

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DE
RIBEIRÃO PRETO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

ALYNE ANTEVELI OSAJIMA

Folga orçamentária na Secretaria da Fazenda

Orientador: Prof. Dr. André Carlos Busanelli de Aquino

Ribeirão Preto

2011

Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. João Grandino Rodas

Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto

Prof. Dr. Sigismundo Bialoskorki Neto

Chefe do Departamento de Contabilidade

Profa. Dra. Adriana Maria Procópio de Araújo

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Osajima, Alyne Anteveli

Folga orçamentária na Secretaria da Fazenda. Ribeirão Preto, 2011.

64 p. : il. ; 30 cm

Dissertação de Mestrado, apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto/USP.

Orientador: Aquino, André Carlos Busanelli de

1. Folga orçamentária. 2. Setor público. 3. Modelo de Mensuração de Desempenho. 4. Motivação do Serviço Público.

ALYNE ANTEVELI OSAJIMA

Folga orçamentária na Secretaria da Fazenda

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, para obtenção do título de Mestre em Ciências.

**Orientador: Prof. Dr. André Carlos
Busanelli de Aquino**

Ribeirão Preto

2011

Nome: OSAJIMA, Alyne Anteveli

Título: Folga orçamentária na Secretaria da Fazenda

Dissertação apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Mestre em Ciências.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

À Deus, por iluminar meu caminho.

Aos meus pais que, com muito esforço, possibilitaram o privilégio de chegar até aqui ... e ir além.

Às minhas queridas irmãs e cunhados, por todo carinho e apoio.

Ao Marcelo, pelo apoio incondicional em todos os momentos.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Professor Doutor André Carlos Busanelli de Aquino, por acreditar que seria possível realizar esse mestrado, por todos os ensinamentos e ter contribuído com presteza para sua conclusão.

Aos amigos de trabalho, em especial ao Fábio e Marisa, pela compreensão e colaboração.

A minha irmã Josy, pela pessoa e professora exemplar que é, incentivadora da carreira de docência, e por todos os ensinamentos.

A minha amiga, Ana Carolina, pelo companheirismo durante e depois o período de aulas e no desenvolvimento dessa dissertação.

Aos meus amigos, em especial ao Thiago e Sueli, com os quais pude contar.

Aos meus amores, Marcelo e Livia, pela paciência de ler e discutir este trabalho.

Aos meus pais, que mesmo longe, sempre estiveram ao meu lado.

RESUMO

OSAJIMA, A. A. **Folga orçamentária na Secretaria da Fazenda.** 2011. 64 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2011.

Organizações públicas vêm adotando modelos de mensuração de desempenho (MMD), a exemplo da iniciativa privada, buscando gerar incentivos à eficiência de equipes de servidores. Este trabalho analisou o MMD da Secretaria da Fazenda de um dos Estados do Brasil e identificou que, a partir das metas pactuadas pela equipe diretiva da secretaria, a organização opera em um regime de folga orçamentária, em um ambiente organizacional de menor tensão em relação ao atingimento das metas e consequente gratificação. Através de séries históricas (Jan./07 a Jun./09) do desempenho individual mensal de 950 servidores públicos que atuam como fiscais, foram comparados o nível de atingimento das metas tributárias e administrativas. Adicionalmente, tais evidências foram trianguladas com observações participativas e análises documentais. Apesar da folga orçamentária detectada na utilização de metas com alta probabilidade de atingimento, o desempenho nas tarefas administrativas duplicou no último ano analisado, evidência de que o nível de esforço individual cresceu apesar do incentivo pecuniário ser garantido em um nível menor de esforço. Assim, como em outras pesquisas em organizações públicas, discute-se a existência de uma motivação intrínseca no servidor.

Palavras-Chave: Folga orçamentária. Setor público. Modelo de Mensuração de Desempenho. Motivação do Serviço Público.

ABSTRACT

OSAJIMA, A. A. **Budgetary slack in the Department of Taxation.** 2011. 64 p. Dissertation (Master) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2011.

Public organizations have been adopting performance measurement models (MMD), taking as example the private initiative, seeking to create incentives to the efficiency of servants teams. This assignment analyzed the MMD of the Department of Taxation of a Brazilian State and identified that, considering the goal agreed by the management team of the department, the organization operates in a regime of budgetary slack, in an organizational environment of lower pressure in relation of the goals achievement and consequent reward. Through historical series (Jan./07 to June/09) of the individual monthly performance of 950 civil servants acting as fiscals, it was compared the achievement level of the tributary and administrative goals. Additionally, such evidences were triangulated with participative observations and documental analysis. In spite of the budgetary slack detected in the use of goals with high achievement probability, the performance in the administrative tasks doubled in the last year analyzed, evidence that the individual effort level increased, despite the fact that the pecuniary incentive is guaranteed in a lower level of effort. Therefore, as in other researches in public organizations, it is discussed the existence of an intrinsic motivation in the servant.

Keywords: Budgetary slack. Public sector. Performance Measurement Model. Public Service Motivation.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Quantidade mensal de avaliações válidas de fiscais de Jan./07 a Jun./09	36
Tabela 2 – Análise descritiva da pontuação individual (meta e realizado) para tarefas administrativas e tributárias.....	37
Tabela 3 – Análise descritiva da pontuação individual (meta e realizado) para tarefas administrativas por nível de carreira.....	38
Tabela 4 –Análise descritiva da pontuação individual (meta e realizado) para tarefas tributárias por nível e por atingimento geral (administrativas e tributárias)	39
Tabela 5 – Teste de normalidade das variáveis	41
Tabela 6 – Teste de homogeneidade das matrizes de variância	41
Tabela 7 – Teste t de duas amostras independentes das tarefas administrativas e tributárias..	42
Tabela 8 – Teste t de uma amostra independente das tarefas administrativas e tributárias	43
Tabela 9 – Porcentagem de metas atingidas das tarefas administrativas e tributárias por mês	43
Tabela 10 – Teste Kruskal-Wallis do atingimento das metas por nível.....	44
Tabela 11 – Teste Kruskal-Wallis do atingimento das metas por ano.....	46
Tabela 12 – Teste Kruskal-Wallis do atingimento das metas por semestre e bimestre	47
Tabela 13 – Teste Kruskal-Wallis do atingimento das metas nos meses de crise econômica .	48

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Arrecadação realizada mensal dos tributos estaduais e o ICMS.....	19
Gráfico 2 – Relação mensal entre as metas gerenciais de arrecadação dos impostos estaduais e a arrecadação realizada	22
Gráfico 3 – Representatividade da remuneração variável em relação ao salário fixo.....	23
Gráfico 4 – Série de desempenho realizado das administrativas no período de Jan./07 a Jun./09	49

LISTA DE APÊNDICE

APÊNDICE A – Modelo de Mensuração de Desempenho da Sefaz.....	63
---	----

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

BM&FBOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

NPM – *New Public Management* (Nova Gestão Pública)

MMD – Modelo de Mensuração de Desempenho

PIB – Produto Interno Bruto

PPA – Plano Plurianual

ONU – Organização das Nações Unidas

SEPLAN – Secretaria do Planejamento e Desenvolvimento

SEFAZ – Secretaria da Fazenda

SGFIS – Sistema de Gratificação de Fiscalização

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
2 APRESENTAÇÃO DO CASO	19
2.1 O MODELO DE MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO DA SEFAZ	22
3 DESENVOLVIMENTO DE HIPÓTESES	27
4 METODOLOGIA E COLETA DE DADOS.....	37
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA	38
4.2 APLICAÇÃO DE TESTES ESTATÍSTICOS.....	42
5 TESTES E RESULTADOS	44
5.1 NÍVEL DE CARREIRA.....	46
5.2 SAZONALIDADE.....	47
5.3 CRISE ECONÔMICA.....	49
5.4 ANÁLISE ADICIONAL	50
6 CONCLUSÃO.....	55
REFERÊNCIAS.....	57
APÊNDICE A - Modelo de Mensuração de Desempenho da Sefaz	65

1 INTRODUÇÃO

O ambiente público é objeto de inúmeras pesquisas, sendo tratado por muitas vertentes. Uma delas, por exemplo, relaciona-se com a discussão sobre orçamento.

O orçamento público não é apenas uma previsão de receitas e uma fixação de despesas para um determinado período, elaborado de maneira simples. É, ao mesmo tempo, um documento que a autoridade responsável pela condução dos negócios do governo expõe seu programa de trabalho para o exercício seguinte e seus meios de financiamento, contendo inclusive a situação do tesouro público (GIACOMONI, 2010).

Esse sistema de informação apresenta à sociedade o que aconteceu na administração passada e o que está previsto para a futura. Ou seja, o orçamento indica os recursos que foram utilizados, os projetos executados, seus gastos, como também os rumos traçados para o exercício seguinte, as dotações que serão alocadas e as receitas necessárias para a realização desses objetivos e metas. Enfim, condensa os valores políticos e econômicos traçados pelos administradores públicos (LEE *et al.*, 2008).

A concepção de orçamento público acompanhou os movimentos de transformação do Estado e, por consequência, da administração pública. Inicialmente, era utilizado como instrumento de cunho político. Apenas demonstrava as autorizações legislativas, como ocorria na Inglaterra em 1822. Depois, passou a ser utilizado como instrumento de política fiscal do governo, no momento em que o Estado passou a intervir na economia devido à recessão. Também funcionou como um instrumento de administração e controle, como em 1910, impulsionado pela Comissão de Economia e Eficiência do então presidente Willian Howard Taft. Assim, ao lado do controle político, iniciava-se a ideia de gerência e administração (LEE; JOHNSON, 1973; GIACOMONI, 2010).

Em seguida, o orçamento foi ligado ao desempenho, por meio do *performance budget* (orçamento de desempenho) instituído pelo governo norte-americano, fundamentado nos trabalhos da Comissão Hoover (BURKHEAD, 1971). Era uma técnica de planejamento e instrumento gerencial (GIACOMONI, 2010), caracterizada por incorporar medição de resultados na alocação dos recursos orçamentários (MORGAN, 2002). E, a partir dessas experiências, a Organização das Nações Unidas (ONU), por volta dos anos 50, buscou integrar planejamento e orçamento por meio do Orçamento-Programa¹, difundindo a ideia aos

¹ Orçamento-Programa coloca ênfase na programação em nível da instituição como um todo, sendo útil para a tomada de decisões macroadministrativas. Já o Orçamento por Desempenho trabalho num plano

países membros, inclusive para a América Latina. Marcado pela organicidade, esse orçamento estabelece os objetivos, seus programas para concretizá-los, os custos, acompanhado de medidas de desempenho (GIACOMONI, 2010).

Essa trajetória evolutiva do orçamento público evidencia que, em cada momento histórico, foi enfatizada uma de suas funções: controle, gerência ou planejamento. A cada etapa, parte das novas recomendações passou a conviver com as disposições antigas e mais resistentes (GIACOMONI, 2010). E no Brasil não foi diferente. Sofreu influência dessa evolução orçamentária da Europa e dos Estados Unidos. Inicialmente, o orçamento público era um simples relacionamento entre as receitas a serem arrecadadas e as despesas a serem gastas, exercendo o controle com ênfase no passado. Com o advento da Lei 4.320/64, passou a incorporar o planejamento, com foco no futuro.

Esta lei, juntamente com o decreto-lei 200/67, estabeleceu diretrizes do orçamento-programa, possibilitando identificar os programas de trabalho do governo com objetivos e metas (CARVALHO, 2010). Ou seja, o processo orçamentário passou a ter forte preocupação quanto à eficiência e eficácia nas realizações das atividades constantes nos programas de trabalho, marcando uma reforma administrativa significativa no Brasil (CORE, 2001).

A Constituição Federal de 1988, por sua vez, ratificou a orientação do orçamento voltado para o planejamento, baseando-se para isso em três instrumentos principais: Plano Plurianual (PPA), contendo as metas e prioridades de médio prazo; Lei Orçamentária Anual (LOA), na qual são previstas receitas e fixadas despesas para o exercício financeiro seguinte; e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que condiciona a ligação entre o plano de médio prazo expresso no PPA e os planos operacionais de curto prazo abrangidas pelas LOAS (GIACOMONI, 2010).

Atualmente, após a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal² (LRF), o orçamento público também passou a ter ênfase na responsabilidade, com ações planejadas, transparência na gestão fiscal, assim como no cumprimento de metas de resultado. Ou seja, os *outputs* (resultados) passaram a ser uma nova categoria de desempenho utilizado pela administração

microadministrativo, ou seja, considera mais os departamentos, ou melhor, os níveis organizacionais responsáveis pela execução dos programas (BURKHEAD, 1971). Entretanto, com o passar do tempo, essas distinções perderam sentido, sendo aceito o Orçamento-Programa como síntese das propostas reformistas (GIACOMONI, 2010).

² Lei Complementar n° 101, de 04 de maio de 2000, art. 1°, §1°: “A *responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada, em que 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, dívida consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar [grifos nossos]*”.

pública, com destaque à responsabilização do agente. Isto implica, por exemplo, em penalização para a má e premiação para a boa gestão (CARVALHO, 2010; GIACOMONI, 2010).

Devido às crises econômicas, nas últimas décadas, os países estão passando por períodos de ajustamentos, e os gastos públicos estão no centro desses esforços. Nesse aspecto, o orçamento passa a ser um instrumento de controle, não do tipo político ou administrativo, mas sim econômico (GIACOMONI, 2010). E esse é um dos esforços do movimento chamado *New Public Management* (NPM- Nova Gestão Pública), cujo começo é marcado por restrição fiscal (KELLY E WANNA, 2001). Iniciado por volta dos anos 80, no Reino Unido, o movimento busca incorporar aos serviços públicos as práticas gerenciais da iniciativa privada para aumentar a eficiência dos serviços prestados. Ou seja, defende a inclusão das entidades públicas a uma maior orientação de mercado.

Assim, diante do aumento de responsabilidades, do maior controle sobre os gastos, enfim, diante de pressões por resultados sofridas pelo governo, o gestor passou a implantar esses sistemas para garantir um melhor desempenho. Dentre as ferramentas importadas, destaca-se a implantação de Modelos de Mensuração de Desempenho (MMD), vinculando a remuneração variável dos servidores ao cumprimento de metas (HOOD, 1995; AMMONS; RIVENBARK, 2008; LAPSLEY, 2009).

Assim, gradativamente, nota-se que órgãos do governo, com vistas a essa nova gestão pública, estão migrando para o uso de modelos gerenciais do setor privado. Nos Estados Unidos, por exemplo, órgãos públicos já utilizam modelos de desempenho associados ao orçamento, com premiações vinculadas ao cumprimento de metas (MELKERS; WILLOUGHBY, 2005). Países como Coréia e Suécia apresentam, inclusive, sistemas de incentivos fortemente vinculados à remuneração, diferentemente dos sistemas de pagamento utilizados no Japão e Espanha (DAHLSTROM; LAPUENTE, 2010). Há, ainda, pesquisas observando a implantação do *balanced scorecard*, como a realizada em hospitais públicos próximos a Bulgária (GRIGOROUDIS *et al.*, 2012). E essa mudança também pode ser vista no Brasil. Várias administrações públicas já utilizam modelos para mensurar o desempenho, como o Tribunal de Contas da União, as Secretarias de Fazenda estaduais, o governo do Estado de Minas Gerais, dentre outras.

Na iniciativa privada, o uso desses modelos já foi objeto de estudos. Dentre eles, pesquisadores comprovaram que, em empresas que utilizam MMD, gestores estabelecem metas para serem facilmente atingidas, criando folga orçamentária (VAN DER STEDE, 2000; AQUINO *et al.*, 2008). Assim como, no setor público, pesquisas estão demonstrando que esse

ambiente também é cercado de folga, seja ela gerencial ou orçamentária (O'TOOLE JR.; MEIER, 2010; BRUNS; HIMMLER, 2011), e que, diante da busca por eficiência, a cada dia mais MMD são implantados em organizações públicas (MELKERS, WILLOUGHBY, 2005).

Decorrente das constatações apresentadas, esta pesquisa investigou a presença de folga orçamentária no MMD da Sefaz e discutiu alguns efeitos associados ao desempenho das tarefas.

Para responder essa questão, foi realizado um estudo de caso em uma organização pública brasileira na esfera estadual. Trata-se de uma Secretaria da Fazenda (Sefaz) que faz parte do Poder Executivo da Administração Direta do Estado, exercendo como principal atividade a cobrança e arrecadação de tributos estaduais. As análises documentais dos orçamentos públicos e a inserção no campo como observadora participante contribuíram para o entendimento da organização e a descrição do fenômeno.

Para verificar se as metas estabelecidas pelo gestor eram facilmente atingíveis, caracterizando a existência de folga orçamentária, foram realizados testes de média da série histórica do desempenho individual dos servidores públicos submetidos ao MMD, no período de janeiro de 2007 a junho de 2009, variando de 508 a 634 servidores a cada período avaliado. O teste não paramétrico Kruskal-Wallis foi utilizado para verificar se os desempenhos realizados diferenciaram-se na presença dos fatores nível de carreira, efeito sazonal e crise econômica.

A escolha dessa organização deu-se por dois motivos. Primeiro, trata-se de uma organização pública que já implantou um MMD com remuneração variável dos servidores vinculada ao cumprimento de metas. Segundo, pelo fato de o pesquisador trabalhar nessa entidade, a escolha tornou-se conveniente em virtude da facilidade de acesso aos dados, escolha do informante-chave e entendimento da organização como um todo.

Diante deste cenário, o presente estudo busca contribuir com a literatura aplicada ao setor público, inclusive com o uso do estudo de campo, tão escasso entre os pesquisadores da área (MCKINNON, 1988), e que dá suporte para a riqueza de detalhes e maior entendimento do fenômeno (HUMPHREY; SCAPENS, 1996). Ao analisar um MMD de uma organização pública, esta pesquisa contribui para que os gestores públicos de outras administrações com características similares, como, por exemplo, outras Secretarias da Fazenda do Estado brasileiro, reavaliem seus modelos de desempenho já implantados ou promovam adaptações para suas realidades, considerando os fatores que são ínsitos ao ambiente público. Isso poderá gerar maiores chances de sucesso na gestão e na eficiência nos serviços públicos prestados.

O desenvolvimento do trabalho apresenta-se dividido em seis partes. A primeira inclui essa introdução; a segunda é a apresentação do caso; a terceira trata do desenvolvimento de hipóteses; a quarta apresenta a metodologia e coleta de dados; a quinta é composta pelos testes e resultados e a sexta apresenta as conclusões da pesquisa.

2 APRESENTAÇÃO DO CASO

Cada uma das 27 unidades federativas do Brasil possui sua Secretaria da Fazenda, cuja principal atribuição é coordenar as atividades de arrecadação e cobrança dos tributos estaduais. Cada ente federado é dotado de governabilidade própria, conservando sua autonomia por meio de representantes políticos, receitas tributárias próprias, bem como os demais direitos e deveres que a Constituição Federal os garantem. E essa secretaria, juntamente com outras, como a da saúde, educação, tem a finalidade de auxiliar na execução das tarefas administrativas desempenhada pelo poder executivo estadual (MORAES, 2007).

Quanto ao processo operacional do orçamento, a LOA é aprovada todo ano contendo a previsão de receitas a serem arrecadadas e a fixação de despesas de igual valor a serem gastas pelo Estado, envolvendo os órgãos tanto do Poder Legislativo, Judiciário, quanto Executivo. O valor da receita prevista é calculado pela Sefaz, no departamento do Tesouro Estadual, por meio de projeções baseadas em valores históricos dos últimos três anos (THOMPSON; GATES, 2007). Feita essa previsão, as despesas são fixadas no mesmo valor. Inicialmente, são consideradas as despesas de caráter obrigatório, como é o caso das despesas com pessoal. Em seguida, o restante dos recursos disponíveis é dividido entre os órgãos do governo pela Secretaria do Planejamento e Desenvolvimento (Seplan). Definidas as cotas, esses valores são distribuídos pela Sefaz entre as ações e programas de cada órgão de acordo com o previsto no PPA. Depois, a LOA é submetida à aprovação na Assembléia Legislativa.

Assim, pode-se observar que o valor estabelecido no orçamento anual para a Sefaz não é decorrente da soma de todos os seus projetos previstos no PPA. Muito pelo contrário, é fruto de ajustes dos recursos que ficaram disponíveis, após o abatimento das despesas de caráter obrigatório. Ou seja, o orçamento dessa secretaria, no nível organizacional, sofre restrições de recursos.

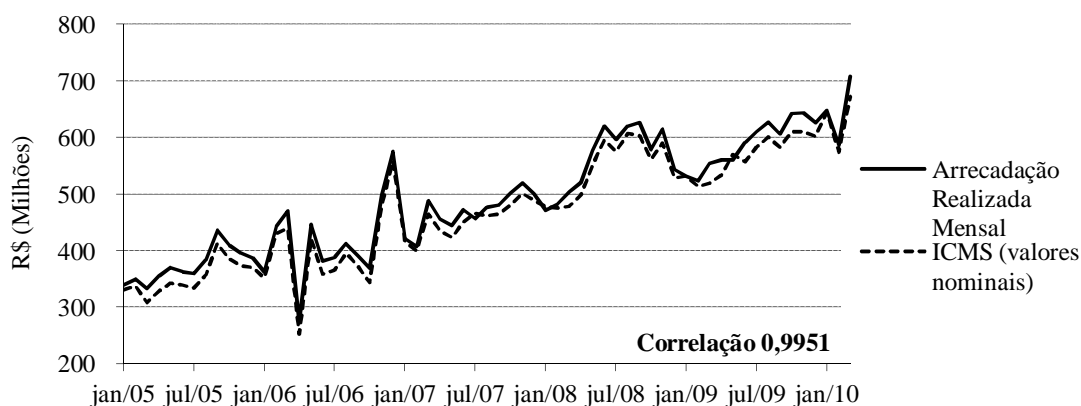
Já a demanda de suas atividades aumentou entre os anos de 2000 e 2010. Segundo organograma disponibilizado pela entidade, suas principais funções são nas seguintes áreas: administração tributária, destacando-se por ser responsável pela coordenação e fiscalização de toda arrecadação do Estado; gestão de pessoal, responsável pelo controle da folha de pagamento dos servidores; controle interno, área que contabiliza e audita as contas públicas. Nesse período, só na função de fiscalização, por exemplo, a carga potencial de trabalho envolvido cresceu com o aumento de contribuintes do Estado. Houve o aumento de mais de 70% de contribuintes de contribuintes do Estado nesse período, decorrente da abertura de

novas empresas, representadas em grande maioria pelas microempresas e pelos produtores rurais, de acordo com dados extraídos do sistema informatizado da Sefaz. Contudo, o número de fiscais alocados nessa função cresceu apenas 15%, conforme dados coletados do sistema de informação da Sefaz. Essa redução comparativa da capacidade de fiscalização foi atenuada com o emprego da tecnologia, sendo implantada, por exemplo, a nota fiscal eletrônica. Para a fiscalização acompanhar o crescimento econômico sem aumentar sua folha de pagamento, segundo o informante-chave, é necessário investir ainda mais em tecnologia para agilizar os processos de auditoria, aumentando o número de contribuintes fiscalizados pelo Estado.

Observa-se que a máquina pública procura enxugar os gastos desnecessários e recuperar ou aumentar as receitas para melhorar os serviços prestados à sociedade, inclusive por meio de investimentos em hospitais, escolas etc. Isso não ocorre apenas no Brasil. Pesquisas no Reino Unido, por exemplo, afirmam que os orçamentos públicos estão sendo radicalmente reduzidos a cada ano (LESLIE; CANWELL, 2010). Não só nele, como também nos Estados Unidos e Canadá, a pressão sobre orçamento público é apontada, exigindo contenções e reformas no setor (ROBERTS, 2003).

Essa realidade também ocorre na Sefaz. De acordo com as observações na área de administração tributária e análises dos orçamentos anuais, constatou-se que, no período de 2006 a 2010, diminuiu a disponibilidade de recursos nesse órgão. Com isso, houve exigência contínua por maior eficiência no uso de recursos internos, seja por meio do controle mais efetivo nos materiais de consumo, nos litros de combustível por quilômetro rodado ou até mesmo na energia consumida. Nesse ambiente, ao mesmo tempo em que se procurou reduzir despesas e aumentar receitas, cresceu a demanda de suas atividades e restringiu a disponibilidade de recursos, demonstrando um ambiente com pressão orçamentária no nível organizacional.

Além disso, como Secretaria da Fazenda, coordenadora e fiscalizadora de toda arrecadação, acaba sendo coagida pelo Estado para constantemente melhorar o desempenho de suas atividades e aumentar a entrada de recursos nos cofres públicos. Parte significativa da arrecadação dos impostos estaduais é decorrente do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), conforme pode ser observado no gráfico 1. O comportamento das receitas arrecadadas pelo Estado acompanha paralelamente o comportamento do ICMS, sendo que apresentam forte correlação positiva (0,9951), inclusive nos momentos de queda brusca, como em abril de 2006.



Fonte: Base de dados da Sefaz

Gráfico 1 – Arrecadação realizada mensal dos tributos estaduais e o ICMS

De acordo com as observações realizadas em campo na área da administração tributária e análises aos planos e programas de ações das duas últimas gestões da Sefaz, constatou-se que as estratégias e os planos de trabalho a serem adotados dependem da equipe diretiva que estiver no comando.

No período de 2002 a 2006, o gestor foi mais centralizador. O plano de trabalho apresentado a sua equipe foi acompanhado de planejamentos estratégicos, plano de ações e diretrizes a serem seguidas, como a definição do número de aumentos de autuações, percentual de redução de gastos com material, etc. Competia às médias e baixas gerências traçarem os objetivos específicos para alcançar o planejado como, por exemplo, número de blitz nas rodovias para verificar a regularidade fiscal das mercadorias transportadas.

Já no período seguinte, o outro gestor atuou de forma diferente. Baseou suas ações principalmente no indicador de desempenho vinculado à arrecadação do Estado e o planejamento competiu à média e baixa gerência. Cada gerente elaborou seu próprio planejamento para atender a esse indicador principal.

Ainda, observou-se que, durante esses anos, várias ações fizeram parte dessas gestões, destacando-se: desenvolvimento de sistemas informatizados, como a escrituração digital; composição de equipes para monitorar seus maiores contribuintes, como as de energia elétrica; concessão de benefícios fiscais, buscando atrair empresas a pagarem seus tributos espontaneamente; instituição de programas para cobrança de devedores. Enfim, foram realizadas diversas ações com o intuito de aumentar a entrada de recursos nos cofres públicos.

O que se observa é que ao longo dos anos prevaleceu o ideal de implantar programas e ações que aumentassem a arrecadação e melhorassem o desempenho dos serviços prestados.

Comparando o crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) do Estado, informado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), com os valores da receita tributária do Estado, extraídos do banco de dados da Sefaz, observa-se que, no período entre 2005 e 2008, a receita estadual acompanhou paralelamente a linha de crescimento do PIB. Mais precisamente, o PIB do Estado, de 2005 a 2006, cresceu 12,90%, ao passo que a receita o acompanhou com crescimento de 11,83%. Em 2007, o PIB cresceu 14,28% e a receita 12,22%. Já em 2008, o PIB cresceu 15,43% e a receita o ultrapassou, crescendo 20,07%. Assim, ambas apresentaram-se crescentes. Dentro do período de 2005 a 2008, o PIB cresceu 48,95%, enquanto que a receita cresceu 57,91%. Esse resultado demonstra que, além da economia, as ações fiscalizadoras também contribuíram para seu bom desempenho.

Diante do exposto, observa-se que a Sefaz apresenta as seguintes características: o governo exige aumento de entrada de recursos nos cofres públicos; o orçamento sofre redução para cortar gastos da máquina pública; a indisponibilidade de recursos convive com a necessidade de aumentar os investimentos face o aumento de demanda das atividades. Ao mesmo tempo, estudos realizados na iniciativa privada já comprovaram que, em ambientes com pressão, supervisores estabelecem intencionalmente metas fáceis para serem atingidas, gerando folga orçamentária (VAN DER STEDE, 2000). O cenário encontrado nesse ambiente público apresenta evidências de que o fenômeno da folga possa existir no MMD implantado na Sefaz para avaliar o desempenho dos servidores. A remuneração variável ficou vinculada ao cumprimento de metas que acarretam o aumento da arrecadação do Estado. Assim, se a equipe atingir a meta, o gestor demonstrará para o governo e para a sociedade sua competência e de sua equipe, além de garantir a satisfação dos servidores.

2.1 O MODELO DE MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO DA SEFAZ

Em 2005, a Sefaz instituiu um MMD vinculando o cumprimento de metas ao pagamento da remuneração variável de seus servidores. Nele, incluem-se tanto os servidores integrantes da carreira do fisco, como também os integrantes da carreira de apoio fiscal, representando a equipe da Sefaz. Para melhor compreensão do programa de incentivos e coleta dos dados, esta pesquisa focou-se nos integrantes da carreira do fisco, representada pela classe de auditores fiscais que atuam na atividade-fim, ou seja, na fiscalização direta dos tributos estaduais. Todas as informações relativas ao modelo foram levantadas por meio de

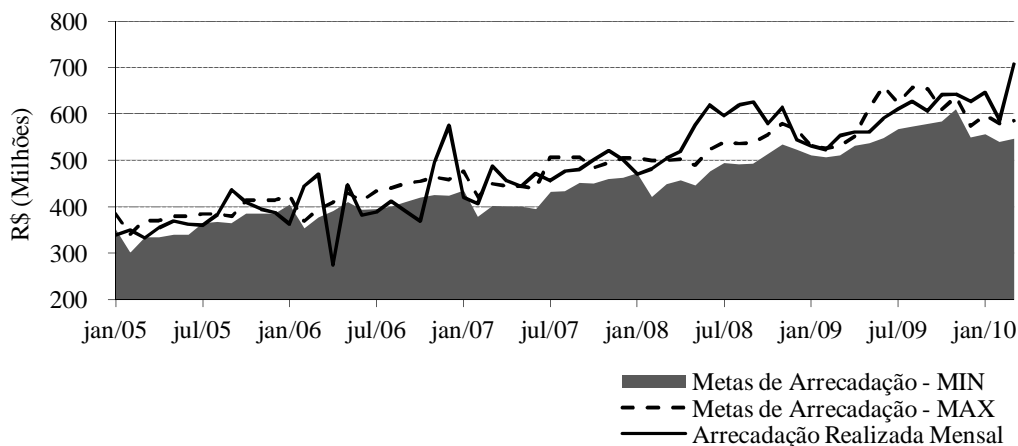
observações no departamento de produtividade e análises às legislações e aos extratos de pontuações coletivas e individuais fornecidas pelo Sistema de Gratificação de Fiscalização (SGFIS).

O modelo, conhecido como Programa de Participação de Resultados, avalia o desempenho do servidor tanto por meio do trabalho em equipe quanto por meio do esforço individual. Se a equipe da Sefaz alcançar as metas previamente estabelecidas, cada membro receberá sua parte variável da remuneração levando-se em consideração o quanto contribuiu para o seu alcance. Ou seja, o cumprimento da meta coletiva é requisito para a concessão da gratificação. Os 100% da remuneração variável são alcançados da seguinte forma: 60% por meio de meta coletiva para a Sefaz, ligada à arrecadação do Estado, adquirida por aqueles que efetivamente trabalharam na equipe; 40% decorrentes do esforço individual. Dos 40%, 28% são associados à realização de tarefas administrativas, caracterizado por procedimentos formais, como o preenchimento de documentos, e 12% são associados ao efetivo *output* da função de fiscalização que foi exercida. São realizados por meio do desempenho de tarefas tributárias, vinculadas aos créditos tributários levantados nos autos de infração. Nesta tarefa, o desempenho é medido pelo montante em reais devido pela empresa fiscalizada, levantados por meio dos autos de infração, sendo que eventuais recursos impetrados pela empresa ou postergações do pagamento dessas autuações não interferem na avaliação do desempenho do servidor, sendo atribuído o desempenho no mês da autuação.

Estes procedimentos individualizados são medidos pelo acúmulo de pontos associados ao cumprimento de tarefas desempenhadas no mês, controladas pelos relatórios de atividades preenchidos pelos servidores e revisadas pelo supervisor. Os pontos excedentes das tarefas tributárias, ligadas à arrecadação, podem ser utilizados para cumprimento das administrativas. Entretanto, o contrário não é permitido. Inclusive, a meta nestas tarefas representa o dobro da administrativa. O modelo visa incentivar as ações fiscalizadoras, que acarretem aumento de arrecadação, por isso atribui mais peso a elas. No apêndice A são fornecidos mais detalhes sobre os critérios dessa pontuação e o cálculo do sistema de avaliação de desempenho.

As metas para a equipe da Sefaz são estabelecidas por uma comissão formada pelo Secretário da Fazenda, sua equipe diretiva, três servidores representantes da carreira do fisco e mais dois representando a carreira do apoio fiscal. Fixam metas mínimas e máximas a serem atingidas por toda equipe, tendo como indicador de desempenho a receita arrecadada pelo Estado. Se a equipe atingir a meta mínima, um montante de recursos previamente estabelecido é distribuído entre os participantes, de acordo com o alcance de suas metas individuais. Se a equipe alcançar a meta máxima, acresce mais 10% sobre esse valor. Essas metas não se

confundem com as receitas previstas na LOA, que estima o montante de recursos que serão arrecadados pelo Estado. Aqui, são previstas para fins gerenciais, ou seja, objetivam aumentar o desempenho da equipe incentivando-os com o pagamento da remuneração variável. O gráfico 2 apresenta o comportamento dessas metas gerenciais em relação ao desempenho realizado.

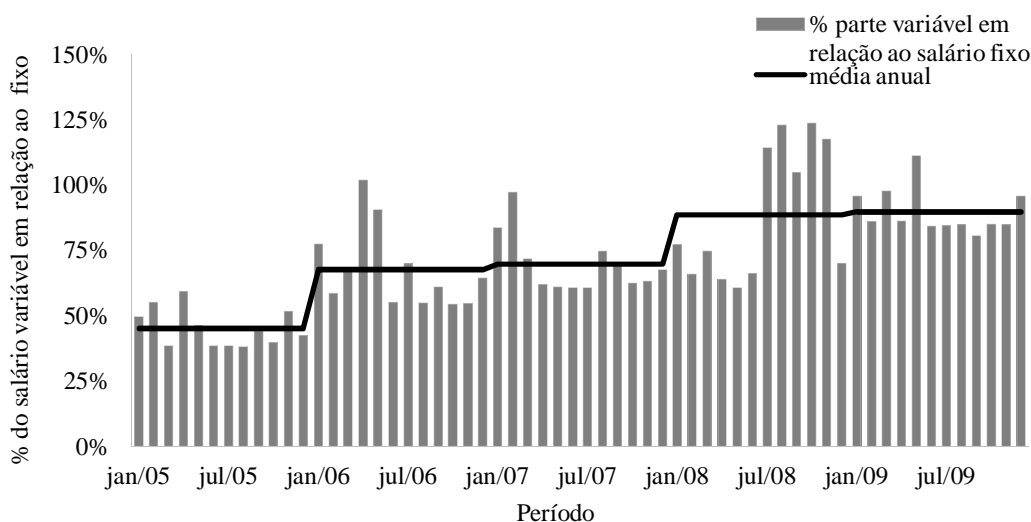


Fonte: Base de dados da Sefaz

Gráfico 2 – Relação mensal entre as metas gerenciais de arrecadação dos impostos estaduais e a arrecadação realizada.

Analisando o gráfico 2, observa-se que, no período de 2005 a 2007, a meta máxima em geral foi estabelecida com excessiva rigidez. Por exemplo, em 2006 houve uma redução brusca na arrecadação realizada pelo Estado, motivada pela queda de arrecadação ocorrida no ICMS, conforme demonstrado no gráfico 1. Consequentemente, nesse período, os servidores não receberam a remuneração variada, pois depende do atingimento dessa meta de equipe da Sefaz. Já no período entre 2007 e 2009, aumentou a facilidade da equipe em atingir a meta. Isso ocorreu devido ao crescimento elevado em 2008, motivado principalmente pela cobrança de taxas decorrentes de benefícios fiscais e taxas para permissões de exploração de recursos naturais, conforme esclarecimentos do informante-chave e levantamentos dos valores das receitas tributárias. Em 2009 não houve o mesmo crescimento do realizado, em comparação aos anos anteriores, como em 2007. Ou seja, atingiu a meta mínima, ficando muito próximo de alcançar a máxima. Observa-se que, no geral, a equipe atingiu a meta coletiva, ainda que no patamar da meta menor. Essa facilidade no alcance das metas coletivas indica a possibilidade de existência de folga inclusive nas metas no nível individual, objeto de análises estatísticas mais adiante.

O gráfico 3 a seguir apresenta a proporção da remuneração variável (gratificação), possível de ser gerada em cada período, em relação ao salário base recebido pelo servidor da Sefaz. Em todo período analisado, a equipe de fiscais atingiu a meta de arrecadação (gráfico 2), estando qualificada a receber a gratificação do período. Desta forma, o valor a ser recebido individualmente pelo servidor depende então do quanto ele atingiu suas metas individuais. Se ele fizer parte do grupo de servidores que atingiram a meta máxima individual, partilharão uma parcela maior da gratificação (ver apêndice A). Para visualizar o peso desta gratificação, as barras verticais do gráfico a seguir representam a proporção do salário base gerada pela gratificação de um servidor que atingiu a meta máxima individual no período em questão. Assim, em junho de 2009, cada servidor que atingiu a meta máxima gerou mais de 89% do seu salário base em gratificação, ou seja, a remuneração variável representou cerca de 45% da remuneração total bruta do servidor.



Fonte: Base de Dados da Sefaz

Gráfico 3 – Representatividade da remuneração variável em relação ao salário fixo

Ainda, analisando o gráfico 3, observa-se que, ao longo dos anos, a representatividade da remuneração variável em relação ao salário fixo apresentou crescimento. No ano de 2005, esteve presente no patamar de 45%, oscilando um pouco para mais ou para menos, mas dentro dessa média. Já em 2006, ficou na média de 67% em relação ao salário fixo, sendo que em abril desse ano chegou a representar mais de 100%. Em 2009, a média cresceu ainda mais, aproximando-se de 85% do salário fixo. Os picos de gratificação que se destacam no gráfico são decorrentes do aumento extraordinário de arrecadação ocorrido no período. Por meio do comparativo das receitas tributárias desse período com dois anteriores, extraídos do sistema

informatizado da Sefaz, constatou-se que houve cobrança de taxas para a concessão de benefícios fiscais e para a exploração de recursos naturais, como os minérios. Também contribuíram para esse aumento as ações de fiscalização e o aumento de contribuintes pagando espontaneamente seus tributos, fruto de ações fiscais anteriormente executadas. Assim, desconsiderando esses meses de pico, pode-se visualizar que a parte variável cresce em degraus ao longo do tempo, conforme demonstrado no gráfico com a linha média por ano.

A implantação desse sistema de avaliação teve como objetivo incentivar os servidores a melhorar o desempenho de suas tarefas e, conseqüentemente, melhorar os resultados e a eficiência da organização. Ao fazer isso, cada funcionário foi afetado com essa mudança, seja por meio de uma melhor remuneração mensal, seja por uma expectativa não atendida, ou até mesmo por uma perda ao comparar seu resultado com a média de outros colegas.

Nesse cenário, observa-se que a equipe sempre atingiu a meta coletiva, desencadeando pagamentos constantes das bonificações apenas para os servidores que atingiram suas metas individuais na vigência da aplicação do modelo. E, para esses que atingiram, suas remunerações variáveis tiveram considerável representação em relação à parte fixa. Essa elevada probabilidade de recebimento acabou virando uma certeza para os servidores, deixando dúvidas quanto ao real impacto do modelo em termos de incentivos.

3 DESENVOLVIMENTO DE HIPÓTESES

Os sistemas contábeis gerenciais são desenvolvidos para fornecer suporte no controle e coordenação das atividades, gerando informações úteis e oportunas para a tomada de decisão dos gestores. A cada dia, novas técnicas vão sendo incorporadas na busca de melhorar a eficiência e eficácia das organizações. Dentre os diversos sistemas existentes, destacam-se os MMD, como o *balanced scorecard*. Por meio de indicadores de desempenho, metas são estabelecidas para serem cumpridas no intuito de promover o alinhamento do comportamento individual às estratégias de trabalho da empresa. O desempenho dos indivíduos, assim como o da equipe de trabalho, pode, por exemplo, ser medido por indicadores ligados a um sistema de controle bastante utilizado, o orçamento (AQUINO *et al.*, 2008; EPSTEIN; MANZONI, 1997; HOPWOOD, 1987; MALINA; SELTO, 2001).

Muitas vezes, essas metas são definidas por meio de negociações ou interações entre supervisores e subordinados. Os primeiros visarão os objetivos da empresa. Já os demais, estarão interessados em definir metas alcançáveis, principalmente se forem recompensados pelo seu alcance. Uma forma de motivá-los é com o uso de incentivos vinculados ao cumprimento de indicadores de desempenho. Podem ser explícitos, como bonificações, ou até mesmo implícitos, como as promessas de promoções. Enfim, havendo recompensas ou punições associadas às métricas de desempenho do modelo, tanto no nível individual quanto coletivo, estimulam os indivíduos a criarem metas com folga para atingi-las de maneira mais fácil. Assim, esses comportamentos disfuncionais, que afetam a relevância da informação para a tomada de decisão, desencadeiam o surgimento da folga orçamentária (AQUINO *et al.*, 2008; BESANKO *et al.*, 2007; VAN DER STEDE, 2000).

A folga orçamentária, ou *budgetary slack*, vem sendo objeto de várias pesquisas. Inicialmente, foi identificada como um problema decorrente dos estudos sobre orçamentos no ambiente privado. Segundo Lukka (1988), sua noção emergiu do estudo de Argyris, em 1952, e seguiu com diversos colaboradores, como Hopwood (1972), Osni (1973), Merchant (1985), que prosseguiram com o tema. Considerado importante na seara orçamentária (DAVILA; WOUTERS, 2005), esse fenômeno é decorrente de ações intencionais dos gestores de elaborar metas facilmente atingíveis (AQUINO *et al.*, 2008). Sua constituição pode advir da subestimação de receitas, como também da superestimação de gastos e pedidos de recursos necessários para atingir as tarefas (DUNK; NOURI, 1998). No mesmo sentido, pode ser entendida como o excesso de montante orçamentário (MERCHANT, 1985), sinônimo de

ineficiência (BORGE *et al.*, 2008) ou, até mesmo, atitude antiética (DOUGLAS; WIER, 2000). Assim, advém de um comportamento disfuncional, fruto da interação dos gestores para atingirem as metas (VAN DER STEDE, 2000).

Diferente do que ocorre na manipulação de dados, onde o momento do repasse das informações incorretas ocorre depois da execução da atividade a ser avaliada, por isso *ex post*, na folga orçamentária, essa manobra ocorre *ex ante* (AQUINO *et al.*, 2008). Em outras palavras, as metas orçamentárias mais alcançáveis são estabelecidas na fase do orçamento, anterior à execução, e os subordinados, por sua vez, são recompensados pelo desempenho que está abaixo do nível esperado se as metas fossem definidas de forma mais acurada (SIMONS, 1988).

Assim, quando o gestor, na fase do planejamento, estabelece metas menores para serem atingidas, ao mesmo tempo estará exigindo um nível de esforço inferior à real capacidade de desempenho que a equipe possui. Por isso, a folga abrange uma variedade de atividades não produtivas (BORGE *et al.*, 2008), bem como limita esforços, enfraquece os efeitos motivacionais do orçamento, acarretando o uso ineficiente dos recursos criados para controlar a organização (DAVILA; WOUTERS, 2005).

E o uso de MMD pode causar pressão no trabalho. Se de um lado, os modelos de mensuração são ferramentas usadas para estimular o aumento do nível de esforço empregado nos trabalhos, prevendo até mesmo recompensas, do outro, acabam pressionando os gestores, pois seus trabalhos passam a ser medidos pelo bom desempenho de sua equipe. Dessa forma, ficam mais propensos a instituírem metas com folga para garantir avaliações favoráveis de seus supervisores. Esse comportamento disfuncional, associado à assimetria de informação, fica ainda mais intenso. Ou seja, durante o processo de negociação das metas, gestores podem instituir metas mais fáceis se a outra parte, seus superiores, desconhecer a real capacidade que a equipe possui. Podem, ainda, fazer uso de informações privilegiadas para se protegerem de incertezas. Por conseguinte, nesses ambientes, principalmente com métricas ligadas ao orçamento, além da alta propensão dos gestores criarem metas com folga, podem desenvolver pressão no trabalho (AQUINO *et al.*, 2008; DUNK, 1993; HOPWOOD, 1972; OSNI, 1973).

Outro fator apontado na literatura como influenciador na propensão à folga orçamentária é a incerteza. Quando, por exemplo, MMD são compostos apenas por métricas contábeis e o ambiente apresenta elevado nível de incerteza, o alcance das metas, por vezes, foge do controle dos gestores. Assim, para protegerem-se, ficam mais propensos a estabelecer metas com folga. Ocorre que, nesse caso, a base contábil, apesar de clara e objetiva, nem sempre apresenta todas as dimensões necessárias para avaliar o desempenho (HARTMANN,

2000). Como medida alternativa, a empresa pode adotar o uso de bônus baseado em indicadores de medida subjetiva. Não só servirá para complementar as deficiências nas medidas quantitativas, como também fornecerá segurança aos gestores e empregados contra o risco de queda de suas remunerações (GIBBS *et al.*, 2004).

Entretanto, o uso de bônus deve ser feito de forma cuidadosa. Por vezes, pode desencadear ainda mais a criação de folga orçamentária. É o que ocorre quando a empresa associa o bônus ao desempenho da equipe. Gera mais incertezas ao gestor. Além de ser incerto o desempenho de cada membro, somam-se as incertezas causadas pelo efeito carona (*free-rider*). São causados por empregados que, aproveitando-se da condição que o desempenho é medido pela equipe, procuram beneficiar-se do esforço dos outros em prol do menor esforço próprio (BESANKO *et al.*, 2007). Logo, os gestores, diante das incertezas, sejam elas advindas do bônus coletivo, ou mesmo de ruídos de mensuração, tendem a se proteger por meio do estabelecimento de metas mais fáceis de serem alcançadas.

Assim, observa-se que, a cada pesquisa, mais elementos são encontrados para explicar o surgimento da folga orçamentária. Van der Stede (2000), por exemplo, identificou que rígidos controles orçamentários tendem a diminuir comportamentos disfuncionais, pois há maior probabilidade de detectá-los tempestivamente. Porém, essa rigidez é por vezes atenuada. Quando a empresa tem um bom desempenho passado ou cultiva clientes por diferenciação, menos pressão e atenção serão dadas ao orçamento, e, portanto, maior a facilidade dos gestores de estabelecer metas menores.

Nesse, como em outros casos mais ímpares, a presença da folga orçamentária pode até ter consequências positivas (LUKKA, 1988). É o que acontece nas empresas que cultivam clientes pela qualidade dos produtos e serviços prestados. Supervisores, intencionalmente, aceitam as metas com folga estabelecidas pelos gestores, no intuito de motivá-los no desempenho de suas tarefas e incentivá-los a cumprir os objetivos da empresa (DAVILA; WOUTERS, 2005). Inclusive, os próprios subordinados consideram a facilidade de atingir as metas como uma forma de motivação, conquista do sentimento de vencedor (MERCHANT; MANZONI, 1989) e aumento da crença que são capazes de alcançá-las (WEBB, 2004). Para atingir o objetivo-fim da empresa, a qualidade, a folga é vista, nesse caso, como um meio eficaz de fornecer incentivos à equipe.

Todavia, a maioria da literatura empírica tem interpretado a folga orçamentária como um elemento de natureza disfuncional nas organizações (DAVILA; WOUTERS, 2005). O estudo de Anderson *et al.* (2010) não foi diferente. Ao testarem os efeitos da implantação de um plano de incentivos com metas participativas em 61 lojas no varejo dos Estados Unidos,

encontraram que a dependência econômica no trabalho e o conhecimento do local são fatores que influenciam a criação de folga orçamentária. Gestores, cuja renda familiar é altamente dependente do emprego, estão mais propensos a estabelecer metas alcançáveis para reduzir os riscos da perda do bônus. E, aqueles que apresentam um bom conhecimento do negócio, também tendem a criar metas com folga devido à facilidade de negociação com o supervisor, adquirida com a experiência. Nesse contexto, meta mais fácil pode ser sinônimo de baixo esforço (BORGE *et al.*, 2008), maléfico ao desempenho da organização.

Portanto, várias estratégias vêm sendo apontadas pelos pesquisadores como alternativas para reduzir a folga orçamentária, lesiva ao desempenho organizacional. Estudos indicam que orçamentos participativos podem reduzir a assimetria de informação entre aqueles que monitoram o desempenho e aqueles que são monitorados. A participação do subordinado na definição das metas gera mais credibilidade no seu alcance, assim como facilita o gestor conhecer melhor as informações privilegiadas de sua equipe (AQUINO *et al.*, 2008; HARTMANN, 2000). Ainda, o bom relacionamento entre as partes pode aumentar o compartilhamento de informações, reduzindo os comportamentos oportunistas (YUEN, 2004). Terceiro, encontraram resultados com o uso de controles orçamentários mais rígidos (VAN DER STEDE, 2000).

Outra estratégia verificada é adotar mais de um mecanismo de avaliação para reforçar o comprometimento dos funcionários, podendo inclusive valer-se de indicadores de desempenho mistos, como o *balanced scorecard* (MALINA; SELTO, 2001). Enfim, cada estratégia serve para comprovar que o sistema de desempenho implantado ainda não é o ideal para a equipe. A detecção de folga nas metas demonstra isso. A cada etapa, deve-se buscar clareza nas informações e avaliações mais eficientes para motivar a equipe e aumentar o desempenho de maneira geral.

Desde Hopwood (1972), a literatura tem demonstrado interesse em entender os possíveis efeitos sobre o controle orçamentário no ambiente privado, como a folga orçamentária (VAN DER STEDE, 2000). Já no setor público, este tema ainda se apresenta incipiente. Com o movimento NPM, nota-se que várias pesquisas já se concentram em estudar a eficiência de seus serviços, como a de Borge *et al.* (2008), outras procuram entender os efeitos da implantação de MMD nesse setor, por exemplo Ammons e Rivenbark (2008), e, até mesmo, investigar o efeitos do *balanced scorecard* implantado nos órgãos públicos, como a pesquisa de Grigoroudis *et al.* (2012). Contudo, poucas as relacionam diretamente com a folga orçamentária.

Há na literatura algumas comprovações que o ambiente público, assim como o privado, está cercado de comportamentos disfuncionais, como a folga orçamentária. Fruto de manobras políticas (BRUNS; HIMMLER, 2011) ou administrativas (JACOBSEN, 2006), foi identificada pelo resultado de um governo prudente que subestima a receita, cobre as despesas públicas e, ainda, constitui *buffers* (amortecedores) de precaução, sendo intensificadas próximas as eleições (PLOEG, 2010).

A folga orçamentária pode ser detectada pelo montante que excedeu o necessário, ou seja, mensurada pela diferença positiva entre os recursos que foram disponibilizados aos órgãos públicos e os que eram suficientes para a produção ou execução do serviço (JACOBSEN, 2006). Como também foi encontrada por um legislador do Texas em decorrência de observações aos comportamentos dos agentes públicos. Ao analisar um grupo de superintendentes de uma escola pública, observou que, apesar de contestarem todos os anos que os orçamentos eram apertados, ao final de cada período, suas metas eram atingidas tranquilamente (MEIER; O'TOOLE JR., 2009).

Nesse ambiente, cercado por questões políticas (ANDERSEN; MORTENSEN, 2010), é que a folga orçamentária está inserida e, até mesmo, fortemente relacionada ao orçamento público (NISKANEN, 1991 *apud* JACOBSEN, 2006, p. 187). A folga, materializada pelo baixo esforço e elevados salários dos servidores, foi responsabilizada pelo baixo desempenho apresentado nos governos com elevados valores de receitas no orçamento. Para evitar essa queda na eficiência dos serviços públicos prestados, faz-se necessário implantar rígidas restrições orçamentárias, para acarretar aumento do desempenho no setor (BORGE *et al.*, 2008).

Outra pesquisa que também identificou a folga orçamentária como um elemento maléfico no desempenho organizacional foi a de Bruns e Himmler (2011). Ao analisar a influência da informação no comportamento dos eleitores, observaram que, com o aumento da circulação de jornais nas cidades norueguesas, os leitores passaram a exigir mais de seus representantes legais, inclusive monitorando as prestações de contas. Essa pressão contribuiu para combater as manobras praticadas pelos políticos, como as realizadas para facilitar o cumprimento das metas. Em contrapartida a essa redução da folga, observaram que o desempenho dos serviços públicos dos municípios noruegueses apresentou crescimento.

A folga orçamentária, por sua vez, também foi relacionada a resultados positivos. Da mesma forma que pesquisas voltadas ao ambiente privado identificaram-na de forma benéfica à organização (DAVILA; WOUTERS, 2005; LUKKA, 1988), as direcionadas ao setor público chegaram a conclusões semelhantes, com o *slack* gerencial. Nas análises realizadas

nos distritos escolares públicos dos Estados Unidos, selecionados por terem sofrido cortes elevados nas dotações orçamentárias, foi comprovado que os efeitos negativos da mudança foram amenizados pela presença de folga na capacidade gerencial da entidade. Defendida como meio de proteção para ajudar as organizações a sobreviverem e absorverem os efeitos dos choques orçamentários (THOMPSON, 1967, *apud* O'TOOLE JR.; MEIER, 2010, p. 349), a folga, desta vez na capacidade do gestor, foi medida por meio das estratégias utilizadas, como a realocação de equipes e recursos das atividades periféricas para os setores principais. Neste caso, foi sinônimo de proteção contra a restrição no orçamento, e impactou de maneira positiva no desempenho organizacional (O'TOOLE JR.; MEIER, 2010).

Portanto, constata-se que a literatura, tanto a voltada ao setor privado, quanto ao público, acaba utilizando vários significados para *slack*. Por exemplo, Aquino *et al.* (2008) e Van der Stede (2000) seguem um entendimento de metas fixadas no orçamento para serem facilmente atingíveis. Já O'Toole Jr. e Meier (2010) relacionam essa folga com a capacidade gerencial da entidade. São abordagens diferentes, contudo convergem para a mesma ideia. Ou seja, excesso de recursos relacionados ao gerenciamento das atividades. Dessa forma, podem ser utilizadas como um *buffer* contra os maus tempos (MERCHANT, 1985).

Diante dessas considerações, observa-se que o setor público a cada dia implanta mais MMD em suas organizações para aumentar a eficiência dos serviços prestados (MELKERS, WILLOUGHBY, 2005), sendo um ambiente que apresenta evidências de folga, seja ela gerencial ou orçamentária (BRUNS; HIMMLER, 2011; O'TOOLE JR.; MEIER, 2010).

Se a folga orçamentária é utilizada como amortecimento de fatores exógenos, e o MMD é baseado com mais peso em metas tributárias que envolvem resultados em autos de infração que, por sua vez, são fatores exógenos, dependentes de fatores de mercado, a hipótese é de que:

H₁: o MMD da Sefaz possui folga orçamentária de forma a continuar pagando gratificação mesmo com fatores exógenos.

Isto não desmerece o MMD, pelo contrário, ele delega ao nível individual o gerador da discricionariedade do montante da gratificação, reduzindo o efeito do ruído externo na remuneração.

Os incentivos são utilizados nos contratos de trabalho no intuito de alinhar os interesses do empregado aos da empresa. Na iniciativa privada, por exemplo, são aplicados de diversas maneiras, seja pelo uso de bônus, aumento de salários, participação nos lucros ou, até

mesmo, por meio incentivos não monetários, como a concessão de férias nas datas desejadas. Enfim, gestores vinculam esses benefícios ao desempenho dos indivíduos para obter melhores resultados (BESANKO *et al.*, 2007). E no setor público não é diferente (HOU *et al.*, 2011). Apesar das características ímpares dos contratos de trabalho dos servidores públicos, como a estabilidade de emprego e o ingresso no cargo por meio de concurso público (MELLO, 2011), organizações públicas também dispõem de mecanismos para incentivar os servidores.

Quando se trata de medir desempenho no setor público, os incentivos devem estar ligados a pagamento ou representar uma forma de status aos servidores (HOU *et al.*, 2011). Dentre os mais utilizados pelas organizações públicas, destaca-se o uso de promoções horizontais (DIXIT, 2002) que afetam positivamente o desempenho dos indivíduos (BESANKO *et al.*, 2007) e da organização (DALEY; VASU, 2005). Isso ocorre porque os funcionários com preocupação na carreira estão interessados nos salários futuros, como também na reputação perante os demais colegas de trabalho (AUTREY *et al.*, 2007). Envolve prestígio, reconhecimento, além da realização pessoal (CLARKE, 2009). Assim, esse incentivo implícito, baseado na cooperação futura entre supervisor e subordinado (BESANKO *et al.*, 2007), motiva o indivíduo a dedicar-se mais ao trabalho para obter a ascensão na carreira. Para isso, passa a contribuir potencialmente na execução das tarefas, acarretando aumento de seu desempenho e de sua organização (DIXIT, 2002).

A literatura econômica apresenta estudos relacionando carreira e desempenho (AUTREY *et al.*, 2007), inclusive em organizações públicas. Nesse setor, foi constatado que o uso de incentivos explícitos, como, por exemplo, o bônus, é pouco utilizado (DIXIT, 2002). Apesar de serem incentivos expressamente previstos nos contratos, de forma clara e objetiva, podendo ser respeitados por uma terceira parte, como um juiz ou um árbitro (BESANKO *et al.*, 2007), não são muito aplicados nas organizações públicas. Isso porque a maioria delas, como observado nas áreas da saúde e educação dos Estados Unidos, ainda apresenta dificuldades para mensurar o desempenho individual. Com isso, adotam mais os incentivos implícitos para motivar seus servidores (DIXIT, 2002), como, por exemplo, a progressão na carreira. Essa, de caráter altamente endógeno, é implantada nas organizações públicas após a avaliação de viabilidade por parte do governo (HOU *et al.*, 2011).

Apesar de a ascensão na carreira representar competência e merecimento, pode acarretar comportamentos maléficos à organização. Gestores com pretensão de horizonte na carreira ficam mais preocupados em alcançar as metas, por representar um fator determinante na promoção. Por conseguinte, ficam mais propícios na criação de folga orçamentária. Com o estabelecimento de metas mais fáceis de serem atingidas, demonstram a seus superiores que

foram capazes de alcançá-las, ficando mais próximos de elevar-se hierarquicamente (ANDERSON *et al.*, 2010).

Na Secretaria da Fazenda, local de realização do estudo de campo, os servidores avaliados pelo modelo de mensuração estão divididos em três níveis de carreira, que se diferenciam entre si. Não apenas pela exigência de tempo de serviço, como também pela natureza da atividade a ser executada. Por meio de observações e entrevistas com informante-chave, nota-se que, por envolver recompensas financeiras, os servidores apresentam pretensão de progressão na carreira. Essa atitude é condizente ao esperado para o setor público que, em termos de promoção, não é sempre desejada, depende se o funcionário a vê como compensatória (HOU *et al.*, 2011), como ocorre nesse caso.

Portanto, um ambiente com progressão na carreira tanto pode desencadear o surgimento de folga orçamentária (ANDERSON *et al.*, 2010), como também afetar positivamente o desempenho dos servidores (BESANKO *et al.*, 2007), funcionando como um estímulo para o cumprimento das metas. Inclusive, no caso em análise, observa-se que o nível de carreira pode acarretar desempenho diferente dos funcionários, decorrente tanto ao acúmulo de conhecimentos adquiridos com a experiência, quanto pela natureza das atividades exercidas conforme suas posições hierárquicas.

Ainda, a promoção para nível 2 e 3 não está associada ao desempenho. O fiscal aguarda o tempo mínimo e faz uma prova para progressão. Como a maioria dos cargos de chefia da Sefaz são ocupados por ocupantes do nível 2 e 3, incentiva o concurso de promoção. Com metas iguais para todos fiscais de todos os níveis, conforme prevê o modelo de desempenho, o grau de atingimento de metas passa a depender de incentivos extrínsecos e da facilidade relativa da tarefa. Como os níveis 2 e 3 fiscalizam empresas maiores, sendo selecionadas de forma randômica dentro do nível, apresentam uma economia de escala de esforço a ser realizado em uma fiscalização. Assim, se a determinação da empresa ocorre randomicamente para servidores do mesmo nível e as destinadas para o nível 3 são, em sua maioria, empresas de grande porte, demanda maior esforço do servidor do nível 1, comparado àqueles na carreira 2 e 3. Então a hipótese é de que:

H₂: o atingimento das metas é diferente entre as carreiras e maior no nível 3.

O momento econômico pode influenciar mudanças na organização, ainda mais se relacionadas ao setor público. Receitas fiscais, por exemplo, são, em grande parte, impulsionadas pelo crescimento econômico. Por isso, especialistas, ao analisar o crescimento

médio das receitas públicas, levam em consideração o fator cíclico (THOMPSON; GATES, 2007). Essa influência não se restringe apenas às entradas de recursos nos cofres públicos, também se estende às saídas. Governos de vários lugares do mundo, em decorrência das flutuações dos ciclos econômicos, sofrem restrições nas políticas fiscais (FATÁS; MIHOV, 2006).

A influência dos períodos nas organizações tem sido objeto de estudos entre os pesquisadores, inclusive os voltados para o setor público. É o caso, por exemplo, da pesquisa longitudinal de HOU *et al.* (2011). Avaliaram onze governos estaduais dos Estados Unidos e seus desempenhos diante de diferentes períodos econômicos. Passaram da economia forte, para a estável e depois para a crise econômica. Encontraram que avaliações de desempenho são mais utilizadas durante os períodos de economia forte. Isso porque os salários são pagos regularmente, os empregos ficam mais atrativos, tornando favorável ao gestor medir e exigir mais desempenho. Já nos períodos de desaceleração econômica, essas características muitas vezes não são possíveis. Há cortes no orçamento, os salários atrasam e os funcionários são pressionados a trabalhar mais e, muitas vezes, sem recompensas. Nesse contexto, a motivação é desenvolvida mais pelo sentimento de dever cívico ao invés de cobranças por meio de medidas de desempenho.

Deste modo, a divisão dos períodos pode revelar ciclos ou, até mesmo, comportamentos. Em períodos de economia forte, por exemplo, gestores públicos adotam mais sistemas para medir desempenho, utilizando-os menos nas épocas de crise (HOU *et al.*, 2011). Inclusive, esses períodos de choque importam. Podem gerar cortes de recursos, diminuição de despesas, enfim, afetar o desempenho da organização. É o que ocorreu no Texas. No intervalo de oito anos, seus distritos escolares sofreram cortes no orçamento em decorrência dos choques econômicos, apresentando queda no desempenho (MEIER; O'TOOLE JR., 2009). Nesses casos, observa-se que o fator sazonal interferiu no desempenho da organização.

Assim, os períodos, sejam eles representados por meses, anos (THOMPSON; GATES, 2007), sejam eles decorrentes de choques ou crises econômicas (MEIER; O'TOOLE JR., 2009), podem influenciar a rotina das organizações e, por consequência, o desempenho dos funcionários. É esperado que também se encontre este fenômeno ao analisar servidores que trabalham na Secretaria da Fazenda. Por se tratar de um órgão ligado ao ramo da política fiscal, responsável pela cobrança e arrecadação dos tributos, tende a reagir de acordo com os ciclos econômicos (THOMPSON; GATES, 2007) e outros efeitos sazonais (HOU *et al.*,

2011). E como os trabalhos dos servidores relacionam-se a essa atividade-fim, seus desempenhos podem diferenciar-se na presença desses efeitos.

A discussão precedente sugere a seguinte hipótese:

H₃: o atingimento das metas dos servidores públicos submetidos ao MMD seria afetado por fatores sazonais ou crise econômica.

4 METODOLOGIA E COLETA DE DADOS

A coleta de dados desse estudo de caso deu-se em duas etapas. A primeira envolveu visitas em campo, iniciada com a escolha do informante-chave. Esse servidor foi escolhido pelo fato de já ter trabalhado em diversos departamentos da Sefaz, conhecer a organização, bem como os membros da equipe diretiva, facilitando o acesso aos dados. Contribuiu para o entendimento da secretaria, sua estrutura organizacional, dirimiu as dúvidas que iam surgindo, como também colaborou nas visitas aos departamentos, pois iniciava os contatos. Em campo, foram realizadas visitas aos setores ligados ao orçamento e avaliação de desempenho, sendo eles: Tesouro Estadual e Coordenação do Sistema de Gratificação de Fiscalização.

Por meio de observações participativas e análises documentais a esses locais, foram coletadas informações a respeito de suas regras e procedimentos, além de suas funções no processo de negociação das metas. Todas as informações repassadas eram públicas. Depois, na segunda etapa, foram coletados os demonstrativos mensais contendo os desempenhos individuais de cada membro submetido ao modelo de avaliação. Os dados foram extraídos do sistema chamado SGFIS, fornecidos em cópias eletrônicas, preservadas as identificações pessoais. O critério inicial para a coleta de dados foi a inclusão de todos servidores ativos integrantes da carreira fiscal no período de janeiro de 2007 a junho de 2009, totalizando inicialmente 950 fiscais.

Em seguida, foram excluídos da amostra os servidores com pelo menos uma das seguintes características: estar no exercício de função de chefia, pois a execução dessa tarefa dispensa o controle de produtividade do MMD; estar em gozo de férias com período superior a 15 dias no mês, pois a comparabilidade de seu desempenho com os demais seria afetada pela limitação temporal na execução de suas tarefas mensais.

Assim, em decorrência dos critérios acima apresentados, o total de servidores submetidos mensalmente às avaliações de desempenho passou, em média, para 580. Esse número oscilou em decorrência de algumas alterações no quadro de pessoal, advindas, por exemplo, de aposentadorias, períodos de férias, alterações nas funções de chefia. Dessa forma, totalizou um montante de 17506 avaliações mensais. Cada avaliação é expressa em uma meta e um realizado para um fiscal em determinado mês, de Jan./07 a Jun./09, para duas dimensões de avaliação: tarefas administrativas e tributárias (arrecadação). Tanto a meta quanto o realizado são expressos em uma escala própria da Sefaz. A tabela 1 apresenta o quantitativo mensal de servidores submetidos ao MMD nesse período.

Tabela 1 – Quantidade mensal de avaliações válidas de fiscais de Jan./07 a Jun./09¹.

Ano	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
2007	594	617	619	627	634	622	594	600	597	584	598	577	7263
2008	563	576	617	590	600	596	570	594	592	597	592	572	7059
2009	558	557	532	514	515	508	-	-	-	-	-	-	3184
Total	1715	1750	1768	1731	1749	1726	1164	1194	1189	1181	1190	1149	17506

1. A partir de Jun./09, a Sefaz não tinha os desempenhos individuais no sistema informatizado para serem analisados.

Cada fiscal está em um nível de carreira, entre os níveis 1, 2 ou 3. Tal segmentação distingue o salário básico e define a competência de fiscalizar os contribuintes. De forma geral, o servidor no cargo inicial é competente para auditar as microempresas, no intermediário acresce em seu rol as de pequeno e médio porte e no final incluem as de grande porte. Dos fiscais submetidos à avaliação do modelo de desempenho, aproximadamente 50% estão no nível 1, 30% no 2 e o restante no 3.

Os dados coletados foram: (1) realizado mensal individual nas tarefas associadas a procedimentos formais e à cobrança de tributos, representados respectivamente pelas variáveis “Realizado Administrativo” e “Realizado Tributário”; (2) meta orçada mensal das tarefas associadas a procedimentos formais e à cobrança de tributos, que geraram respectivamente as variáveis “Meta Administrativa” e “Meta Tributária”.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA

A tabela 2 apresenta a estatística descritiva das variáveis que compõem o comportamento do desempenho dos fiscais no MMD da Sefaz. Todos os valores estão apresentados em escala numérica de pontuação, cuja meta varia de 0 a 2000 pontos. Já o realizado pode variar de 0 até o máximo de pontos atingidos pelo servidor, de acordo com suas tarefas e autos de infração lavrados. No caso, o valor máximo alcançado por meio do realizado em tarefas tributárias foi de aproximadamente 8 milhões de pontos, o que representa que um servidor conseguiu atingir quatro mil vezes a meta. Inclusive, no período em análise, percebe-se que o atingimento da meta nas tarefas tributárias foi superior às administrativas, superando, por exemplo, em média, 7,98 vezes a meta. Já a administrativa superou em 1,85 vezes a meta. Ou seja, na média, os servidores apresentaram um desempenho nas tarefas tributárias de quase oito vezes maior do que a meta estabelecida pelos gestores. Ao passo que

nas administrativas, na média, superaram em quase duas vezes a meta. O que justifica essa diferença, e também a maior dispersão dos dados referentes às tarefas tributárias medido pelo desvio-padrão, é que as tarefas tributárias são baseadas nos valores dos tributos levantados nas autuações fiscais, já as administrativas têm seus valores previamente tabelados de acordo com o procedimento formal executado.

Tabela 2 – Análise descritiva da pontuação individual (meta e realizado) para tarefas administrativas e tributárias.

Tarefa	Variáveis	N ¹	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
Adm	Meta (mil pontos ²)	17506	0,97	0,09	0,464	1,00
	Realizado (mil pontos ³)	17506	1,79	2,77	0,00	63,15
	Atingimento (realizado/meta)	17506	1,85	2,81	0,00	63,16
Trib	Meta (mil pontos ²)	17506	1,94	0,19	0,929	2,00
	Realizado (mil pontos ³)	17506	15,35	170,05	0,00	8.697,67
	Atingimento (realizado/meta)	17506	7,98	85,26	0,00	4.348,84
Geral	Atingimento (realizado/meta)	17506	8,97	85,26	0,00	4.349,84

1. Número de avaliações individuais válidas dos fiscais no período de Jan./07 a Jun./09.

2. Pontuação individual, com escala de 0 a 2000. Os valores mínimos são proporcionais ao período trabalho (férias).

3. Pontuação individual com escala de 0 até o máximo de pontos realizados (chegou a superar a meta mais de 4 mil vezes).

Já em relação às metas, de acordo com a tabela acima, seus valores são iguais ao máximo. Na administrativa, por exemplo, a meta é 1000, sendo 2000 nas tarefas tributárias. Os valores mínimos que aparecem na tabela representam as mesmas metas, só que ajustadas ao período de trabalho dos fiscais, quando, dentro do mês, estiveram parcialmente de férias. Ou seja, tem metas de 1000 e 2000 proporcionais ao tempo útil de trabalho no mês. Desta forma, o funcionário com 10 dias de férias no mês tem uma meta de acordo com os dias trabalhados no período. Por isso suas médias apresentaram-se com valores um pouco menores. Assim, os gestores não revisaram as metas de um ano para o outro, mesmo após terem sido atingidas. Essa permanência estática das metas fornece indícios de folga.

Por meio de entrevistas com informante-chave, foi constatado que os gestores não utilizavam esses resultados gerenciais de desempenho individual em suas avaliações. Os supervisores avaliavam os resultados de seus subordinados, mas suas análises não eram repassadas aos superiores. Ou seja, não havia interligação de informações entre supervisor e média e alta gerência, por isso as metas ficaram constantes.

A análise descritiva da pontuação individual (metas e realizado) para tarefas administrativas por nível de carreira está disposta na tabela 3. Do total dos dados coletados, 8403 avaliações individuais válidas dos fiscais pertencem ao nível 1, 5178 ao 2 e o restante, 3925, ao nível 3. Isso ocorre pois os cargos de chefia são conferidos, com maior frequência,

para aqueles que estão no cargo intermediário ou final, o que os dispensa da avaliação do MMD. Outro ponto a ser destacado refere-se ao grau de atingimento da meta administrativa. O cargo inicial, em média, atingiu mais de duas vezes as tarefas administrativas (2,13), o intermediário atingiu um pouco menos (1,77), e o final foi ainda menor, com 1,34. Observa-se que o desempenho apresentado foi inversamente proporcional ao nível de carreira, fenômeno que ocorre, inclusive, quanto ao valor máximo. Pelo fato de servidores na carreira inicial cumprirem mais tarefas procedimentais, como vistorias e atendimentos, acabam apresentando melhores resultados nessas tarefas.

Tabela 3 – Análise descritiva da pontuação individual (meta e realizado) para tarefas administrativas por nível de carreira.

Nível	Variáveis	N ¹	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
1	Meta (mil pontos ²)	8403	0,986	0,073	0,464	1,000
	Realizado (mil pontos ³)	8403	2,105	3,347	0,00	63,158
	Atingimento (real/meta)	8403	2,13	3,36	0,00	63,16
2	Meta (mil pontos ²)	5178	0,965	0,111	0,464	1,000
	Realizado (mil pontos ³)	5178	1,687	2,452	0,00	42,301
	Atingimento (real/meta)	5178	1,77	2,55	0,00	42,30
3	Meta (mil pontos ²)	3925	0,961	0,115	0,464	1,000
	Realizado (mil pontos ³)	3925	1,266	1,344	0,00	37,169
	Atingimento (real/meta)	3925	1,34	1,43	0,00	37,17

¹ Número de avaliações individuais válidas dos fiscais no período de Jan./07 a Jun./09 por nível de carreira.

² Pontuação individual, com escala de 0 a 2000. Os valores mínimos são proporcionais ao período trabalhado (férias).

³ Pontuação individual com escala de 0 até o máximo de pontos realizados (nível 1 chegou a atingir 63 vezes a meta).

Já para as tarefas tributárias, a tabela 4 apresenta a análise descritiva da pontuação individual (metas e realizado), também por nível de carreira. O atingimento nessas tarefas acompanhou a ascensão na carreira, como pode ser constatado no comportamento de suas médias. Para todos os níveis o desempenho foi muito superior à meta. Fiscais do nível 3 de carreira tiveram um desempenho igual a dez vezes o valor da meta (10,24), enquanto do nível 1 e 2 alcançaram 6,26 e 9,04, respectivamente. À medida que cresce na carreira, aumenta o porte das empresas objetos de fiscalização, acarretando autuações com valores mais vultosos.

Tabela 4 – Análise descritiva da pontuação individual (meta e realizado) para tarefas tributárias por nível e por atingimento geral (administrativas e tributárias).

Nível	Variáveis	N ¹	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
1	Meta (mil pontos ²)	8403	1,97	0,14	0,929	2,00
	Realizado (mil pontos ³)	8403	12,28	195,56	0,00	7.013,10
	Atingimento (realizado/meta)	8403	6,26	97,88	0,00	3.506,55
	Atingimento geral ⁴	8403	7,26	97,88	0,00	3.507,55
2	Meta (mil pontos ²)	5178	1,93	0,22	0,929	2,00
	Realizado (mil pontos ³)	5178	17,28	141,66	0,00	5.962,71
	Atingimento (realizado/meta)	5178	9,04	71,26	0,00	2.981,36
	Atingimento geral ⁴	5178	10,04	71,26	0,00	2.982,36
3	Meta (mil pontos ²)	3925	1,92	0,23	0,929	2,00
	Realizado (mil pontos ³)	3925	19,36	143,49	0,00	8.697,67
	Atingimento (realizado/meta)	3925	10,24	72,11	0,00	4.348,84
	Atingimento geral ⁴	3925	11,23	72,11	0,00	4.349,84

1. Número de avaliações individuais válidas dos fiscais no período de Jan./07 a Jun./09 por nível de carreira.

2. Pontuação individual com escala de 0 a 2000. Os valores mínimos são proporcionais ao período trabalhado (férias).

3. Pontuação individual com escala de 0 até o máximo de pontos realizados (nível 3 chegou a atingir 4.000 vezes a meta).

4. Representa soma do atingimento das tarefas administrativas e tributárias por nível de carreira.

E as metas, de acordo com a tabela acima, ficaram próximas aos seus valores máximos, 2 mil pontos. Durante todo período analisado (Jan./07 a Jun./09), essas metas, assim como as administrativas (tabela 3), foram constantes e válidas para os fiscais que trabalharam o mês inteiro, sem interrupções de férias ou licenças. Já os valores mínimos, 929, referem-se às metas proporcionais aos dias trabalhados no mês, sendo, nesse caso, o proporcional de 13 dias trabalhados no mês de fevereiro. Inclusive, pelo comportamento de suas médias, observa-se que os servidores ocupantes do cargo final, nível 3, foram os que mais tiraram férias em relação aos demais servidores de outros níveis, apresentando o menor valor de média, 1.922. Essas metas constantes para os três níveis representam indícios de folga orçamentária. A cada período, de acordo com os resultados de desempenhos apresentados, os gestores poderiam ter revisado as metas individuais para tornar o incentivo mais efetivo, aumentar o desempenho individual e, por consequência, o da organização.

4.2 APLICAÇÃO DE TESTES ESTATÍSTICOS

Para testar H_1 e atingir os objetivos desse trabalho, que é verificar a presença de folga orçamentária no MMD da Sefaz, caracterizada por metas facilmente atingíveis, foram aplicados testes de duas amostras para médias que, segundo Stevenson (2001, p. 240), “são usados para decidir se as médias de duas populações são iguais”. A amostra atende aos pressupostos do teste t, pois a normalidade é exigida apenas para dimensões iguais ou inferiores a 30 (PESTANA; GAGEIRO, 2003).

Foi aplicado o teste t para duas amostras independentes com o intuito de verificar se a média dos desempenhos realizados era igual à média das metas orçadas. Encontrando-se o desempenho realizado acima da meta, representaria indícios de folga orçamentária.

Em seguida, foi aplicado o teste t para uma amostra que, segundo Pestana e Gageiro (2003, p. 241), “aplica-se sempre que se desconhece a variância populacional e se pretende testar se a média da população assume um determinado valor”. Buscou-se identificar se as médias de atingimento das metas (realizado/meta) eram iguais ou maiores que 1. Caso a hipótese nula seja rejeitada, médias populacionais menores que 1, significa dizer que as metas foram facilmente alcançadas, comprovando H_1 , ou seja, a existência de folga orçamentária nas metas do MMD aplicado aos servidores da Sefaz.

Ainda, foi escolhido o modelo desenvolvido por Walker e Johnson (1999), também utilizado por Aquino *et al.* (2008), em que, para comprovar a folga, o percentual de ocorrência de uma meta superada ultrapassa o nível de 50% da amostra. Utiliza-se a *proxy* frequência a partir da diferença percentual entre meta e realizado para captar a facilidade das metas fixadas pelos gestores. O teste foi calculado pela divisão da média do realizado com a média da meta, nos 30 períodos (Jan./07 a Jun./09).

Com o propósito de avaliar se o atingimento das metas nos níveis 1, 2 e 3 são iguais estatisticamente, foi aplicada a análise de variância na soma do atingimento de metas administrativas e tributárias. Foram utilizadas técnicas para verificar os pressupostos do teste F da One-Way Anova, sendo eles: normalidade, homocedasticidade e as observações serem independentes entre si. A tabela 5 apresenta os testes de normalidade Kolmogorov-Smirnov e Shapiro-Wilk. Nos dois resultados, observa-se que a variável não tem distribuição normal (nível de significância (sig.) menor do que 0,05), ou seja, não representa graficamente o formato de um sino (PESTANA; GAGEIRO, 2003). Isso quer dizer que o primeiro pressuposto da aplicação da análise de Variância não foi atendido.

Tabela 5 – Teste de normalidade das variáveis.

Variável	Nível	Kolmogorov-Smirnov ¹			Shapiro-Wilk		
		Estatística	GL	Sig.	Estatística	GL	Sig.
Atingimento de Metas ²	1	0,47	8403	0,00			
	2	0,44	5178	0,00			
	3	0,44	3925	0,00	0,05	3925	0,00

1. Correção da Significância de Lilliefors

2. Representa a soma do atingimento das metas administrativas e tributárias.

Quanto à homogeneidade, a tabela 6 demonstra a igualdade de variância entre os três níveis por meio do teste Levene. Nesse caso, a hipótese nula foi aceita com o nível de significância de 5%, sendo atendido o segundo pressuposto da aplicação da Análise de Variância.

Tabela 6 – Teste de homogeneidade das matrizes de variância.

Variável	Estatística Levene ¹	gl1	gl2	Sig.
Atingimento de Metas ²	2,81	2	17503	0,06

1. Testa a hipótese nula de matrizes de covariância populacionais iguais.

2. Referente a soma do atingimento das metas administrativas e tributárias.

Como nem todos os pressupostos da análise de variância foram atendidos, aplicou-se o Kruskal-Wallis como ferramenta alternativa. Trata-se de um teste não paramétrico utilizado para verificar a hipótese de igualdade no que se refere à localização, aplicado às variáveis de nível pelo menos ordinal, sendo uma alternativa ao One-Way Anova quando não se encontram reunidos seus pressupostos (PESTANA; GAGEIRO, 2003). A igualdade de distribuições é o pressuposto exigido para esse teste, já atendido conforme demonstrado na tabela acima. Assim, foi testada a hipótese de um parâmetro comum a todas as populações contra a hipótese alternativa de que, pelo menos uma delas, apresenta valores superiores ou inferiores às outras. Dessa forma, esse teste serviu para verificar se os desempenhos realizados diferenciam-se pelo nível de carreira, testando H_2 , pelo efeito sazonal ou pela presença de crise econômica, testando H_3 . E, para testar a sazonalidade, foram utilizadas como *proxys* os períodos, representados por ano, semestre, trimestre, bimestre e mês.

5 TESTES E RESULTADOS

Mediante a aplicação do teste t para duas amostras independentes, a tabela 7 demonstra que a média dos realizados, tanto das tarefas administrativas, quanto das tributárias, difere da média de suas respectivas metas. Considerando um nível de significância de 5%, pode-se afirmar que a hipótese nula de igualdade das metas foi rejeitada e que as amostras são estatisticamente diferentes. Conforme demonstrado na análise descritiva (tabela 2), a média da meta nas tarefas administrativas foi de 970, ao passo que a do realizado foi de 1.790. Nas tributárias, a meta foi de 1.940 e os servidores, por sua vez, apresentaram uma média de desempenho bem superior (15.3500). Significa dizer que a média do desempenho realizado nessas tarefas, com destaque para as tributárias, foi bem acima da meta previamente estipulada pelos gestores, indicando metas com folga.

Tabela 7 – Teste t¹ de duas amostras independentes das tarefas administrativas e tributárias.

Teste Levene para igualdade de variâncias				Teste-t para igualdade de médias						
	I ²	F	Sig.	T	gl.	Sig. ³	Dif. médias	Dif Erro padrão	95% I.C. da Dif.	
									Abaixo	Acima
Realizado Adm	Sim	4161,81	0,00	-39,10	35010	0,00	-819,19	20,95	-860,25	-778,12
	Não			-39,10	17547,76	0,00	-819,19	20,95	-860,25	-778,12
Realizado Tribut	Sim	210,95	0,00	-10,43	35010	0,00	-13403,57	1285,25	-15922,69	-10884,44
	Não			-10,43	17505,04	0,00	-13403,57	1285,25	-15922,78	-10884,35

1. 5% nível de significância – Teste t para amostras independentes.

2. Igual variância assumida.

3. Sig. (2-caudas).

Foi aplicado o teste de média de uma amostra independente e confirmado que as metas foram atingidas com facilidade pelos indivíduos submetidos à avaliação de desempenho, caracterizando folga orçamentária. Os testes, dispostos na tabela 8, foram aplicados ao Atingimento de Meta Administrativa e Tributária, que representam o grau de alcance das metas (realizado/meta). Pode-se afirmar que, a um nível de significância de 5%, foi confirmada a hipótese alternativa de que as médias populacionais são iguais ou maiores que 1. Inclusive, tanto nas tarefas administrativas, quanto nas tributárias, os valores das médias estão bem acima de 1. De acordo com dados descritivos extraídos da tabela 2, o atingimento da meta administrativa apresentou uma média de 1,85 e o da tributária, ainda maior, de 7,98.

Tabela 8 – Teste t de uma amostra independente das tarefas administrativas e tributárias.

		Test Value = 1					
						95% I.C. da Dif.	
		T	gl.	Sig. (2-caudas)	Diferença médias	Abaixo	Acima
Atingimento (realizado/meta)	Adm	39,85	17505	0,00	0,85	0,80	0,89
	Tribut	10,83	17505	0,00	6,98	5,71	8,24

* 5% nível de significância – Teste t para uma amostra independente.

Por meio de observações das séries mensais dos indicadores de desempenho, no período de janeiro de 2007 a junho de 2009, foi realizado um comparativo entre o realizado/meta, apresentado na tabela 9. Por meio do teste de frequência de atingimento de metas, observa-se que as tarefas administrativas atingiram a meta 99,1% das vezes e as tributárias, 86,2%. Isso significa que, nas duas tarefas, 92,65% das vezes os indicadores de resultado foram atingidos. Ou seja, estão bem acima de 50% de probabilidade que a literatura considera como limite para metas difíceis, sendo consideradas então facilmente alcançáveis (MERCHANT; MANZONI, 1989).

Tabela 9 – Porcentagem de metas atingidas das tarefas administrativas e tributárias por mês.

Período	% Ating.	% Ating.	Período	% Ating.	% Ating.	Período	% Ating.	% Ating.
	T. Adm	T. Tribut		T. Adm	T. Tribut		T. Adm	T. Tribut
Jan 07	98,5%	80,3%	Jan 08	98,8%	86,1%	Jan 09	99,5%	88,5%
Fev 07	98,7%	79,9%	Fev 08	99,7%	82,5%	Fev 09	98,7%	87,8%
Mar 07	99,5%	82,1%	Mar 08	98,1%	80,6%	Mar 09	99,2%	89,8%
Abr 07	99,2%	83,4%	Abr 08	99,7%	87,3%	Abr 09	99,2%	89,7%
Mai 07	99,1%	85,5%	Mai 08	99,0%	88,0%	Mai 09	98,6%	91,1%
Jun 07	99,8%	81,7%	Jun 08	99,8%	92,1%	Jun 09	99,6%	89,0%
Jul 07	99,5%	85,2%	Jul 08	99,6%	91,4%	Estatística Descritiva		
Ago 07	98,8%	87,2%	Ago 08	99,2%	91,1%	N (períodos)	30	30
Set 07	99,7%	84,6%	Set 08	99,2%	91,0%	Média	99,1%	86,2%
Out 07	98,8%	85,1%	Out 08	98,5%	88,3%	Mediana	99,2%	86,5%
Nov 07	98,8%	83,9%	Nov 08	98,3%	80,7%	Variância	0,23%	13,41%
Dez 07	99,1%	86,5%	Dez 08	99,7%	86,5%	Desvio Padrão	0,48%	3,66%

Quanto à porcentagem de alcance de cada tarefa, nota-se, conforme a tabela acima, que as administrativas oscilaram de 98,1% a 99,8%, e as tributárias, um pouco mais, com o valor mínimo de 79,9% e o máximo 92,1%. Essa diferença de comportamento no cumprimento das metas é justificada pela natureza das tarefas. As primeiras oscilam menos por serem mais rotineiras, o que gera desempenhos similares ao longo do tempo. Já as

tributárias, ligadas ao efetivo *output* da função de fiscalização, variam de acordo com as infrações levantadas nas auditorias fiscais, sendo inicialmente imprevisíveis.

Desta forma, ao relacionar os resultados apresentados nos testes de média, os quais comprovam que as médias dos desempenhos realizados são estatisticamente diferentes e superiores às metas estabelecidas pelos gestores, com o fato de que, em média, 92,65% das metas são atingidas pelos funcionários, comprova-se a existência de folga orçamentária no MMD da Sefaz, no período de janeiro de 2007 a junho de 2009. Portanto, esses resultados confirmam H_1 . Ou seja, foi encontrada folga orçamentária no MMD da Sefaz e, por consequência, houve o pagamento da gratificação aos servidores.

5.1 NÍVEL DE CARREIRA

Foi aplicado o teste não paramétrico Kruskal-Wallis para descobrir se o desempenho dos servidores foi diferente conforme o nível de carreira, um fator endógeno (HOU *et al.*, 2011). A tabela 10 apresenta o resultado do teste estatístico aplicado ao atingimento das metas, que representa a soma do esforço individual nas tarefas administrativas e tributárias. Considerando um nível de significância de 5%, rejeita-se a hipótese nula de igualdade central dos grupos e fica comprovada a diferença entre os três níveis de carreira.

Tabela 10 – Teste Kruskal-Wallis do atingimento das metas por nível.

	Teste Kruskal-Wallis ¹			Média por nível		
	Chi-quadrado	gl	Sig.	1	2	3
Atingimento de metas ²	1217,74	2	0,00	7,26	10,04	11,23

1. Variável de agrupamento: Nível.

2. Igual a soma do atingimento das tarefas administrativas e tributárias.

Ainda na tabela acima, observa-se que os resultados alcançados melhoraram de acordo com a ascensão na carreira, ou seja, o cargo inicial, nível 1, apresentou a menor média, 7,26, o intermediário foi de 10,04 e o final, ainda maior, de 11,23. Os dados apresentados apenas confirmam a realidade encontrada por meio das observações e entrevistas com o informante-chave, ou seja, os níveis diferenciam-se entre si, sendo o atingimento de metas maior no nível 3. O cargo inicial apresentou a menor média, pois fiscalizam empresas de pequeno e médio porte. Consequentemente, os créditos tributários originados nas atuações fiscais são menores em relação aos das empresas de grande porte, onde o volume de transações é maior,

impactando diretamente no valor do realizado nas tarefas tributárias. Já o cargo final, nível 3, apresentou a maior média pois, além do porte das empresas auditadas, agrega outros fatores, como o tempo de carreira, a experiência, enfim, um conjunto de atribuições adquiridas ao longo da carreira que acarretam em aumento de produtividade. Os resultados apresentados também são consistentes com H_2 .

Ademais, o próprio plano de carreira em si é uma forma de motivação. Representa um meio de incentivar os servidores a melhorarem seus trabalhos, suas produtividades, pois fornece reais chances de crescimento. Por isso, ao longo da carreira, os funcionários vão se preparando e adquirindo maiores conhecimentos. E o plano de carreira da Sefaz fez isso, apresentou políticas e critérios técnicos de administração de cargos e salários, atraindo pessoal qualificado e competente (RESENDE, 1991). Conforme se ascende na carreira, o plano prevê o aumento no valor dos vencimentos. No caso do serviço público, que possui estabilidade, associar o salário a um plano de carreira também contribui para a motivação. Os servidores são incentivados a realizarem suas tarefas com mais dedicação, melhorando seu desempenho. E os resultados apresentados confirmam isso.

Outros fatores também são levados em consideração pelos servidores com o plano de carreira, e merecem ser destacados, como reconhecimento dos colegas, status e a auto-realização. É comum os funcionários fazerem comparações entre si. O resultado de seus trabalhos é um conjunto de esforço, experiência, educação e competência. E o desempenho apresentado é uma forma de exteriorizar tudo isso, demonstrar aos colegas de trabalho suas capacidades, gerando reconhecimento e, ao mesmo tempo, sentimento de dever cumprido. E as mudanças de atribuições, responsabilidades, geram status e fazem com que o desempenho tenha alterações positivas. Por isso, o plano de carreira oferece um sentimento de ascensão contínua para todos, sendo um instrumento de motivação. E essa possibilidade igual para todos é capaz de estimular o funcionário a desempenhar-se cada vez melhor durante sua carreira.

5.2 SAZONALIDADE

Para investigar se os desempenhos dos servidores diferenciaram-se com a presença de fatores sazonais, desta vez, exógenos, foi utilizado o Kruskal-Wallis e, a cada teste, isolado o

elemento período, utilizado como *proxy* para testar esse efeito, também sendo aplicado ao atingimento de metas.

O primeiro fator controlado nos testes foi o ano. De acordo com a tabela 11, pode-se afirmar que a hipótese nula de igualdade de tendência central entre os anos foi rejeitada, comprovando-se estatisticamente que são diferentes, a um nível de significância de 5%. As médias foram crescentes, 2007 no valor de 6,85, subindo para 10,36 no ano seguinte e, em 2009, ainda maior, 12,65. Dado que a meta é constante em todo período, não sendo registrada ou corrigida, o comportamento do atingimento médio pode estar associado ao crescimento da economia do Estado. De acordo com dados extraídos do IBGE, desde 2005, o PIB foi crescente. Em 2007, por exemplo, aumentou 14,28%, influenciado pela recuperação dos preços na agricultura. Em 2008, foi de 15,43%, tendo a expansão das indústrias de etanol e automóveis colaborados para esse resultado, conforme dados extraídos da Seplan. O crescimento econômico fez aumentar a circulação de mercadorias, fato que gera o pagamento do ICMS. Ao mesmo tempo em que contribui para o crescimento da arrecadação estatal, aumenta as transações efetuadas pelos contribuintes sonegadores de impostos, o que, por consequência, eleva os números de autuações e acarreta o aumento de desempenho dos servidores. Dessa forma, a meta que já era ultrapassada em seis vezes, tem ficado mais fácil de ser alcançada com o decorrer dos anos. Portanto, a diferença confirmada no teste, somada ao comportamento das médias e da economia, torna evidente que o ano também contribuiu para o bom desempenho apresentado.

Tabela 11 – Teste Kruskal-Wallis do atingimento das metas por ano.

	Teste Kruskal-Wallis ¹			Média por ano		
	Chi-quadrado	gl	Sig.	2007	2008	2009
Atingimento de metas ²	27,96	2	0,00	6,85	10,36	12,65

1. Variável de agrupamento: Ano

2. Igual a soma do atingimento das tarefas administrativas e tributárias

Os testes apresentados na tabela 12 verificaram se períodos dentro do ano diferenciavam-se entre si. Considerando um nível de significância de 5%, pode-se observar que, tanto na análise semestral quanto bimestral, foram aceitas as hipóteses alternativas de tendências centrais diferentes entre as amostras. Ficou comprovado estatisticamente que há diferença entre os semestres, assim como os bimestres. Ainda, foram aplicados os mesmos testes, controlados por trimestre e mês, chegando-se aos mesmos resultados. Quanto às médias, o primeiro semestre apresentou um valor menor, 8,79, elevando-se no segundo para 10,10. Assim, além do crescimento entre os anos, há entre os semestres. No bimestre, os

maiores desempenhos foram no terceiro e no último período, com valores de 10,65 e 14,21, respectivamente. O início do ano, representado pelo primeiro bimestre, apresentou média de 7,63 e o final, que engloba dezembro, apresentou a maior média, 14,21. Eles seguiram o comportamento do mercado, ou seja, baixo poder de compra no começo do período, elevando-se, ao final, com as comemorações festivas. Também espelhou a pressão por metas do governo, sendo menos intensas em janeiro e fevereiro. Assim, o atingimento das metas dos servidores submetidos ao MMD é afetado por fatores sazonais. Ou seja, além do desempenho dos fiscais diferenciarem-se entre os anos, também se distingue dentro dos períodos do ano, sendo condizentes com H_3 . Ou seja, o atingimento das metas dos servidores públicos submetidos ao MMD foi afetado por fatores sazonais.

Tabela 12 – Teste Kruskal-Wallis do atingimento das metas por semestre e bimestre.

		Teste Kruskal-Wallis			Médias por período						
		Período	Chi-quadrado	gl	Sig.	1	2	3	4	5	6
Atingimento de metas ³	Semestre ¹		13,62	1	0,00	8,79	10,10	-	-	-	-
	Bimestre ²		51,69	5	0,00	7,63	8,09	10,65	7,36	8,77	14,21

1. Variável de agrupamento: Semestre.

2. Variável de agrupamento: Bimestre.

3. Igual a soma do atingimento das tarefas administrativas e tributárias.

5.3 CRISE ECONÔMICA

Para verificar se o desempenho dos servidores também foi afetado com outro fator exógeno, desta vez, crise econômica, foi aplicado o teste Kruskal-Wallis à mesma variável, atingimento de metas, e controlado os meses de setembro, outubro e novembro de 2008. Dentro do período analisado neste estudo (Jan./2007 a Jun./2009), foram os meses mais afetados pela crise financeira dos Estados Unidos, inclusive com quedas bruscas das ações negociadas na bolsa de valores de São Paulo (BM&FBOVESPA). Conforme os resultados do teste reproduzidos na tabela 13, os desempenhos realizados nos meses de crise apresentaram a mesma tendência central dos demais meses da amostra, sendo aceita a hipótese nula a um nível de significância de 5%. Apesar de a crise refletir na redução de crédito e desaquecimento da demanda, de acordo com o PIB, o Estado apresentou crescimento. Por meio de dados extraídos da Seplan e entrevista com informante-chave, uma justificativa é a expressiva participação do agronegócio na estrutura das exportações da região. Assim, o desempenho das atividades fiscais não foi prejudicado ou desacelerado em virtude da crise

financeira, o que explica não haver diferença entre as amostras nesse período. Esses resultados comprovam que H_3 foi parcialmente rejeitada, ou seja, o atingimento das metas dos servidores públicos submetidos ao MMD não foi afetado pela presença de crise econômica.

Tabela 13 – Teste Kruskal-Wallis do atingimento das metas nos meses de crise econômica.

	Teste Kruskal-Wallis ¹			Média dos meses	
	Chi-quadrado	Gl	Sig.	Crise	Normal
Atingimento de metas ²	0,53	1	0,47	7,09	9,57

1. Variável de agrupamento: Ano

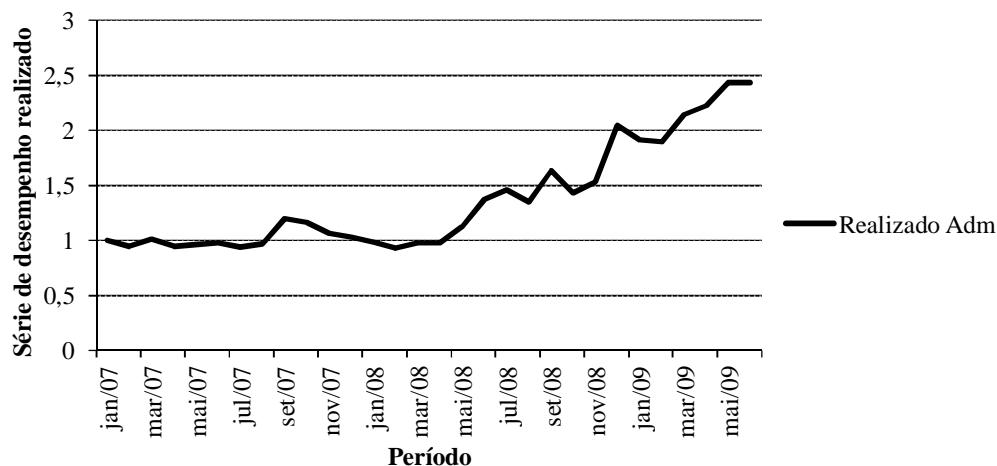
2. Igual a soma do atingimento das tarefas administrativas e tributárias

Ainda, o não prejuízo do desempenho de curto prazo também pode ter sido amortizado pela flexibilidade e capacidade gerencial, chamadas de *slack* gerencial. Ou seja, a presença de folga na capacidade gerencial dessa organização amenizou os efeitos negativos do desempenho organizacional por meio de decisões estratégicas. Assim, na ocorrência de choques econômicos, quanto maior a folga na capacidade gerencial da entidade, menor o impacto negativo e melhor será o desempenho organizacional (MEIER *et al.*, 2010; O'TOOLE JR.; MEIER, 2010). Por meio de entrevistas com informante-chave e análises dos documentos gerenciais utilizados pelos gestores do departamento de administração tributária, constatou-se que, na época, foram utilizadas estratégias gerenciais para minimizar os efeitos da crise econômica, como a concessão de benefícios fiscais para incentivar o aumento de circulação de mercadorias. Assim, a presença do *slack* gerencial também contribuiu para minimizar os efeitos maléficos desse período de crise econômica.

5.4 ANÁLISE ADICIONAL

Ocorre que, apesar do modelo de avaliação conter metas com folga, o desempenho dos servidores continuou crescente. Os esforços associados à arrecadação são em função do PIB. Como 80% da arrecadação do Estado advem de ICMS, o aquecimento da economia aumenta a circulação de mercadorias, gerando o imposto devido e, proporcionalmente, cresce o montante potencial de sonegação. O desaquecimento produz incentivos à postergação do pagamento de impostos, mas não é claro se aumentaria a probabilidade de uma empresa optar pela sonegação. Assim, em um mesmo esforço feito pelo fiscal, o *output* desta tarefa de autuação fica associado ao desempenho positivo da economia e aos incentivos concedidos às

indústrias e comércios em geral do Estado. Por sua vez, o desempenho de tarefas administrativas depende do esforço do servidor, basicamente e conforme visto no gráfico 4, a partir de Jan./07 a Jun./09, sendo que seu desempenho médio mais que dobrou.



Fonte: Base de dados da Sefaz

Gráfico 4 - Série de desempenho realizado das tarefas administrativas no período de Jan./07 a Jun./09.

A gratificação é disparada pela meta geral da Sefaz, historicamente atingida (gráfico 2) e, em seguida, pela meta tributária individual dos fiscais que tem sido atingida, em média, de seis a doze vezes. Para evitar a necessidade de compensação de pontos transferidos do desempenho nas tarefas tributárias para as administrativas (ver apêndice A), o servidor busca atingir a meta administrativa. Em 2007, apenas 2,5% dos servidores não atingiram a meta administrativa, sendo que, em média, essa meta foi ultrapassada 99,1% das vezes (tabela 9). Basta cumprir a meta mínima para garantir a maximização da remuneração. Há poucos incentivos ligados ao esforço da meta administrativa, sendo mais associados à meta tributária. Porém, mesmo com esta folga, a partir de Jan./08, o esforço em atividades que excedem o necessário para receber a gratificação máxima duplicou. Evidência de que, em geral, cumpriram a demanda de atividades que surgiam.

A princípio, um ambiente com essas características sofreria queda no desempenho (DAVILA; WOUTERS, 2005). Porém, com a facilidade no alcance das metas, os funcionários, sem recompensas diretas, despenderam esforços adicionais e cumpriram bem seus serviços. Essa atitude é condizente com o previsto na literatura sobre *Public Service Motivation* (PSM – Motivação do Serviço Público), na qual os funcionários são motivados a

servir pelo bem do interesse público, sendo um fator inerente às organizações públicas (LEISINK; STEIJN, 2009; KIM, 2009; PERRY; WISE, 1990).

Além das recompensas extrínsecas, o desempenho alcançado pelos servidores seria influenciado por fatores intrínsecos (BRIGHT, 2009), como a motivação pelo serviço público, independente da remuneração variada (MARSDEN; RICHARDSON, 1994). As características individuais (MANOLOPOULOS, 2008), como assumir o compromisso com o interesse público (HOUSTON, 2006) e com a sociedade (LEE; WILKINS, 2011), buscando a própria eficiência e a de sua organização (BRIGHT, 2008), colaboraram para a realização dos trabalhos.

Por meio de observações em campo e entrevistas com informante-chave, observa-se que os servidores da Sefaz são orientados com essa forte ética no serviço público, atraídos de alguma forma, seja desejo em se dedicar a uma causa ou, mesmo, pela vontade em servir em prol do interesse público (PERRY; WISE, 1990). Enfim, suas características individuais, somadas a essa identificação com o interesse público, fazem com que fiquem mais propensos a despender esforços adicionais na execução de suas tarefas, impactando positivamente na qualidade de seus trabalhos. Inclusive, estudos já comprovaram a relação positiva entre o PSM e desempenho individual (HOUSTON, 2009; LI; DONG, 2010; MOYNIHAN; PANDEY, 2010), sendo intensificada quando o governo fortalece a cultura sobre interesse público (WESTOVER; TAYLOR, 2010) e adota estratégias para desenvolver a eficácia individual (RUSAW, 2009).

A escolha da carreira também pode influenciar o desempenho dos indivíduos. Muitos, ao selecionarem um emprego, levam em consideração a oportunidade que melhor satisfaça suas necessidades e, ao mesmo tempo, a que seja compatível com seus valores (LEE; WILKINS, 2011). Essa identificação com a missão da organização pode ser relevante na realização dos trabalhos. Quando isso acontece, aumenta a motivação do empregado, pois o trabalho em si passa a ser mais valorizado pelo fato de contribuir para o bem público, acarretando a apresentação de bons trabalhos (MOYNIHAN; PANDEY, 2007; WRIGHT, 2007; WRIGHT; PANDEY, 2008).

É o que pode ter ocorrido na Sefaz. Como órgão responsável em fiscalizar e arrecadar todas as receitas para os cofres públicos, as quais, muitas delas, destinam-se a fornecer os serviços essenciais à comunidade, como saúde e educação, sua missão pode ter influenciado a motivação dos servidores. Assim, ao perceberem que seus valores eram congruentes com os da organização pública (WRIGHT; PANDEY, 2008), ficaram mais motivados, gerando bons resultados. Esse pode ser o motivo que justifique o esforço adicional empregado pelos

servidores nos três níveis de carreira que apresentaram valores de desempenho individual bem acima do esperado pela meta.

Enfim, apesar de muitos gestores acreditarem que, ao implantar ferramentas e técnicas gerenciais aplicados à iniciativa privada, esse setor teria as mesmas reações, isso é difícil de ocorrer. Trata-se de ambientes com políticas e negócios diferentes e, por isso, precisam sofrer adaptações (ANTWI, 2009). Nesse caso, o desempenho organizacional não foi afetado. Contudo, poderia ter sido. Estudos já comprovaram efeitos maléficos advindos dessas implantações, como o impacto negativo e significativo na motivação do trabalho (CLERKIN *et al.*, 2009), sem melhorias no desempenho (SCHMIDT *et al.*, 2011), ou, até mesmo, com redução na motivação (PROWSE; PROWSE, 2009). Por isso a necessidade de adaptar os modelos gerenciais à realidade do ambiente público.

Além da motivação citada, a natureza das atividades exercidas pela Sefaz contribuiu para o desempenho apresentado. Conforme mencionado na análise descritiva e explicado com mais detalhes no apêndice A, observa-se que esse órgão do governo utiliza a arrecadação como principal indicador de desempenho de sua equipe de trabalho, tanto no nível coletivo, quanto individual. Assim, a avaliação de desempenho torna-se mais direta, de fácil mensuração e independe da avaliação subjetiva dos supervisores. Como seu principal indicador de desempenho é medido por meio dos valores dos créditos tributários levantados nos autos de infração, faz com que as metas e seus meios de alcançá-las sejam visualizados pelos servidores de forma mais objetiva. Da mesma forma, tarefas administrativas são medidas pelo número de ações reduzidas, não pela qualidade da tarefa ou por seu impacto.

Comparada a outras secretarias, como a da saúde, ou mesmo as voltadas ao sistema penitenciário, órgãos que apresentam maior dificuldade de mensuração de *output*, a Sefaz apresenta a vantagem de ter medidas de desempenho mais claras, facilitando a avaliação objetiva dos *outputs* principais do órgão. A Secretaria de Segurança Pública, por exemplo, para avaliar a qualidade do sistema prisional precisa utilizar sistemas de medição de desempenho mais complexos, comparados à objetividade utilizada na Sefaz. A própria natureza da atividade em si já é mais complexa, exige maior cuidado, acompanhado do uso de medidas de desempenho que indiquem a qualidade do serviço.

De forma geral, o setor público é composto por muitos órgãos de naturezas complexas, igualmente as secretarias supracitadas. Ao mesmo tempo, também é composto por unidades mais técnicas, com metas mais objetivas, como a da Fazenda. Consequentemente, a folga orçamentária encontrada no MMD aplicado aos fiscais desta Sefaz, de natureza mais objetiva, pode não ser encontrada com a mesma clareza, utilizando os mesmos métodos, em outros

órgãos de naturezas mais complexas. As metas, assim como os MMD, podem ser diferentes. Dependendo da natureza da atividade exercida, trabalham com indicadores de desempenhos diferentes, uns mais, outros menos objetivos.

Apesar de a natureza técnica da Sefaz ter contribuído para os servidores visualizarem com mais facilidade suas metas, e ter contribuído para que o desempenho não fosse diferente diante desse período de crise econômica, há o outro lado. O uso exclusivo ou com mais ênfase em medidas apenas quantitativas, como a arrecadação, pode fazer com que os gestores coloquem menos atenção a outros objetivos, como a qualidade dos serviços prestados.

6 CONCLUSÃO

Este estudo buscou investigar a presença de folga orçamentária no MMD da Sefaz e discutiu alguns efeitos associados ao desempenho das tarefas. Para isso, foi realizado um estudo de caso na Secretaria da Fazenda de um dos Estados do Brasil que já implantou esse modelo, vinculando a remuneração variável dos servidores ao cumprimento de metas.

Os resultados da pesquisa revelam que, em média, 92,65% das metas gerais estabelecidas pelos gestores foram atingidas pelos funcionários. Inclusive, as médias dos desempenhos realizados foram estatisticamente diferentes e superiores às médias das metas. Dessa forma, ficou comprovada a existência de folga orçamentária no modelo de desempenho aplicado aos fiscais da Sefaz, um órgão do setor público.

O desempenho dos servidores nas tarefas administrativas foi crescente, o que chama especial atenção na pesquisa. Apesar de o modelo conter metas com folga, a falta de incentivos pecuniários não inibiu o crescimento do nível de esforço nessas tarefas. Ou seja, mesmo com a facilidade no alcance das metas, os funcionários, sem recompensas diretas, despenderam esforços adicionais e cumpriram bem seus serviços. Esse comportamento demonstra que o incentivo de natureza financeira não foi a única fonte incentivadora nesse órgão do governo. O desempenho pode ter sido impulsionado pela motivação do serviço público, independente do incentivo formal.

Neste estudo de caso não se pode afirmar que a presença de folga orçamentária prejudicou o desempenho da Sefaz. Mas, ao contrário, é factível ponderar que a presença desse amortecedor, sobretudo nas metas gerais da equipe de fiscais, pode ser um elemento estabilizador que sinalizará aos fiscais que, apesar de fatores exógenos, eles podem despender seus melhores esforços para executar suas atuações e demais atividades que terão recompensas associadas. Obviamente, poderia ser discutido o limite mínimo, ou seja, se ao invés de uma folga de seis vezes, uma de duas vezes não seria mais apropriadamente desafiadora. Ou a formação de áreas de responsabilidade e criação de equipes menores com suas metas e recompensas segmentadas.

Por fim, a natureza objetiva da tarefa, em comparação com outras secretarias, ao mesmo passo que permite uso de medida de *output* como base principal de desempenho sem grandes perdas, em relação às medidas de *outcome*, o MMD pode estar inibindo esforço em ações que geram valor de longo prazo com base de inovação, visto que é privilegiado o curto prazo e são valorizadas eventuais inovações, em relação ao ato da fiscalização.

Como sugestão de pesquisa futura, o grau do impacto da motivação do serviço público poderia ser investigado, por meio da aplicação de questionário desenvolvido pela literatura do PSM. Neste estudo, apesar de serem analisados os desempenhos individuais apresentados, corroborados com as observações participativas e entrevistas com informante-chave, não foi aplicado o questionário ou realizado experimento que captasse o nível de PSM dos fiscais. O aprofundamento pela análise dos elementos que compõem a motivação intrínseca pode confirmar o papel complementar da motivação intrínseca na função utilidade dos agentes. Pesquisas futuras também poderão realizar uma análise comparativa desse MMD com outros modelos aplicados em outras organizações do setor público. Estudos como esses poderão identificar outros fatores que são inerentes ao ambiente público. Com isso, novos modelos de gestão poderão surgir a partir de diagnósticos locais e terão maiores chances de sucesso e eficácia em suas implantações.

Por fim, apesar de os resultados não serem diretamente generalizáveis a outras organizações públicas, por estar baseado nos dados de uma única entidade, o estudo aponta que há fatores que são ínsitos nas organizações do setor público e que, comparados ao setor privado, podem ter feito a diferença no desempenho.

REFERÊNCIAS³

AMMONS, D. N.; RIVENBARK, W. C. Factors influencing the use of performance data to improve municipal services: evidence from the North Carolina Benchmarking Project. **Public Administration Review**, v. 68, n. 2, 2008.

ANDERSEN, S. C.; MORTENSEN, P. B. Policy stability and organizational performance: is there a relationship? **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 20, p. 1-22, 2010.

ANDERSON, S. W.; DEKKER, H. C.; SEDATOLE, K. L. An Empirical Examination of Goals and Performance-to-Goal Following the Introduction of an Incentive Bonus Plan with Participative Goal Setting. **Management Science**, vol. 56, n. 1, p. 90-109, 2010.

ANTWI, K. B. Renewing the Holy Grail of human motivation in the delivery of public service: evidence from Ghana's Local Government Service. **Journal of Management Development**, v. 28, n. 6, p. 504-512, 2009.

AQUINO, A. C. B.; CARDOSO, R. L.; BOYA, V. L. A Causality in a performance measurement model: a case study in a Brazilian power distribution company. **Studies in Managerial and Financial Accounting – Performance Measurement and Management Control: Measuring and Rewarding Performance**, Emerald Group Publishing Limited, v. 18, n.1, p. 273-290, 2008.

AUTREY, R. L.; DIKOLLI, S. S.; NEWMAN, D. P. Career concerns and mandated disclosure. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 26, p. 527-554, 2007.

BESANKO, D.; DRANOVE, D.; SHANLEY, M.; SCHAEFER, S. **Economics of Strategy**, (4th ed.). New York: John Wiley; Sons, 2007.

BORGE, L-E; FALCH, T.; TOVMO, P. Public sector efficiency: the roles of political and budgetary institutions, fiscal capacity, and democratic participation. **Public Choice**, v. 136, p. 475-495, 2008.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 01 nov. 2011.

³ De acordo com a Associação Brasileira de Normas Técnicas NBR 6023.

BRASIL. Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 maio 2000. Seção 1, p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 01 nov. 2011.

BRIGHT, L. Does public service motivation really make a difference on the job satisfaction and turnover intentions of public employees? **American Review of Public Administration**, v. 38, n.2, p. 149-166, 2008.

_____. Why do public employees desire intrinsic nonmonetary opportunities? **Public Personnel Management**, v. 38, n. 3, p. 15-38, 2009.

BRUNS, C.; HIMMLER, O. Newspaper circulation and local government efficiency. **The Scandinavian Journal of Economics**, v. 13, n. 2, p. 470-492, 2011.

BURKHEAD, J. **Orçamento Público**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.

CARVALHO, D. **Orçamento e contabilidade pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

CLARKE, M. Plodders, pragmatists, visionaries and opportunists: career patterns and employability. **Career Development International**, v. 14, n. 1, p. 8-28, 2009.

CLERKIN, R. M.; PAYNTER, S. R.; TAYLOR, J. K. Public Service motivation in undergraduate giving and volunteering decisions. **American Review of Public Administration**, v. 39, n.6, p. 675-698, 2009.

CORE, F. G. Reforma gerencial dos processos de planejamento e orçamento. **Escola Nacional de Administração Pública**, n. 44, 2001.

DAHLSTROM, C.; LAPUENTE, V. Explaining cross-country differences in Performance-Related Pay in the Public Sector. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 20, p. 577-600, 2010.

DALEY, D. M.; VASU, M. L. Supervisory perceptions of the impact of public sector personnel practices on the achievement of multiple goals: putting the strategic into human resource management. **The American Review of Public Administration**, v. 35, n.2, p. 157-167, 2005.

DAVILA, T.; WOUTERS, M. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, p. 587-608, 2005.

DIXIT, A. Incentives and organizations in the public sector: an interpretative review. **The Journal of Human Resources**, v. 37, n. 4, p. 696-727, 2002.

DUNK, A. S. The effects of Job-Related Tension on managerial performance in Participative Budgetary settings. **Accounting, Organizations and Society**, v. 18, n. 7-8, p. 575-585, 1993.

DUNK, A. S.; NOURI, H. Antecedents of budgetary slack: a literature review and synthesis. **Journal of Accounting Literature**, v. 17, p. 72-96, 1998.

DOUGLAS, P. C.; WIER, B. Integrating ethical dimensions into a model of budgetary slack creation. **Journal of Business Ethics**, v. 28, p. 267-277, 2000.

EPSTEIN, M. J.; MANZONI, J. C. The balanced scorecard and tableau de board: translating strategy into action. **Management Accounting**, v. 79, p. 28-36, 1997.

FATÁS, A.; MIHOV, I. The macroeconomic effects of fiscal rules in the US states. **Journal of Public Economics**, v. 90, p. 101-117, 2006.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIBBS, M.; MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A.; VARGUS, M. E. Determinants and effects of subjectivity in incentives. **The Accounting Review**, v. 79, n. 2, p. 409-436, 2004.

GRIGOROUDIS, E.; ORFANOUDAKI, E.; ZOPOUNIDIS, C. Strategic performance measurement in a healthcare organization: a multiple criteria approach based on balanced scorecard. **Omega**, v. 40, p. 104-119, 2012.

HARTMANN, F.G.H. The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory. **Accounting, Organizations and Society**, vol. 25, p. 451-482, 2000.

HOOD, C. The “New Public Management” in the 1980s: Variations on a Theme. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, n. 2-3, p. 93-109, 1995.

HOPWOOD, A. An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. **Journal of Accounting Research**, v. 10, p. 56-182, 1972.

_____. The Archaeology of Accounting Systems. **Accounting, Organizations and Society**, v. 12, n. 3, 207-234, 1987.

HOU, Y.; LUNSFORD, R. S.; SIDES, K. C.; JONES, K. A. State performance-based budgeting in boom and bust years: an analytical framework and survey of the States. **Public Administration Review**, v. 71, n. 3, p. 370-388, 2011.

HOUSTON, D. J. Motivating Knights or knaves? Moving beyond performance-related pay for the Public Sector. **Public Administration Review**, v. 69, n. 1, p. 43-57, 2009.

_____. "Walking the Walk" of Public Service Motivation: public employees and charitable gifts of the time, blood, and money. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 16, n. 1, p. 67-86, 2006.

HUMPHREY, C.; SCAPENS, R. W. Theories and case studies of organizational accounting practices: limitation or liberation? **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 9, n. 4, p. 86-106, 1996.

JACOBSEN, D. I. Public Sector Growth: comparing politicians' and administrators' spending preferences. **Public Administration**, v. 84, n. 1, p. 185-204, 2006.

KELLY, J. WANNA, J. A nova gestão pública e as políticas de programação orçamentária do governo. **Revista do Serviço Público**, n. 3, p. 52-81, Jul./Set. 2001.

KIM, S. Testing the structure of public service motivation in Korea: a research note. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 19, n. 4, p. 839-851, 2009.

LAPSLEY, I. New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? **A Journal of Accounting, Finance and Business Studies**, v. 45, n. 1, p. 1-21, 2009.

LEE, Y. -J.; WILKINS, V. M. More similarities or more differences? Comparing public and nonprofit manager's job motivations. **Public Administration Review**, v. 71, n. 1, p. 45-56, 2011.

LEE JR., R. D.; JOHNSON, R. W. **Public budgeting systems**. Baltimore: University Park Press, 1973.

LEE JR., R. D.; JOHNSON, R. W.; JOYCE, P. **Public budgeting systems**. Sudbury, Mass: Jones and Bartlett, 8 ed., 2008.

LEISINK, P.; STEIJN, B. Public service motivation and job performance of public sector employees in the Netherlands. **International Review of Administrative Sciences**, v. 75, n. 1, p. 35–52, 2009.

LESLIE, K.; CANWELL, A. Leadership at all levels: leading public sector organizations in an age of austerity. **European Management Journal**, v. 28, n. 4, p. 297-305, 2010.

LI, X.; DONG, J. The impact of socioeconomic, organizational and individual factors on government organizational performance: evidence from China. **International Conference on Management and Service Science**, p. 1-4, 2010.

LUKKA, K. Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence. **Accounting Organizations and Society**, v. 13, n.3, p. 281-301, 1988.

MALINA, M. A.; SELTO, F. H. Communicating and controlling strategy: an empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard. **Journal of Management Accounting Research**, v. 13, p. 441-469, 2001.

MANOLOPOULOS, D. Work motivation in the Hellenic extended public sector: an empirical investigation. **International Journal of Human Resource Management**, v. 19, n. 9, p. 1738-1762, 2008.

MARSDEN, D.; RICHARDSON, R. The effects of “merity pay” on motivation in a public service. **British Journal of Industrial Relations**, v. 32, n.2, p. 243-261, 1994.

MCKINNON, J. Realibility and validity in field research: some strategies and tactics. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 1, p. 34-54, 1988.

MEIER, K. J.; O'TOOLE JR, L. J. The dog that didn't bark: how public managers handle environmental shocks. **Public Administration**, v. 87, p. 485-502, 2009.

MEIER, K. J.; O'TOOLE JR, L. J.; HICKLIN, A. I've seen fire and I've seen rain: public management and performance after na natural disaster. **Administration and Society**, v. 41, p. 979-1003, 2010.

MELLO, C. A. B. **Curso de Direito Administrativo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELKERS, J.; WILLOUGHBY, K. Models of performance-measurement use in Local Governments: understanding budgeting, communication, and lasting effects. **Public Administration Review**, v. 65, n. 2, p. 180-190, 2005.

MERCHANT, K. A. Budgeting and the propensity to create budgetary slack. **Accounting, Organizations and Society**, v. 10, n. 2, p. 201-210, 1985.

MERCHANT, K. A.; MANZONI, J. F. The achievability of budget targets in profit centers: a field study. **The Accounting Review**, vol. 64, n. 3, p. 539-559, 1989.

MORAES, A. **Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MORGAN, D. **Handbook on public budgeting**. Oregon: Oregon State Fiscal Association, 2002.

MOYNIHAN, D. P.; PANDEY, S. K. The big question for performance management: why do managers use performance information? **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 20, n. 4, p. 849-866, 2010.

_____. The role of organizations in fostering public service motivation. **Public Administration Review**, v. 67, n. 1, p. 40-53, 2007.

OSNI, M. Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. **The Accounting Review**, p. 535-548, 1973.

O'TOOLE JR, L. J.; MEIER, K. J. In defense of bureaucracy: public managerial capacity, slack, and the Dampening of environmental shocks. **Public Management Review**, v. 12, p. 341-361, 2010.

PERRY, J. L.; WISE, L. The motivational basis of public service. **Public Administration Review**, v. 50, p. 367-373, 1990.

PESTANA, M.H.; GAGEIRO, J.N. **Análise de Dados para Ciências Sociais – A Complementaridade do SPSS**. 3. ed. Lisboa: Edições Sílabo, 2003.

PLOEG, F. V. D. Political economy of prudent budgetary policy. **International Tax and Public Finance**, v. 17, p. 295-314, 2010.

- PROWSE, P.; PROWSE, J. The dilemma of performance appraisal. **Measuring Business Excellence**, v. 13, n. 4, p. 69-77, 2009.
- RESENDE, E. J. **Cargos, salários e carreira: novos paradigmas conceituais e práticos**. São Paulo: Summus, 1991.
- ROBERTS, A. In the eye of the storm? societal aging and the future of public-service reform. **Public Administration Review**, v. 63, n.6, p. 720-733, 2003.
- RUSAW, C. Professionalism under the “performance-based pay” reform: a critical assessment and alternative development model. **Public Personnel Management**, v. 38, n. 4, p. 35-53, 2009.
- SCHMIDT, W.; TRITTEL, N.; MULLER, A. Performance-related pay in German public services: the example of local authorities in North Rhine-Westphalia. **Employee Relations**, v. 33, n. 2, p. 140-158, 2011.
- SIMONS, R. Analysis of the organizational characteristics related to tight budget goals. **Contemporary Accounting Research**, v. 5, n. 1, p. 267-283, 1988.
- STEVENSON, W. J. **Estatística Aplicada à Administração**. São Paulo: Harbra, 2001.
- THOMPSON, F.; GATES, B. L. Betting on the future with a cloudy crystal ball? How financial theory can improve revenue forecasting and budgets in the states. **Public Administration Review**, v. 67, n. 5, p. 825-836, 2007.
- VAN DER STEDE, W. A. The relationship between two consequences of budgetary controls: budget slack creation and managerial short-term orientation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, p. 609-622, 2000.
- YUEN, D. C. Y. Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack. **Managerial Auditing Journal**, v. 19, n. 4, p. 517-532, 2004.
- WALKER, K. B.; JOHNSON, E. N. The effects of a budget-based incentive compensation scheme on the budgeting behavior of managers and subordinates. **Journal of Management Accounting Research**, v. 11, p. 1-29, 1999.

WEBB, R. A. Manager's commitment to the goals contained in a strategic performance measurement system. **Contemporary Accounting Research**, v. 21, n. 4, p. 925-958, 2004.

WESTOVER, J. H.; TAYLOR, J. International differences in job satisfaction: the effects of public service motivation, rewards and work relations. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 59, n. 8, p. 811-828, 2010.

WRIGHT, B. E. Public Service and motivation: does mission matter? **Public Administration Review**, v. 67, n. 1, p. 54-64, 2007.

WRIGHT, B. E.; PANDEY, S. K. Public service motivation and the assumption of person-organization fit: testing the mediating of value congruence. **Administration and Society**, v. 40, n.5, p. 502-521, 2008.

APÊNDICE A - Modelo de Mensuração de Desempenho da Sefaz

O modelo, conhecido como Programa de Participação de Resultados, mensura o desempenho dos servidores e busca incentivá-los para gerar o aumento da arrecadação do Estado. A avaliação é controlada pelo SGFIS que armazena as tarefas mensais informadas por cada servidor no cumprimento de seus deveres. O desempenho é medido por meio de pontuação, sendo atingida da seguinte forma: 60% por meio de meta coletiva e 40% pelo esforço individual.

A meta coletiva é alcançada por meio do efetivo trabalho na equipe, ou seja, por aqueles que efetivamente desempenharam suas funções, sendo excluídos os que estão de férias ou licença, exceto se afastado por acidente de trabalho. Essa medida é controlada pela folha de frequência supervisionada pelos respectivos supervisores de cada servidor.

Já os 40% da meta individual são obtidos por meio do cumprimento de tarefas a serem desempenhadas durante o mês. Cada tarefa possui um peso, ou melhor, uma quantidade de pontos previamente estabelecidos pelo MMD. Para adquirir os 28%, suas tarefas administrativas devem totalizar no mínimo 1000 pontos. Por exemplo, emissão de documentos de controle equivale a cinco pontos, análises e manifestações de processos, correspondem a 50 pontos, dentre outras tarefas previamente definidas com suas respectivas pontuações. Os 12% restantes são alcançados por trabalhos que exigem crédito tributário, devendo totalizar no mínimo 2000 pontos. O número de pontos é obtido da seguinte forma: divide-se o valor do tributo e multa decorrente de autuações pelo valor de conversão previamente estabelecido pelo modelo. Auditorias em empresas de grande porte têm fator de conversão 40, já as de médio e pequeno porte têm, respectivamente, 20 e 10. Como as empresas maiores tendem a gerar maiores créditos, seu valor de conversão é maior e, por consequência, geram menos pontos.

Além disso, o pagamento desta última gratificação, adquirida com 2000 pontos, fica condicionado ao cumprimento da pontuação anterior (1000), devendo repassar o montante necessário até que sua pontuação seja atingida. Assim, por exemplo, caso o servidor tenha obtido 600 pontos de tarefas procedimentais e 2300 pontos de trabalhos de fiscalização, a princípio teria atingido os 12% decorrentes dos 2000 pontos. Mas essa não é a regra. Serão repassados 400 pontos para completar as tarefas procedimentais, sobrando um saldo de 1900 para as atividades de fiscalização. Neste caso, o servidor atingirá apenas 28% da pontuação

individual, obtida com o alcance de 1000 pontos. Observa-se que essa regra visa incentivar ainda mais as atividades decorrentes da instituição e cobrança de tributos.

Quanto ao pagamento, é feito na forma de Gratificação de Participação de Resultados, não tendo natureza salarial. Ou seja, seus valores não compõem a base de cálculo de férias, décimo terceiro salário, muito menos aposentadoria, podendo ser extintos a qualquer momento. Ele leva em consideração tanto o desempenho da equipe quanto o esforço individual. Se a equipe atingir a meta de arrecadação estabelecida pelos gestores, um montante de recursos previamente estabelecido é distribuído entre os participantes conforme suas pontuações. Sobre ele, acresce mais 10% caso a equipe alcance a meta máxima. Essa verba total é distribuída da seguinte forma: 60% de seu valor são repartidos entre aqueles que atingiram a meta coletiva; 28% entre aqueles que atingiram 1000 pontos com tarefas de procedimentos administrativos; 12% entre aqueles que atingiram 2000 pontos decorrentes do efetivo *output* da atividade de fiscalização.