

# MODELOS DE INVESTIGAÇÃO DOS NÍVEIS DE TRANSPARÊNCIA FISCAL ELETRÔNICA DOS PODERES E ÓRGÃOS GOVERNAMENTAIS

**Jorge José Barros de Santana Junior**  
FACULDADE SANTA CATARINA

**Jeronymo José Libonati**  
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO

**Marco Tullio de Castro Vasconcelos**  
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO

## RESUMO

Este trabalho se propõe a contribuir com a formulação de mecanismos de pesquisa e análise dos novos padrões de responsabilidade na gestão das contas públicas impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (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 formulação de um modelo geral de investigação, baseado nas quatro perspectivas em que foi elaborada a LRF e com foco específico no cidadão (Planejamento, Transparência, Responsabilização e Controle Social). Posteriormente, são propostos a aplicação de cinco modelos de investigação que poderão ser usados para o levantamento dos níveis de transparência fiscal eletrônica apresentados nos *sites* dos Poderes/Órgãos das três esferas de governo (federal, estadual e municipal). Esse levantamento permitirá evidenciar ao cidadão e à sociedade o grau de aderência do Poder/Órgão à integralidade das exigências legais de transparência fiscal eletrônica.

## 1. Introdução

Tendo em vista 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 Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, de uma investigação mais ampla quanto ao cumprimento dos níveis de transparência fiscal eletrônica exigidos aos titulares dos Poderes e Órgãos referidos no art. 20 da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF).

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 o ponto de partida da LRF é o planejamento (2001, p. 13).

A Lei de Responsabilidade Fiscal de acordo com Pelicoli (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”.

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 Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC (2004, p. 09).

Os instrumentos de transparência da gestão fiscal, elencados no 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.

Este artigo tem como objetivo a proposição de modelos de investigação dos níveis de transparência fiscal eletrônica apresentados nos *sites* de cada Poder e Órgão mencionado no art. 20 da LRF (Poder Executivo, Poder Legislativo, Poder Judiciário, Ministério Público e Tribunal de Contas).

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 despender 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 propõe modelos de investigação dos 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.

## **2. Referencial Teórico**

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.

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”.

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, proporciona: 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.

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.

Analisando-se os instrumentos de transparência fiscal mencionados no art. 48 da LRF, observa-se um destaque para os mecanismos de planejamento orçamentário. 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 do modelo de investigação proposto, como um dos instrumentos de transparência da gestão fiscal.

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, dispondo sobre as alterações na legislação tributária e estabelecendo a política de aplicação das agências oficiais de fomento.

Silva (2004, p. 39) aborda a Lei de Diretrizes Orçamentárias como um instrumento de planejamento operacional. 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.

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”.

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. 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 tem se verificado que cada Poder/Órgão governamental, divulga como prestação de contas somente aquilo que julga ser necessário para análise do cidadão.

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.

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.

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.

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 e

condições estabelecidos pela LRF, com o intuito de cobrar de todos que são dependentes dos recursos governamentais o esforço necessário para o equilíbrio das contas públicas.

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

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.

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. Porém, tal participação só será válida se houver a devida divulgação das datas das audiências e o incentivo à participação do cidadão e da sociedade organizada.

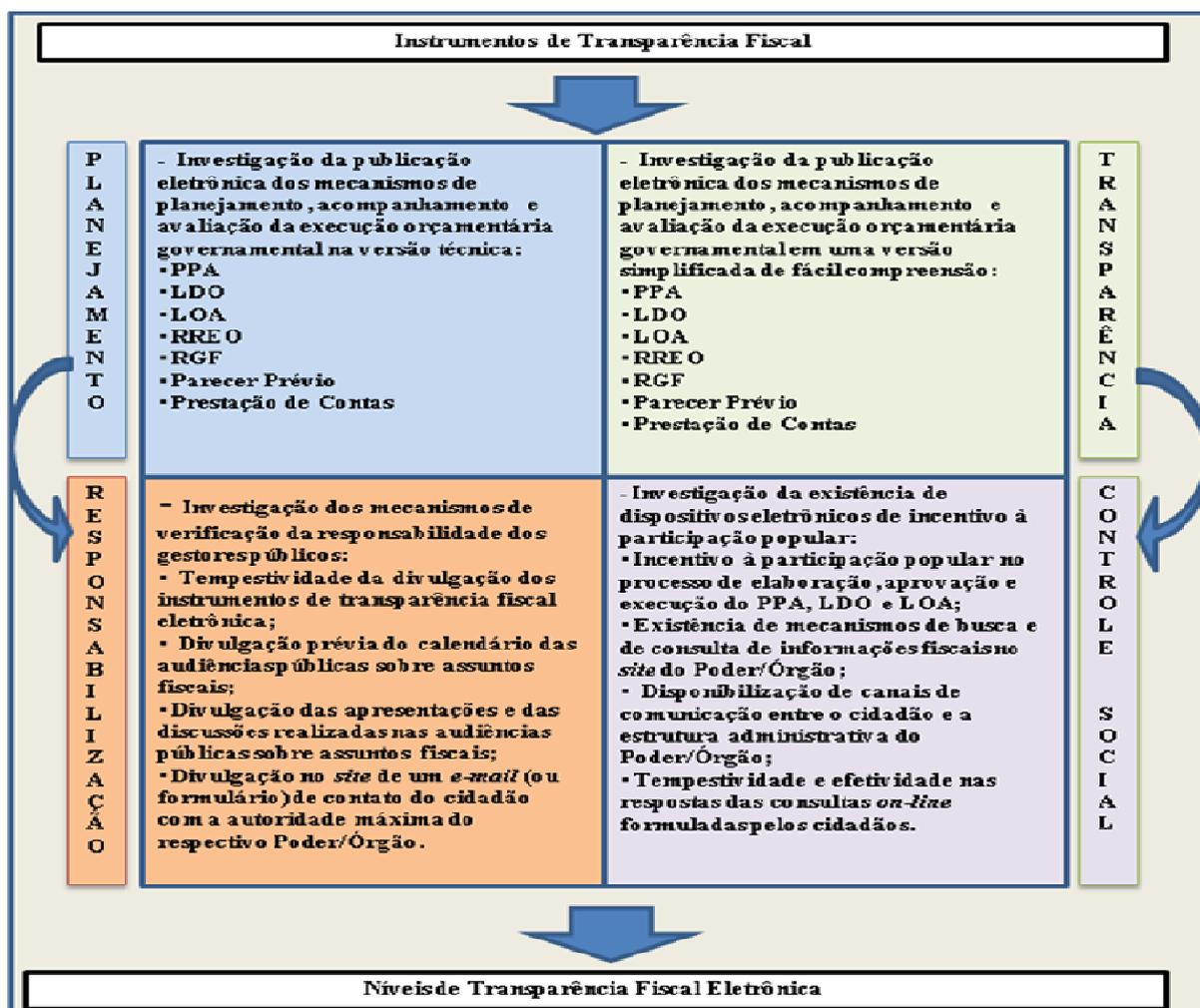
A divulgação da apresentação dos relatórios, demonstrativos e gráficos gerados em cada audiência pública e a possibilidade da participação do cidadão, seja de forma individual, ou através da sociedade civil organizada, seja ratificando as conclusões dos gestores públicos, ou até mesmo contestando os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

### **3. Modelos de Investigação**

Para a verificação do grau de aderência dos sites dos Poderes/Órgãos governamentais à obrigatoriedade legal da publicação das versões técnicas e simplificadas dos instrumentos de transparência fiscal em meio eletrônico (*internet*), devem ser 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 governamentais, 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.

A construção dos cinco modelos de investigação propostos neste estudo tomou como referência o seguinte modelo geral, criado com base no referencial teórico e nas exigências contidas no art. 48 da LRF, conforme ilustração abaixo:



**Figura 1 – Modelo Geral de Investigação dos Níveis de Transparência Fiscal**

Os modelos de investigação, a seguir apresentados, devem partir de uma série de questionamentos a serem respondidos pelo pesquisador, dentro das quatro perspectivas em que se alicerçam a gestão fiscal responsável com foco específico no cidadão (Planejamento, Transparência, Responsabilização e Controle Social), através de observações diretas e objetivas, de forma sistematizada e com o registro das evidências encontradas.

### 3.1 Modelo de Investigação para o Poder Executivo

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	PPA	1

	Plurianual via <i>internet</i> ?		
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 trimestrais para avaliação das metas fiscais?	Audiência Pública	1
16	O Poder Executivo está divulgando via <i>internet</i> as apresentações das audiências públicas trimestrais 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 Presidente/Governador/Prefeito?	IPP	1
21	O Poder Executivo respondeu tempestivamente as 2 consultas <i>on-line</i> realizadas?	IPP	2
22	O Poder Executivo respondeu efetivamente as questões formuladas nas consultas <i>on-line</i> realizadas?	IPP	1
TOTAL:			53

### **Quadro 1 - Modelo de investigação dos níveis de transparência fiscal eletrônica dos Poderes Executivos**

O modelo de investigação proposto para a análise da transparência da gestão fiscal dos Poderes Executivos 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.

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* devem ser realizadas somente para os Poderes/Órgãos que disponibilizem em seus *sites* um canal de comunicação (*e-mail* ou formulário) voltado para o cidadão.

A primeira consulta *on-line* pode ser realizada através do envio de um *e-mail* (ou formulário) por um cidadão, colaborador da pesquisa, que procure formular uma pergunta de caráter simples, que possa ser respondida pelos serviços de atendimento dos Poderes/Órgãos (como, por exemplo, as Ouvidorias), sem a necessidade de consulta a outros setores.

No caso específico da segunda consulta *on-line*, será enviado pelo pesquisador um *e-mail* (ou formulário) contendo duas questões comuns a todos os Poderes/Órgãos analisados, relacionadas ao Relatório de Gestão Fiscal, a qual só será remetida se o Poder/Órgão tiver disponibilizado o seu RGF em seu *site*. Essas duas questões especializadas e de caráter geral, que poderá ser respondida com a participação de outros setores do Poder/Órgão, permitirá testar a integração e o fluxo de informação na administração pública analisada.

Como sugestão, as duas questões a serem formuladas na segunda consulta *on-line* poderão abordar dúvidas 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”).

Para verificação e pontuação da tempestividade das respostas dos Poderes/Órgãos que respondam as consultas *on-line*, fica 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, devem ter suas respostas avaliadas e pontuadas quando do efetivo atendimento às questões demandadas.

As consultas *on-line* realizadas objetivam 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, contribuindo, assim, com o incentivo à participação popular.

Os mecanismos eletrônicos de incentivo à participação popular propostos nos modelos, fizeram parte de uma ampla pesquisa nos *sites* dos Poderes/Órgãos governamentais no ano de 2007/2008. O importante é que os modelos de investigação selecionem as tecnologias de informação e comunicação vigentes e que melhor permitam ao cidadão um maior contato com o Poder/Órgão, através de um canal para fazer as suas reclamações, tirar dúvidas, realizar proposições, consultar processos e acompanhar a execução orçamentária governamental.

### 3.2 Modelo de Investigação para o Poder Judiciário

Nº	Questão de Investigação	Instrumento	Pt
01	O Poder Judiciário está divulgando a sua Prestação de Contas via <i>internet</i> ?	PC	1
02	O Poder Judiciário 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 Poder Judiciário está divulgando a sua Prestação de Contas na versão simplificada via <i>internet</i> ?	PC	1
05	O Poder Judiciário 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 Poder Judiciário 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 Poder Judiciário divulga um <i>e-mail</i> ou formulário de contato	IPP	1

	institucional?		
09	O <i>site</i> do Poder Judiciário divulga o <i>e-mail</i> ou formulário de contato com o seu Presidente?	IPP	1
10	O <i>site</i> do Poder Judiciário permite a verificação da tramitação de Processo?	IPP	1
11	O <i>site</i> do Poder Judiciário apresenta a ferramenta de “Acompanhamento da tramitação de Processo por <i>e-mail</i> ” para ser utilizada por qualquer cidadão?	IPP	1
12	O <i>site</i> do Poder Judiciário apresenta a ferramenta de Transmissão <i>on-line</i> da Sessão?	IPP	1
13	O Poder Judiciário respondeu tempestivamente as 2 consultas <i>on-line</i> realizadas?	IPP	2
14	O Poder Judiciário respondeu efetivamente as 3 questões formuladas nas 2 consultas <i>on-line</i> ?	IPP	3
TOTAL:			21

### Quadro 2 - Modelo de investigação dos níveis de transparência fiscal eletrônica dos Poderes Judiciários

Este modelo investiga a responsabilidade de elaboração e divulgação eletrônica, pelos Poderes Judiciários, de dois 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 pode ser analisada pela presença mínima dos cinco 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. Ressalte-se, porém, que o conceito de prestação de contas é muito mais abrangente.

Icerman e Sinason (1996) alertam que apesar do aceite popular e da importância da *accountability* governamental, ainda permanece uma discrepância entre o que os governos estão dispostos (capazes) de prover em termos de informação e o que de informação o público espera. A importância do conceito de *accountability* relacionado aos recursos governamentais se deve ao desejo da sociedade em saber se os recursos públicos são administrados adequadamente e utilizados segundo as leis e regulamentos oficiais e se os programas de governo estão alcançando seus objetivos e resultados previstos, de forma eficiente, econômica e efetiva (GAO, 2005, p. 31).

### 3.3 Modelo de Investigação para o Poder Legislativo

Nº	Questão de Investigação	Instrumento	Pt
01	O Poder Legislativo está divulgando a sua Prestação de Contas via <i>internet</i> ?	PC	1
02	O Poder Legislativo 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 Poder Legislativo está divulgando a sua Prestação de Contas na versão simplificada via <i>internet</i> ?	PC	1
05	O Poder Legislativo 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 Poder Legislativo 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> do Poder Legislativo apresenta a ferramenta de “MAPA” para facilitar a busca de informações por parte do cidadão?	IPP	1
09	O <i>site</i> do Poder Legislativo divulga um <i>e-mail</i> ou formulário de contato institucional?	IPP	1
10	O <i>site</i> do Poder Legislativo divulga o <i>e-mail</i> ou formulário de contato com o Presidente da Mesa Diretora?	IPP	1
11	O <i>site</i> do Poder Legislativo permite a verificação da tramitação de Projeto de Lei?	IPP	1
12	O <i>site</i> do Poder Legislativo apresenta a ferramenta de “Acompanhamento da tramitação de Projeto de Lei por <i>e-mail</i> ” para ser utilizada por qualquer cidadão?	IPP	1
13	O <i>site</i> do Poder Legislativo apresenta a ferramenta de Transmissão <i>on-line</i> da Sessão?	IPP	1
14	O Poder Legislativo respondeu tempestivamente as 2 consultas <i>on-line</i> realizadas?	IPP	2
15	O Poder Legislativo respondeu efetivamente as 3 questões formuladas nas 2 consultas <i>on-line</i> realizadas?	IPP	3
TOTAL:			24

### Quadro 3 - Modelo de investigação dos níveis de transparência fiscal eletrônica dos Poderes Legislativos

A diferença deste modelo de investigação em relação ao modelo de investigação dos Poderes Executivos é o fato dos Poderes Legislativos serem responsáveis pela elaboração de um número menor de instrumentos de transparência da gestão fiscal (Prestações de Contas e Relatórios de Gestão Fiscal). Porém, os mesmos 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.

Diante dos endereços eletrônicos (*sites*) oficiais de cada Poder/Órgão governamentais, os chamados sites principais (ou portais), a pesquisa deve realizar a busca das informações nesse primeiro nível e, no caso dos Poderes Executivos, também, nos sites secundários referentes aos Ministérios/Secretarias, 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 e outros endereços eletrônicos relacionados à transparência das contas públicas.

#### 3.4 Modelo de Investigação para o Tribunal de Contas

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 <i>e-mail</i> ” 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?	IPP	2
17	O Tribunal de Contas respondeu efetivamente as 3 questões formuladas nas 2 consultas <i>on-line</i> ?	IPP	3
TOTAL:			27

#### Quadro 4 - Modelo de investigação dos níveis de transparência fiscal eletrônica dos Tribunais de Contas

Este modelo investiga a responsabilidade de elaboração e divulgação eletrônica, pelos Tribunais de Contas, 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), entendido neste modelo como um relatório adicional de Prestação de Contas, de exigência constitucional a todos os Tribunais de Contas.

### 3.5 Modelo de Investigação para o Ministério Público

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	IPP	1

	seu Presidente?		
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 <i>e-mail</i> ” para ser utilizada por qualquer cidadão?	IPP	1
12	O Ministério Público respondeu tempestivamente as 2 consultas <i>on-line</i> realizadas?	IPP	2
13	O Ministério Público respondeu efetivamente as 3 questões formuladas nas 2 consultas <i>on-line</i> ?	IPP	3
TOTAL:			20

**Quadro 5 - Modelo de investigação dos níveis de transparência fiscal eletrônica dos Ministérios Públicos**

Este modelo investiga a responsabilidade de elaboração e de divulgação eletrônica, pelos Ministérios Públicos, de dois 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, mas 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.

#### 4. Conclusão

Com base na pontuação levantada pelos modelos de investigação, podem ser estabelecidos 6 rankings, em ordem decrescente, para os 5 tipos de Poder/Órgão governamental analisados pela pesquisa e mais um para a posição consolidada dos entes governamentais (União, Estados/Distrito Federal e Municípios). Além dessa possibilidade de análise comparativa entre os Podres/Órgãos congêneres, mediante a utilização da estatística descritiva, pode-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*.

Faz-se necessário enfatizar que a utilização dos modelos de investigação propostos neste artigo, possibilitará ao cidadão, contribuinte e maior interessado na promoção do bem-estar social da sua comunidade, cobrar dos gestores públicos o acesso às informações fiscais da sua comunidade, 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.

#### 5. Referências

BANDEIRA, Aline A. Informação e exercício da *accountability*. In: VI CINFORM. Anais. Bahia, 2005.

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 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. 7. ed. Brasília, 2007. 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, 2007. Disponível em: <[www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)>. Acesso em: 26/02/2008.

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.

- 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.
- FIGUEIREDO, Carlos Maurício et al. Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.
- Fundo Monetário Internacional – FMI. Código de boas práticas para a transparência fiscal. 2001. Disponível em: <[www.imf.org](http://www.imf.org)>. Acesso em: 11/02/2008.
- GIACOMONI, James. Orçamento Público. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael V. Van. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.
- 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.
- 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.
- Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC. Código das melhores práticas de governança corporativa. São Paulo: 2004. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/>>. Acesso em: 17/01/2007.
- ICERMAN, Rhoda C.; SINASON, David H. Government accountability to the public: the 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.
- 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.
- 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.
- KHAIR, Amir Antônio. Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras. São Paulo: BNDES, 2001.
- KONDO, Seiichi. Promovendo o diálogo para fortalecer a boa governança. In: OCDE. Public Sector Transparency and Accountability: Making it Happen. FÓRUM INTERNACIONAL SOBRE RESPONSABILIDADE E TRANSPARÊNCIA NO SETOR PÚBLICO. Brasília, 2001. Disponível em: <<http://www.oecd.org>>. Acesso em: 15/03/2008.
- LIBONATI, Jeronymo; SOUTO MAIOR, Verônica Cunha de. O processo de comunicação na contabilidade. Anais. XV CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, Fortaleza, v. IV, 1996.
- MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4.320 comentada. 30. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

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

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

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

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

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

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.

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.

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.

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.