFICADO DO RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL <PERÍODO DE REFERÊNCIA>				
LRF, Art. 48 – Anexo XVIII				R\$ 1,00
<b>BALANÇO ORÇAMENTÁRIO – RECEITAS</b>				
Previsão Inicial da Receita	No Bimestre		Até o Bimestre	
Previsão Atualizada da Receita				
Receitas Realizadas				
Déficit Orçamentário				
Saldo de Exercícios Anteriores				
<b>BALANÇO ORÇAMENTÁRIO – DESPESAS</b>				
Dotação Inicial	No Bimestre		Até o Bimestre	
Créditos Adicionais				
Dotação Atualizada				
Despesa Empenhada				
Despesa Liquidada				
Supérfluo Orçamentário				
<b>DESPESAS POR FUNÇÃO/SUBFUNÇÃO</b>				
Despesa Empenhada	No Bimestre		Até o Bimestre	
Despesa Liquidada				
<b>RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL</b>				
Receita Corrente Líquida			Até o Bimestre	
<b>RECEITAS/DESPESAS DOS REGIMES DE PREVIDÊNCIA</b>				
Regime Geral de Previdência Social	No Bimestre		Até o Bimestre	
Receitas Previdenciárias (I)				
Despesa Previdenciária (II)				
Resultado Previdenciário (III) = (I – II)				
Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos				
Receitas Previdenciárias (IV)				
Despesa Previdenciária (V)				
Resultado Previdenciário (VI) = (IV – V)				
<b>RESULTADOS NOMINAL E PRIMÁRIO</b>				
	Meta Fixada no AMF da LDO (a)	Resultado Apurado Até o Bimestre (b)	% em Relação à Meta (b/a)	
Resultado Nominal				
Resultado Primário				
<b>MOVIMENTAÇÃO DOS RESTOS A PAGAR</b>				
	Inscrição	Cancelamento Até o Bimestre	Pagamento Até o Bimestre	Saldo a Pagar
<b>FOR PODER E MINISTÉRIO PÚBLICO</b>				
<b>RESTOS A PAGAR PROCESSADOS</b>				
Poder Executivo				
Poder Legislativo				
Poder Judiciário				
Ministério Público				
<b>RESTOS A PAGAR NÃO-PROCESSADOS</b>				
Poder Executivo				
Poder Legislativo				
Poder Judiciário				
Ministério Público				
<b>TOTAL</b>				
<b>DESPESAS COM MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO – MDE</b>				
	Valor Apurado Até o Bimestre	Limites Constitucionais Anuais		
		% Mínimo a Aplicar no Exercício	% Aplicado Até o Bimestre	
Mínimo Anual de <18% / 25%> das Receitas de Impostos na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE		<18% / 25%>		
Mínimo Anual de 60% das Despesas com MDE no Ensino Fundamental		60%		
Mínimo Anual de 60% do FUNDEF na Remuneração dos Professores do Ensino Fundamental		60%		
<b>RECEITAS DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO E DESPESAS DE CAPITAL</b>				
	Valor Apurado Até o Bimestre		Saldo a Realizar	
Receitas de Operações de Crédito				
Despesa de Capital Líquida				
<b>PROJEÇÃO ATUARIAL DOS REGIMES DE PREVIDÊNCIA</b>				
	Exercício	1º Exercício	2º Exercício	3º Exercício
Regime Geral de Previdência Social				
Receitas Previdenciárias (I)				
Despesa Previdenciária (II)				
Resultado Previdenciário (I – II)				
Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos				
Receitas Previdenciárias (IV)				
Despesa Previdenciária (V)				
Resultado Previdenciário (IV – V)				
<b>RECEITA DA ALIENAÇÃO DE ATIVOS E APLICAÇÃO DOS RECURSOS</b>				
	Valor Apurado Até o Bimestre		Saldo a Realizar	
Receita de Capital Resultante da Alienação de Ativos				
Aplicação dos Recursos da Alienação de Ativos				
<b>DESPESAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE</b>				
	Valor Apurado Até o Bimestre	Limites Constitucionais Anuais		
		% Mínimo a Aplicar no Exercício	% Aplicado Até o Bimestre	
Despesa Própria com Ações e Serviços Públicos de Saúde				
<b>DESPESAS DE CARATER CONTINUADO DERIVADAS DE PPP CONTRATADAS</b>				
	VALOR APURADO NO EXERCÍCIO CORRENTE			
Total das Despesas/RCL (%)				
FONTE:				