

Remuneração variável na administração tributária: impactos sobre a arrecadação de impostos

Fernanda Mendes Thomé¹
Francisco Carlos Barbosa dos Santos²



Este artigo está licenciado sob forma de uma licença
Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional.

 <https://doi.org/10.32459/2447-8717e255>

Recebido: 22-08-2023 | **Aprovado:** 24-11-2023 | **Publicado:** 29-06-2024

Resumo: A Administração Pública tem evoluído no sentido de buscar maiores níveis de eficiência na entrega de serviços públicos de qualidade. Para tanto, a remuneração variável de seus servidores tem sido usada como uma ferramenta estratégica. Nesse sentido, este estudo buscou discutir se essa prática aplicada aos servidores da Administração Tributária municipal promove impacto sobre a arrecadação tributária. O trabalho foi feito por meio de um estudo qualitativo aplicando-se a análise de conteúdo de Bardin em dez entrevistas de representantes sindicais de auditores fiscais de capitais brasileiras. Percebeu-se que, apesar de não haver arcabouço legal que garanta segurança jurídica às verbas recebidas, há satisfação e sentimento de pertencimento daqueles que as percebem. Apesar de não ser o foco do estudo, notou-se grande influência política sobre a carreira, especialmente devido ao sistema do presidencialismo de coalizão, demonstrando a falha do insulamento burocrático em especial nesse nível de ente federativo.

Palavras-chave: Remuneração variável. Administração tributária. Auditor fiscal. Arrecadação tributária.

Abstract: Public Administration has evolved as to seek greater levels of efficiency on the delivery of quality public services. To this aim, the variable remuneration of its servants has been used as a strategic tool. This study sought to discuss whether this practice applied to employees of the municipal Tax Administration promotes an impact on tax collection. The work was done through a qualitative study applying Bardin's content analysis on ten interviews with union representatives of tax auditors of Brazilian capitals. It was noticed that, although there is no legal framework that guarantees legal certainty to the funds received, there is satisfaction and a sense of belonging from those who perceive them. Despite not being the focus of the study, it was noticed a great political influence on careers, especially due to the coalition presidential system, demonstrating the failure of bureaucratic insulation, especially at this level of federative entity.

Keywords: Variable remuneration. Tax administration. Tax auditor. Tax collection

¹ Doutor em Administração pela Universidade de São Paulo (FEA-USP), mestre em Engenharia Econômica pela Universidade Pierre Mendes France (Grenoble, França), mestre em Energia e Desenvolvimento pelo IPEN/USP, Especialista em Finanças (MBA Fipe-USP) e graduado em Economia pela USP. Sólida experiência como consultor de empresas nas áreas de risco e modelagem matemática, tendo desenvolvido projetos como a criação de um modelo de risco operacional para a área de engenharia de projetos da Odebrecht.

² Atuou profissionalmente nas áreas de Construção Civil, Orçamento e Planejamento. Atualmente realiza Mestrado Profissional em Administração pelo Centro Universitário Alves Faria.

Introdução

Historicamente, a Administração Pública tem passado por diversas mudanças em busca de melhores resultados e do uso mais eficiente e consciente dos recursos públicos. Mundialmente, essa tendência, denominada pela doutrina como *New Public Management* (NPM), surgiu no final da década de 1970 e tem se solidificado desde então. Essa forma de gestão foi e continua a ser aplicada em diversos contextos e países, independentemente da orientação política adotada pelos governos, das regiões ou dos tipos de serviços prestados (Diefenbach, 2009).

No cenário brasileiro, princípios organizacionais associados à NPM começaram a ser implantados, de forma mais efetiva, a partir da década de 1990, permanecendo em implantação, estudo e aprimoramento até o presente momento e nas mais diversas instâncias da Administração Pública do país (Garces; Silveira, 2014). Frente a essa nova realidade e alinhada ao conceito de NPM, a gestão orientada aos resultados ganhou espaço na pauta dos governos, de maneira a ocupar, atualmente, lugar centralizado no campo da Administração Pública do país (Kanufre; Rezende, 2012).

Por sua vez, no campo das Administrações Tributárias, seja no nível federal, estaduais ou municipais, busca-se implantar esses modelos de gestão e de motivação do quadro funcional a fim de viabilizar resultados satisfatórios e agregar valores públicos, refletindo em maiores e mais justos montantes de arrecadação e cobrança dos tributos de sua respectiva competência (Oliveira et al., 2014).

Nesse sentido, destaca-se a importância da Administração Tributária no conjunto da Administração Pública. O legislador constituinte se preocupou com a relevância do papel arrecadatório, considerando-o como uma atividade essencial ao funcionamento do Estado, além de lhe conferir precedência constitucional em relação aos demais setores administrativos. A seguir, destaca-se o conteúdo do artigo 37 da Carta Magna (Brasil; Senado Federal, 1988):

Art. 37

(...)

XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;

(...)

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o

compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Portanto, observa-se que o legislador constituinte considerou os servidores fiscais como imprescindíveis à continuidade da Administração Pública, compreendidos, assim, como garantidores das receitas necessárias ao funcionamento do Estado. Na competição de recursos para a manutenção e custeio, por exemplo, entre a atividade de fiscalização e os serviços administrativos, a prioridade deve ser da fiscalização fazendária (Sobreira Neto; Hourneaux Junior; Polo, 2006). Nessa perspectiva, o gestor, ao inviabilizar a recuperação dos tributos sonegados ao Erário, impedindo que o agente cumpra a sua função de lançar o crédito tributário, seja pelo sucateamento da máquina de fiscalização, seja pela falta de valorização do corpo técnico, atenta contra o interesse público. Ademais, não se pode relativizar a função social do tributo. Quando se trata da contrapartida, há de se pensar na contrapartida indireta, dada pelo bem-estar e o bem comum da sociedade como um todo (Campanha; Tenório, 2017).

Por fim, é importante destacar que a melhoria na qualidade da fiscalização dos tributos torna desnecessário o aumento da carga tributária, promovendo a justiça fiscal. Nesse sentido, demonstra-se a importância de uma gestão orientada a resultados no contexto da administração tributária, balizada também em uma política de motivação e valorização de seus servidores (Martins, 2020).

Assim, no contexto de contínua busca por melhorar a eficiência da Administração Pública como um todo e, mais especificamente, a da Administração Tributária, torna-se pertinente analisar se a implementação de remuneração variável para carreiras fiscais exerce impacto sobre a arrecadação, sem que isso implique necessariamente no aumento da carga tributária, uma vez que resulta na redução da evasão de tributos.

No contexto da Administração Pública orientada pela gestão por resultados, o administrador público tem buscado, entre outros mecanismos, a aplicação da remuneração variável mediante a conquista de metas. No caso dos servidores da administração tributária, a meta de acréscimo de arrecadação está presente em basicamente todos os programas de remuneração variável e bonificação por resultado, afinal, trata-se do objetivo primordial da função exercida pelos servidores da área tributária (Nascimento de Araújo et al., 2021). Diante disso, estabelece-se o seguinte questionamento balizador da presente investigação: a remuneração variável de servidores da área tributária traz efeitos sobre a arrecadação?

Fundamentação teórica

Evolução da Administração Pública

Como todo campo do conhecimento, a gestão da Administração Pública tem mudado ao longo do tempo, de forma a agregar valores, conhecimentos e perspectivas que se tornaram mais proeminentes ao longo do curso histórico de desenvolvimento da disciplina, a exemplo da notável incorporação de métodos voltados a combater e corrigir as distorções dos modelos anteriores. Ressalta-se que as reformas não podem ser entendidas como fim em si mesmas, visto que, sobretudo, configuram-se como um meio para o atingimento desses diferentes fins, os quais se transformam à medida que a sociedade se complexifica e modifica suas prioridades, de forma que as reformas podem ser compreendidas como um exercício urgente e constante de busca de adaptação do Estado a essas preferências (Secchi et al., 2021).

A tendência mundial seguiu para o modelo chamado *NPM (New Public Management)*, em que governos implantaram reformas com o intuito de melhorar a gestão do setor público, aproximando-a, conforme possível e aplicável, aos moldes do setor privado. Assim, as importantes reformas de Estado se preocupavam com a eficiência do setor público, o que engloba também com os modelos de seleção de pessoal e de remuneração dos servidores públicos (Armond; Junior; Côrtes, 2016). A expectativa deste modelo de gestão é de que o setor público seja efetivamente reformado pela soma de uma administração estratégica, reorganização estrutural e melhoria nos sistemas de gestão de pessoas (Gray; Jenkins, 1995). Especialmente em relação aos servidores públicos, o NPM sugere que estes fossem motivados por meio de incentivos, buscando um espírito empreendedor e a satisfação do cliente/usuário. Para tanto, as formas de remuneração precisaram ser alteradas e, por vezes, vinculadas a contratos de desempenho.

No Brasil, a reforma administrativa, iniciada em 1995, tinha como escopo a redução da despesa pública, atendendo aos princípios da economicidade e legitimidade dos gastos públicos. Assim, a reforma gerencial foi implantada prometendo a máxima delimitação do tamanho e a redefinição do papel regulador do Estado, além da recuperação da governança frente à capacidade financeira, administrativa e política. O modelo adotado privilegia a obtenção de resultados pela máquina estatal, incentivando a produtividade dos agentes públicos e redução dos controles de procedimentos (Leite, 2019).

Na visão de Botelho e Held (2021), a baixa performance das reformas administrativas brasileiras dificulta a tensionada relação entre a burocracia e o sistema político no presidencialismo de coalizão adotado no Brasil, modelo caracterizado por uma relação de forte diálogo entre os Poderes Executivo e Legislativo em favor da manutenção da governabilidade (Rodrigues, 2022).

Em termos de racionalidade administrativa, avalia-se que o cenário é similar ao contexto reformista de 1995, visto que ainda não foi possível consolidar uma estrutura organizacional racionalizada para uma administração pública eficiente. Ademais, os vigentes mecanismos utilizados pelo presidencialismo de coalizão tendem a transformar cargos administrativos em moedas de troca para aprovação, no Poder Legislativo, de políticas públicas e demais ações propostas pelo Poder Executivo. Assim, tem-se o inchamento da estrutura administrativa, com a criação de cada vez mais ministérios, secretarias e cargos em comissões diversas, ocasionando o aumento desregulado dos gastos com pessoal (Gomes; Lisboa, 2021).

Remuneração

Frente a essa realidade de busca por maior eficiência, as organizações buscaram o desenvolvimento de alternativas focadas em investir e aprimorar o seu capital humano, optando por pagar seus colaboradores por meio de sistemas remuneratórios que valorizem os seus conhecimentos, habilidades e competências, o que origina o conceito de remuneração estratégica. De acordo com Vasconcelos e Silva (2007), entende-se remuneração estratégica como uma forma de estimular os funcionários no alcance dos objetivos da organização. Para isso, são realizadas combinações de diversos tipos de remuneração de maneira harmonizada, a fim de alinhar a estratégia da organização à remuneração de seu pessoal, atendendo às demandas das pessoas em relação a valores e benefícios. Como parte desse complexo sistema de recompensa, o relacionamento e a possibilidade de vinculação da remuneração ao desempenho têm crescentemente atraído os empregadores (Ruffini et al., 2020).

A remuneração variável é uma das formas de aplicação de um programa de remuneração estratégica. Está atrelada a metas de desempenho individuais, das equipes ou da organização. Assim, esse formato inclui formas de remuneração de curto prazo, como as comissões e a participação nos lucros e nos resultados; como também de longo prazo, a exemplo do bônus executivo (Beuren; Verhagem, 2015). Um dos principais ensejos para a utilização da remuneração variável é que essa correlaciona a recompensa ao esforço realizado para o atingimento de determinado resultado. Por isso, quanto mais claro e transparente for esse vínculo, proporcionando um mais adequado funcionamento do sistema, melhores serão os resultados à organização e ao colaborador (Russo; Viana; Hall, 2006).

No entanto, no âmbito da administração pública, depara-se, ainda, com entraves e modelos antigos de administração de pessoas, a incluir os modelos remuneratórios. Em vias de solucionar esses problemas, o modelo gerencial adotado na *New Public Management (NPM)* sugere que os servidores públicos devem ser motivados por meio de incentivos. Para tanto, passou-se a utilizar

metas e especificações formais de desempenho nas organizações governamentais, por meio de contratos de desempenho atrelados a reformas salariais, postulando uma postura crítica aos sistemas de serviço público clássicos e viabilizando recompensas variáveis por desempenho em conjunção às tabelas salariais fixas (Binderkrantz; Christensen, 2012). Esse movimento também se caracteriza pela ênfase na medição de desempenho das saídas e pela introdução de remuneração por desempenho de acordo com indicadores de resultados (Frey; Homberg; Osterloh, 2013).

Contudo, ainda existem grandes dificuldades para a avaliação dos impactos resultantes da remuneração por desempenho. Nascimento de Araújo et al. (2021) enfatizam a importância do desenvolvimento de metodologias de pagamento por desempenho específicas para o setor público, e não apenas a adequação de modelos existentes ou criados para o setor privado, uma vez que mensurar a produtividade no setor público ainda é um desafio, pois os métodos atualmente utilizados parecem não medir adequadamente o constructo de forma satisfatória, limitação essa que impacta na tomada de decisão, no desenvolvimento e na melhoria de outras metodologias de gestão de pessoas em organizações públicas.

A Administração Tributária é o segmento da administração pública responsável pela arrecadação de tributos, executando o lançamento, fiscalização e cobrança daqueles. Por ser uma tarefa imprescindível para o funcionamento do Estado, uma vez que é responsável pela obtenção de recursos financeiros, essa atividade deve ser exercida por servidores de carreiras específicas, cujas prerrogativas estão previstas constitucionalmente, assegurando-se as garantias para plena execução de suas atividades funcionais (Fontoura; Teixeira; Piccinini, 2016).

Por se tratar de uma carreira pública, todos seus integrantes, conforme ditado constitucionalmente, devem ser admitidos via concurso público de provas ou provas e títulos. Há algum tempo, os concursos da área fiscal têm atraído cada vez mais candidatos, o que acaba gerando um importante reflexo no aspecto da identidade funcional dos auditores fiscais: um “forte orgulho por ser integrante da carreira” (Bianco; Colbari; Silva Neto, 2010). Porém, apesar desse sentimento de pertencimento e vitória, não há grande afinidade com as tarefas desempenhadas, uma vez que o recrutamento de servidores acabou se tornando uma finalidade em si e não um meio para a seleção dos candidatos (Fontainha et al., 2015).

Assim, apesar da identidade de carreira, existe a necessidade de manutenção da motivação dos auditores. Nesse sentido, o ambiente para implantação de uma política de remuneração variável na Administração Tributária é favorável, mostrando-se como um fator adicional para engajamento e motivação dos auditores e da equipe que compõe o serviço, colaborando para a retenção dos servidores e diminuição da rotatividade de mão de obra (Fontoura; Teixeira; Piccinini, 2016).

Sobre o tema, é válido mencionar os questionamentos de estudiosos sobre a possibilidade de *moral hazard* na concessão de adicionais atrelados ao aumento de desempenho para atividades fiscalizatórias (Angelova; Regner, 2018), uma vez que essa prática poderia induzir o agente a aplicar mais multas e gerar lançamentos tributários indevidos apenas como forma de atingimento de metas. Na esfera federal, o bônus de eficiência buscou evitar essa situação, explicitando a manutenção do crédito lançado no grau de julgamento administrativo (Andrade, 2017), porém, tal medida poderia elevar a preocupação dessa disfunção também na fase de impugnação do crédito tributário.

Assim, diante da existência dessas duas correntes de pesquisa – uma que busca estudar a existência ou não de disfunções, como a assimetria de informações e *moral hazard*; e outra que procura discutir a aplicabilidade e eficiência da remuneração variável baseada no desempenho em atividades essenciais de estado, como no caso da fiscalização tributária –, torna-se fundamental discutir o efeito do referido sistema remuneratório sobre a arrecadação tributária.

No entanto, apesar de existir um volume razoável de estudos sobre remuneração variável e seu impacto sobre o desempenho dos colaboradores, em especial na atividade privada, observa-se uma restrição significativa no âmbito do setor público, além de uma escassez ainda mais proeminente no específico campo da Administração Tributária. No que se refere às administrações municipais, o número de estudos é ainda mais reduzido.

Quanto aos entes municipais, estudos como os de Veira et al. (2021), Sousa (2020), Fernandes e Sousa (2018), Siqueira e Andrade (2016) e Lima (2014) se correlacionam parcialmente ao tema do presente trabalho. No entanto, essas análises se vinculam a uma perspectiva macro, adentrando em diversos temas, como a instituição do tributo, sua fiscalização, a cobrança e, finalmente, a educação tributária; ou seja, sem se aprofundarem no tema da política remuneratória e seu efeito sobre a arrecadação. Ademais, retratam o tema de forma mais relacionada à gestão em si, e não com o enfoque no servidor fiscal, como na proposta deste estudo.

Diante disso, não foram identificados estudos que tratassem da relação entre a remuneração variável de servidores do fisco municipal e o acréscimo de receitas próprias municipais, fato que demonstra a relevância do tema do presente artigo.

Metodologia

Como forma de se discutir o comprometimento organizacional a partir de um modelo de remuneração variável, circunscrevendo o impacto de uma política de remuneração variável já implementada, optou-se por uma abordagem de análise qualitativa, pautada pela análise de conteúdo elaborada por Bardin (2015).

Como forma de se obter maior detalhamento sobre as percepções gerais em relação à verba variável e seus efeitos, tanto sobre aspectos subjetivos (motivação da equipe, clima organizacional e sentimentos de equidade e justiça), quanto sobre aspectos objetivos (arrecadação tributária), adotou-se a técnica de entrevistas em profundidade direcionadas pelo questionário aberto semiestruturado – disposto no Anexo A.

As entrevistas foram realizadas com os diretores presidentes das entidades representativas da categoria de auditor fiscal tributário. Ainda que uma das características do sindicalismo seja a ampliação da agenda corporativa pela defesa da política pública própria do desempenho funcional, a questão remuneratória é um dos elementos centrais na agenda sindical (Gouveia, 2019). Ademais, a representação de classe acaba por convergir os anseios da maioria da categoria com certa propriedade, repassando a percepção de seus representados e evitando distorções de cunho pessoal, motivo que norteou a escolha do público consultado à coleta de dados. Em fase preliminar às entrevistas, foram levantadas as legislações de todas as capitais como forma de verificar em quais localidades esse sistema remuneratório é adotado, efetivando-se uma pré-análise dos dados. Posteriormente, foi definida a amostra dos entrevistados.

Este estudo limitou sua abrangência às capitais estaduais, supondo que cada uma delas apresenta estrutura administrativa e funcional organizada e estabelecida, além de uma Administração Tributária implementada, com potencial reflexo e reprodutibilidade nas organizações do interior dos respectivos estados.

A amostra das entrevistas foi definida de forma estratificada, após a categorização das capitais conforme o critério de importância econômica, obtido por meio de suas respectivas contribuições na composição do PIB nacional. Esse dado pode ser encontrado pela consulta e download de planilha em Excel do site do IBGE. O universo das 26 capitais estudadas foi dividido em cinco estratos, com cinco unidades cada (exceto o que continha Goiânia, município sobre o qual já se possuía conhecimento da não adoção da remuneração variável, único grupo contendo seis elementos), selecionando-se duas localidades de cada grupo para as entrevistas. No Quadro 1 abaixo, consta a informação da classificação.

Quadro 1 – Classificação das capitais em relação ao PIB 2020

Posição ocupada pelas capitais em relação ao Produto Interno Bruto a preços correntes e participações percentuais, segundo os municípios e as respectivas Unidades da Federação - 2020			
	Municípios e respectivas Unidades da Federação	Posição	Participação (%)
1	São Paulo (SP)	1º	9,84
2	Rio de Janeiro (RJ)	2º	4,35
3	Brasília (DF)	3º	3,49
4	Belo Horizonte (MG)	4º	1,28
5	Manaus (AM)	5º	1,21
6	Curitiba (PR)	6º	1,16
7	Porto Alegre (RS)	8º	1,00
8	Fortaleza (CE)	11º	0,86
9	Salvador (BA)	12º	0,77
10	Goiânia (GO)	13º	0,68
11	Recife (PE)	16º	0,66
12	São Luís (MA)	29º	0,43
13	Belém (PA)	30º	0,41
14	Campo Grande (MS)	31º	0,40
15	Cuiabá (MT)	35º	0,35
16	Vitória (ES)	39º	0,33
17	Maceió (AL)	42º	0,30
18	Natal (RN)	43º	0,30
19	Teresina (PI)	48º	0,28
20	Florianópolis (SC)	49º	0,28
21	João Pessoa (PB)	51º	0,27
22	Porto Velho (RO)	54º	0,26
23	Aracaju (SE)	68º	0,22
24	Boa Vista	N/i	Não informado
25	Macapá	N/i	Não informado
26	Palmas	N/i	Não informado
27	Rio Branco	N/i	Não informado

Fonte: Elaboração própria (2023)

As entrevistas, realizadas de forma remota pelo aplicativo zoom, foram gravadas e transcritas, o que possibilitou a aplicação da análise de conteúdo proposta por Bardin (Bardin, 2015). As transcrições foram realizadas com a ajuda do software de inteligência artificial Reshape.

A análise de conteúdo foi feita com auxílio do software Atlas.ti, pois, conforme os estudos de Silva Júnior e Leão (2018), esse software se mostrou importante ferramenta à condução de pesquisas qualitativas à luz da Análise de Conteúdo de Bardin, uma vez que facilita o trabalho do analista e contribui para estabelecer relações que culminem no tratamento e inferência dos resultados.

A codificação do trabalho de pesquisa relativo às dez entrevistas foi realizada *a posteriori*, de forma indutiva. Assim, foram separadas citações com expressões cuja semântica contivesse alguma

informação relevante sobre o tema. Assim, foram criadas as categorias e subcategorias descritas a seguir.

Categoria I: disfunções da verba

Essa categoria buscou identificar frases e expressões que demonstrem (ou que contenham indícios) de situações em que a verba não funcionou adequadamente, conforme os objetivos centrais propostos: aumento de arrecadação tributária e motivação da equipe. As subcategorias se encontram dispostas no Quadro 2.

Quadro 2 – Categoria I

Subcategoria	Requisito de classificação
Alcance constante das metas	Supôs-se que metas constantemente atingidas acabariam levando à ineficiência do caráter motivador da verba em entregar maiores resultados. Assim, acabaria por se tornar um valor fixo, no limite superior do recebimento.
Clima Organizacional Negativo	A verba influenciou negativamente o clima organizacional, causando ruídos e desentendimentos, seja entre membros da carreira ou com as demais carreiras do quadro de servidores.
Disfunções de equidade e justiça	O entrevistado demonstrou insatisfação no que tange aos parâmetros de medição da verba, por essa não distribuir o ganho conforme merecimento, ou seja, existem distorções por tratar todos da mesma forma.
Grupos de Poder	O recebimento da verba influenciou a formação de grupos que se utilizam do poder de barganha dos resultados para benefício próprio, criando divisões dentro da carreira.
Ineficiência da Verba	A verba não atingiu seus objetivos centrais, ou seja, o aumento de arrecadação e/ou motivação do pessoal.
Política ou manobra salarial	A verba foi utilizada exclusivamente como uma ferramenta para aumentar os recebimentos do servidor ou grupo de servidores, e não como uma ferramenta para aumentar o comprometimento de equipe ou da arrecadação tributária.
Questionamentos sobre a verba	Houve algum tipo de questionamento sobre a eficiência ou a legalidade da verba, seja pelo próprio entrevistado, seja pelos órgãos de controle administrativo (Tribunais de Contas, Procuradoria Municipal, Controladoria), ou, ainda, por órgãos judiciais.

Fonte: Elaboração própria (2023).

Categoria II: efetividade da verba

Essa categoria buscou identificar frases e expressões que demonstrem (ou que contenham indícios) de situações em que a verba funcionou (ou funciona) adequadamente, conforme os

objetivos centrais propostos: aumento de arrecadação tributária e motivação da equipe. As subcategorias se encontram dispostas no Quadro 3.

Quadro 3 – Categoria II

Subcategoria	Requisito de classificação
Clima Organizacional Positivo	A verba influenciou positivamente o clima organizacional, seja entre membros da carreira ou com as demais carreiras do quadro de servidores.
Esforço de desempenho e motivação	A verba teve sucesso em aumentar o esforço coletivo e/ou individual, promovendo a motivação da equipe.
Impacto sobre a arrecadação	Foi identificado o impacto positivo sobre a arrecadação tributária (aumento da arrecadação).

Fonte: Elaboração própria (2023).

Categoria III: segurança e estabilidade

Essa categoria buscou identificar frases e expressões que demonstrem (ou que contenham indícios) de situações relacionadas à segurança jurídica e estabilidade da verba, tanto no sentido de ser estável e segura, quanto ao contrário, conforme o Quadro 4.

Quadro 4 – Categoria III

Subcategoria	Requisito de classificação
Estabilidade e aperfeiçoamento da verba	A verba se demonstrou estável e bem implementada no ordenamento jurídico do município. Houve alterações para sua melhoria e aperfeiçoamento, sem sua extinção ou substituição.
Risco para a aposentadoria	A verba apresentou riscos de seus rendimentos não serem considerados como proventos para a aposentadoria.
Insegurança jurídica	A verba apresentou riscos e questionamentos jurídicos, demonstrando certa instabilidade e insegurança.
Valorização da carreira	A verba demonstrou ser um instrumento de valorização e fortalecimento de carreira.

Fonte: Elaboração própria (2023).

Categoria IV: sentimentos e impressões

Essa categoria buscou identificar frases e expressões que demonstrem sentimentos ou impressões dos entrevistados sobre a verba. Por se tratarem de representantes da categoria, supõe-se que reflitam as impressões da maioria dos integrantes da carreira. As subcategorias se encontram dispostas no Quadro 5.

Quadro 5 – Categoria IV

Subcategoria	Requisito de classificação
Clima Organizacional Indiferente	A existência da verba não afetou o clima organizacional, seja para melhor ou para pior.
Igualdade, Equidade e Justiça	A verba demonstrou características de igualdade, equidade e justiça.
Sentimento de descrédito	O entrevistado demonstrou sentimentos negativos, em especial, de descrédito em relação a efetividade da verba e seus efeitos sobre arrecadação e motivação de pessoal.
Sentimento de Pertencimento e orgulho	O entrevistado demonstrou sentimentos positivos, em especial de pertencimento e orgulho em relação à categoria.

Fonte: Elaboração própria (2023).

Categoria V: fatores externos

A categoria buscou identificar frases e expressões que demonstrem (ou que contenham indícios) de influências de fatores externos sobre as decisões relativas à verba, sua instituição, alteração e manutenção, além da interação com demais carreiras

Quadro 6 – Categoria V

Subcategoria	Requisito de classificação
Comparação com outra carreira de estado	O entrevistado comparou o recebimento da verba variável com o recebimento de honorários advocatícios pelos procuradores municipais.
Fatores externos sobre a arrecadação	Existência de fatores externos que influenciaram a arrecadação, a despeito da verba variável.
Influência política sobre a carreira	O entrevistado citou a influência de agentes políticos sobre a verba, seja no Poder Executivo (Prefeito e Secretário), seja no Poder Legislativo (vereadores)
Integração com demais servidores da pasta	O entrevistado comentou sobre a interação com servidores de diferentes carreiras para atingir as metas da verba variável.

Fonte: Elaboração própria (2023).

Análise e discussão dos resultados

Pré-análise

Metodologicamente, conforme detalhado na seção anterior, propôs-se a entrar em contato com as capitais dos estados brasileiros (excetuando-se o Distrito Federal, por se tratar de um ente híbrido, *sui generis*), o que totaliza 26 localidades diferentes. Dessas, não houve sucesso no contato de apenas uma capital.

Assim, durante a pré-análise, foi possível realizar o estudo da legislação de todas as capitais brasileiras, mesmo daquela cujo contato não foi exitoso, identificando-se todas as leis de plano de cargos, carreira e remuneração (PCCR) das 26 capitais. Dentre todas, verificou-se que 17 possuem alguma forma de remuneração variável baseada em desempenho, o que representa cerca de 65% de frequência.

Em que pese existirem casos de verbas instituídas fora de legislação específica, a parcela estudada está prevista no respectivo PCCR em onze dos dezessete casos de localidades que possuem verbas variáveis. Em relação ao tipo legislativo, sete das remunerações são instituídas por leis complementares (o que traz maior estabilidade devido ao rito diferenciado de votação na casa legislativa); ao passo que dez em leis ordinárias. Acrescenta-se que, em oito casos, essas remunerações são tratadas em leis específicas e exclusivas da carreira (sem tratar de outra categoria no mesmo texto, reduzindo o risco de interferências de outras carreiras na lei, conferindo, assim, maior segurança para a categoria).

Os tipos de remuneração variável identificados podem ser enquadrados basicamente em dois tipos:

- a) Prêmio ou Bônus: um valor adicional, periódico, que não compõe a remuneração e é distribuído conforme o atingimento de metas pré-estabelecidas. Funciona como uma Participação nos Resultados, em que normalmente não incidem encargos previdenciários ou imposto de renda – no entanto, não é contabilizado para fins de aposentadoria.
- b) Gratificação por Desempenho: compõe a remuneração, sendo considerado a todos os efeitos legais, inclusive afastamentos e aposentadoria. A remuneração mensal, então, passa a ter uma parcela calculada conforme o atingimento de metas ou pontuações.

Nota-se que a nomenclatura da verba não determina necessariamente a sua natureza, uma vez que, em dois dos municípios estudados, a verba denominada “prêmio” tem, em realidade, natureza remuneratória, funcionando como uma gratificação e não como um prêmio ou bônus.

Três capitais recentemente deixaram de adotar verbas variáveis e promoveram a incorporação desse valor ao vencimento base. Alguns órgãos de controle, a depender do estado, questionam a inclusão de verbas variáveis como proventos na inatividade, alegando que essas não compõem a remuneração mensal, a despeito do recolhimento de verbas previdenciárias sobre essas parcelas. Avalia-se que esse posicionamento de alguns Tribunais de Contas gera insegurança para os servidores públicos (não só aos auditores tributários) que recebem esse tipo de verba, especialmente quando se trata de uma parcela relevante de seus rendimentos.

Ainda ao se tratar de proventos de aposentadoria, observou-se que, em oito capitais, esse valor não é recebido na inatividade, o que provoca uma perda de poder aquisitivo para o

aposentado. Dessas oito localidades, apenas uma tem natureza de gratificação; ao passo que as demais têm natureza de prêmio ou bônus. Esse tipo de situação dificulta a opção pela aposentadoria de muitos servidores, que estendem sua vida laboral como forma de evitar a perda de rendimentos. Esse tema foi citado em algumas das entrevistas, como será evidenciado na seção seguinte.

Das 17 capitais com parcelas remuneratórias variáveis, observou-se certa longevidade desses mecanismos, que foram criados, em sua quase sua totalidade, antes de 2015. Por serem verbas antigas, já incorporadas e sedimentadas no ordenamento jurídico do respectivo ente, presume-se certa estabilidade de sua instituição. No Quadro 7, segue relação da data de criação das referidas verbas.

Quadro 7 – Ano de instituição da verba

Instituição da verba	Quantidade de capitais
De 2005 a 2008	6
De 2010 a 2015	10
2018	1

Fonte: Elaboração própria (2023).

Apesar de já estabelecidas, notaram-se também mudanças recentes nos cálculos das verbas, possivelmente devido ao reaquecimento do mercado econômico pós-pandemia, que impactou a arrecadação e, conseqüentemente, a base de cálculo dos adicionais. Afinal, o mercado havia retrocedido e, portanto, o recolhimento de ISS havia retraído, afetado as verbas. Agora, o montante destinado a essa remuneração está voltando a crescer, impactando positivamente, sem exigir o esforço da fiscalização sobre a arrecadação. Em Fortaleza, por exemplo, foi necessário extinguir a verba existente e criar uma nova, caso contrário, haveria um impacto salarial considerável para os auditores. Esses movimentos sugerem que a verba pode não se revestir de segurança jurídica necessária para projetar estabilidade salarial aos servidores.

Quanto ao peso da verba no total de rendimentos mensais, é preciso primeiro observar que, quando se trata de prêmios, esses são bastante diferenciados entre si. Do total de oito prêmios, dois são anuais, um é semestral, um é trimestral e quatro têm apurações por períodos maiores que um mês, porém com recebimentos mensais. Em relação às gratificações de desempenho, componentes da remuneração mensal, a proporção relativa ao total de rendimentos varia de 15% a 80%. Em três casos (de um total de nove), a proporção relativa pode alcançar mais da metade da remuneração; ao passo que, em oito casos, representa menos um terço dos proventos totais. Apesar da grande variação e falta de padronização desse item, percebe-se que, nas capitais em que esse tipo de verba é aplicada, normalmente ela integra parte considerável do salário, tornando-se relevante no contexto remuneratório do servidor.

Sobre os parâmetros de aferição das metas, foram identificadas três diferentes abordagens: individuais, coletivas e um modelo híbrido, que busca agregar ambas. O parâmetro individual de aferição das metas considera relatórios e atividades realizadas pelo auditor. Parâmetros exclusivamente coletivos adotam a variação de arrecadação e outros índices, como PIB ou inflação. Os modelos híbridos, por fim, levam em consideração ambos os aspectos, em que as metas se dividem em atividades funcionais e aumento de arrecadação. Apenas uma capital adota exclusivamente a medição individual (um prêmio), enquanto oito aderem a parâmetros coletivos e oito utilizam metodologias híbridas. Observa-se que uma outra capital adota a medição individual, porém, com um índice de correção medido conforme a arrecadação – motivo que levou esse caso a ser enquadrado como medição híbrida, por considerar o parâmetro final (coletivo) ainda que indiretamente. Na fase de entrevistas, disposta na seção a seguir, discutiu-se com mais profundidade as impressões, vantagens e desvantagens de cada modelo.

Entrevistas

A análise das entrevistas foi realizada em ordem alfabética, uma vez que não ficou demonstrada relação entre a importância econômica (conforme ranking de contribuição no PIB nacional) e a adoção de verbas variáveis. Isso se deve pelo fato de que a quantidade de capitais que adotam verbas variáveis por grupo de PIB não variou entre os grupos 1 a 3, sofrendo uma pequena alteração apenas nos grupos 4 e 5, conforme informações dispostas no Quadro 8.

Quadro 8 – Quantidade de capitais com verbas variáveis.

Grupo de Relevância no PIB	Capitais com verbas variáveis
Grupo 1	4
Grupo 2	4
Grupo 3	4
Grupo 4	2
Grupo 5	3

Fonte: Elaboração própria (2023).

Em relação aos parâmetros das metas, verificou-se que esses podem ser tanto atrelados a atividades diárias (ou específicas de carreira), quanto finalísticas, tratando exclusivamente da arrecadação. Uma via alternativa para essas práticas é a adoção conjunta desses diferentes critérios, ou seja, relacionando o cumprimento de certas atividades, como garantia da parcela de contribuição individual, condicionada ao resultado final geral, qual seja, o impacto sobre a arrecadação.

Observou-se que os entrevistados possuem opiniões divergentes sobre o melhor modelo a ser adotado. Isso ocorre porque relatórios e atividades não garantem o resultado, que é o incremento de arrecadação, e, ao mesmo tempo, a utilização exclusiva de métodos impessoais e indivisíveis (como o incremento de arrecadação) não se mostrou capaz de motivar os indivíduos na mesma medida que parâmetros individuais, devido ao problema dos *free riders*, em que a produtividade de pessoas mais proativas compensa a falta de engajamento e comprometimento de outras, criando certo desequilíbrio nas relações interpessoais e impactando negativamente o clima organizacional. No entanto, é unânime a constatação de que as métricas devem ser pré-definidas, guardando certa constância e estabilidade.

Dois entrevistados (G1.1 e G2.2) alegaram que preferem o parâmetro geral, por evitar divisões entre os membros da carreira. Já o entrevistado G5.1 busca seguir juntamente o caminho oposto: abandonar o parâmetro geral e dividi-lo em duas parcelas: parte coletiva e parte individual, como forma de corrigir problemas pontuais de comprometimento de equipe. Já o entrevistado G1.2 questiona justamente o critério exclusivamente individual, devido ao fato desse modelo ter gerado, na experiência do entrevistado, grupos favorecidos dentro da carreira, concedendo um caráter subjetivo e sem clareza às medições de desempenho.

Apesar de não ser o foco deste estudo, a limitação do teto constitucional foi um tema frequentemente abordado de forma espontânea pelos entrevistados (citado em 70% das entrevistas). A questão do teto foi mencionada por todos os entrevistados de municípios em que a natureza da verba variável é remuneratória e, portanto, aplicável à limitação constitucional. Nos locais em que a verba tem natureza de prêmio ou bônus, o teto constitucional foi citado apenas uma vez, justamente no município em que a verba indenizatória teve sua natureza questionada e alterada, sendo hoje considerada remuneratória. Dessa forma, percebe-se que há indícios de que o teto constitucional não causa o mesmo nível de preocupação para servidores que recebem prêmios ou bônus quanto para aqueles que recebem gratificação.

A dificuldade de retenção de novos concursados foi citada em 5 entrevistas (frequência de 50%), também se relacionando à limitação constitucional da remuneração local e à baixa remuneração inicial e/ou final do cargo. Assim, durante essas entrevistas, o entrevistado defendeu a necessidade de valorização da carreira como uma maneira de se buscar a manutenção e a retenção do quadro de auditores.

Também fora do escopo das perguntas, porém com frequentes menções espontâneas durante as entrevistas, identificou-se falas no sentido de que a carreira de Auditor Fiscal de Tributos, embora seja uma carreira de Estado com importante papel reconhecido constitucionalmente, tem sido vista como privilegiada pelas demais carreiras e pelos agentes

políticos. Na fala dos entrevistados, foram notáveis os relatos sobre pressões políticas dos superiores (secretário, prefeito, gestor), do poder legislativo (Câmara de vereadores) e dos demais servidores (carreiras de apoio ou outras carreiras de Estado). Expressões como “a grama do vizinho é mais verde”; “privilegiados”, “ciumeirazinha” surgiram em seis entrevistas diferentes.

Nesse sentido, notou-se a presença de tensões entre diferentes carreiras no contexto de disputas salariais, a exemplo da insatisfação gerada quando carreiras intermediárias ou de apoio não recebem a parcela ou a recebem em menor valor. Em algumas entrevistas, foram levantadas propostas para que o recebimento fosse dividido com demais carreiras que também participam, em alguma etapa, da arrecadação, e até mesmo para os superiores, seja em valores diferenciados para cargos de chefia ou até mesmo no primeiro escalão: secretário e secretário-executivo/adjunto ou similares.

A comparação com outra carreira de Estado surgiu em 80% das entrevistas. Os honorários advocatícios recebidos por procuradores dos municípios foram diretamente citados em 50% delas, uma vez que essa verba também funciona como uma participação nos resultados, concedida nas causas em que há sucesso da advocacia pública. Essa é repartida entre os componentes da carreira em atividade. Por não ser objeto deste estudo, não se verificou a natureza dessa verba, ou seja, se ela compõe ou não a remuneração. Aponta-se, somente e a partir dos entrevistados, para certa similaridade entre as verbas, pois ambas se relacionam ao produto final da função do cargo.

Como as entrevistas tiveram durações variadas (de 1:42 min a 18 min), decidiu-se começar a análise dos códigos de maneira geral, sem a divisão de categorias, e com os dados normalizados, de forma a equacionar os totais de frequência, buscando evitar que a percepção de um entrevistado se sobreponha a outra.

O código “influência política sobre a carreira” foi o mais frequentemente observado. Apesar de não ter sido foco da pesquisa, notou-se fortemente a aparição de termos de “influência exógena”, em especial de agentes políticos, nos relatos das entrevistas. Foi utilizada até mesmo a expressão “valor que o gestor se sente confortável em pagar”, evidenciando o comando da Administração sobre a verba e a fragilidade de sua regulamentação. Isso demonstra que o insulamento burocrático, buscado desde a década de 1950, não tem sido alcançado como planejado.

Tabela 1 – Frequências dos códigos

	E01	E02	E03	E04	E05	E06	E07	E08	E09	E10	Totais	
	Fre q.	Freq.	Freq.	Freq.	Relativo à tabela							
● Influência da política sobre a carreira	17	11	22	8	0	13	0	19	15	13	118	11,14%
● Estabilidade e aperfeiçoamento da verba	20	19	5	8	18	3	14	2	19	0	107	10,11%
● Esforço de desempenho e Motivação	11	11	11	13	9	0	10	16	15	0	95	9,01%
● Impacto sobre a arrecadação	1	11	4	10	14	3	10	3	8	0	64	6,04%
● Clima Organizacional Negativo	5	5	2	5	0	13	7	8	0	18	64	6,00%
● Clima Organizacional Positivo	5	3	5	0	28	0	7	5	8	0	61	5,78%
● Igualdade, equidade e justiça	11	5	5	10	5	5	10	2	5	1	60	5,68%
● Questionamentos sobre a verba	1	3	13	5	5	8	7	1	0	13	56	5,24%
● Sentimento de descrédito	0	0	5	13	0	16	0	2	0	15	51	4,80%
● Ineficiência da verba	4	5	5	3	0	11	7	0	0	13	48	4,55%
● Política ou manobra salarial	4	11	0	3	0	8	0	6	8	6	46	4,31%
● Valorização da carreira	5	3	7	0	5	5	0	12	3	1	42	3,96%
● Alcance constante das metas	1	3	7	5	9	0	7	0	3	0	36	3,37%
● Risco para aposentadoria	3	3	2	3	5	8	7	2	2	1	34	3,23%
● Sentimento de pertencimento ou orgulho	3	0	2	0	0	0	3	19	2	1	30	2,83%
● Comparação com outra carreira de estado	3	3	4	3	0	3	0	7	5	1	28	2,61%
● Insegurança Jurídica	0	0	4	3	5	5	0	2	5	3	26	2,46%
● Fatores externos sobre arrecadação	0	0	0	8	0	3	7	0	7	1	25	2,38%
● Integração com demais servidores da pasta	5	3	0	0	5	0	10	0	0	0	23	2,16%
● Grupos de poder	0	3	0	3	0	0	0	0	0	13	19	1,76%
● Disfunções de equidade e justiça	4	0	4	5	0	0	0	0	0	1	14	1,33%
● Clima Organizacional Indiferente	3	5	0	3	0	3	0	0	0	0	13	1,25%
Totais	106	1060	100,00%									

Fonte: Elaboração própria (2023).

Os demais códigos mais frequentes nas entrevistas foram “estabilidade e aperfeiçoamento da meta” e “esforço de desempenho e motivação”, o que sugere que as verbas têm, apesar das

dificuldades e fragilidades apresentadas, conseguido atingir seus objetivos – sem sofrerem grandes alterações normativas. “Impacto sobre a arrecadação” foi o quarto código mais citado, sugerindo também o sucesso na implementação das verbas. A relação dos códigos e suas frequências se encontra disposta na Tabela 1. O quadro-resumo das entrevistas pode ser consultado no Anexo C.

“Clima organizacional negativo” foi mais citado do que o código “clima organizacional positivo”. Porém, não é possível inferir que as verbas geram mais conflitos no ambiente de trabalho ao invés do contrário. Isso se deve porque as experiências relatadas nas entrevistas nº 06 e nº 10 foram tão negativas (uma devido ao favorecimento seletivo de um grupo específico e a outra devido à alteração na interpretação da legislação, que mudou a natureza instituída em lei, trazendo a necessidade de ação judicial para recebimento do bônus), que aumentou em demasia a frequência desse item. Diante desse quadro, não é possível determinar, com base nos dados, se o clima é afetado de maneira positiva ou negativa.

A mesma análise pode ser feita na comparação entre os códigos “sentimento de orgulho e pertencimento” e “sentimento de descrédito”. Apesar de o último aparecer mais vezes, esse foi citado com grande frequência em três entrevistas, justamente naquelas em que o entrevistado demonstrou maior insatisfação com a verba (Entrevistas 04, 06 e 10). O sentimento de orgulho e pertencimento foi citado em seis entrevistas, enquanto o sentimento de descrédito foi citado em cinco delas.

Comparando-se também os códigos “Igualdade, equidade e justiça” com o código “Disfunções de equidade e justiça”, percebeu-se que o primeiro foi citado quatro vezes mais que o segundo. Isso indica que as verbas atuais são mais largamente consideradas justas do que disfuncionais nesse quesito. As disfunções se apresentaram em apenas quatro entrevistas. Em duas delas, os entrevistados se mostraram insatisfeitos com a verba: em um dos casos, pela verba favorecer os grupos de poder; e, em outro, pela remuneração estar defasada e desatualizada em suas métricas. As demais menções às disfunções, embora não motivadoras de uma desaprovação da verba por parte dos entrevistados, derivavam do parâmetro exclusivo de arrecadação, já em processo de mudança em um dos municípios, como forma de corrigir “problemas de comprometimento” (Entrevistado G5.1).

“Fatores externos sobre arrecadação”, “alcance constante de metas” e “ineficiência da verba”, ou seja, códigos que aparentemente impactariam na efetividade da verba, foram citados com muito menos frequência do que “impacto sobre a arrecadação” e “esforço de desempenho e motivação”. Esse fato sugere que as verbas tem atingido seus objetivos.

Conclusões

Há constante tentativa de se buscar alternativas para remuneração estratégica nas Administrações Tributárias municipais, porém, não foi identificado arcabouço legal suficiente que respalde o recebimento de uma verba verdadeiramente variável e que seja capaz de medir o esforço real, seja individual ou coletivo, sobre o resultado. Há diversos questionamentos legais, administrativos e de órgãos de controle que colocam em risco a percepção dessas verbas. Apesar disso, observou-se que verbas variáveis de algum tipo têm sido aplicadas para a maioria das carreiras de auditoria fiscal tributária nas capitais brasileiras.

Não é possível determinar um padrão sobre os conjuntos de remuneração, nem sequer um caminho evolutivo dos tipos de verba, a fim de se determinar melhores práticas. Há forte influência da cultura organizacional do órgão (Prefeituras) sobre os componentes salariais, seja para determinar a natureza da parcela, replicá-la em outros órgãos ou para reconhecer e valorizar a carreira.

As parcelas variáveis com natureza de gratificação por desempenho são mais antigas, contudo, não se pode afirmar que se revestem de segurança jurídica e estabilidade, devido ao questionamento judicial realizado por alguns Tribunais de Contas e pela possibilidade de obsolescência dos controles estabelecidos por lei. A insegurança jurídica promovida por essa situação fez com que três capitais incorporassem essa verba ao vencimento base, destituindo a ferramenta motivacional e de controle de desempenho dos servidores públicos.

Parcelas indenizatórias aparentam ser uma solução, mas também apresentam alguns riscos: são mais passíveis de interferência política tanto na definição das metas, quanto na imposição de cortes, limites e recebimentos a destempo. Além disso, abrem espaço para possíveis questionamentos judiciais ou do órgão jurídico da Prefeitura local. Ademais, verbas indenizatórias não integram os proventos de aposentadoria, o que torna o auditor refém desse valor, evitando a inatividade – aspecto que provoca o envelhecimento do quadro e a dificuldade de inovação e contratação de novos servidores.

Em adição, percebeu-se forte influência política sobre essas verbas, devido à proximidade da carreira aos níveis políticos de decisão: secretário, prefeito, vereadores. A participação constante da carreira nas tomadas de decisão da gestão local demonstra a dificuldade de se ter um insulamento burocrático efetivo, problema aparentemente mais evidente nesse nível de ente federativo. Apesar da participação de servidores de carreira parecer revestir as atividades da secretaria com uma aparente tecnicidade, na verdade, a participação de auditores nos níveis mais altos de decisão reflete a dificuldade de se manter os técnicos distantes da esfera política e suas negociações, em especial com o fortalecimento da prática de presidencialismo de coalizão no Brasil.

Essa conclusão reforça a ideia proposta por Rodrigues (2022), de que o insulamento é um tipo ideal que não está imune às pressões externas e aos contingenciamentos impostos pela conjuntura política administrativa, uma vez que os denominados ‘bolsões de eficiência’ (como denominaram-se os departamentos técnicos) estão cercados por um mar de normas clientelistas tradicionais.

Manter a meta realmente variável se demonstrou um desafio. As gratificações por desempenho aparentam ter sido, em sua maioria, incorporadas ao salário, tornando-se um valor constante esperado pelo servidor. A maioria dos prêmios é limitada e atinge o valor máximo autorizado com frequência. Os valores excedentes são guardados em saldos para momentos de dificuldade no cumprimento de metas (muitas vezes, devido a fatores externos, como desaceleração econômica), o que desconfigura a característica variável da verba, apesar de aparentemente dar segurança ao servidor. Assim, a verba tem seu caráter motivador reduzido, por deixar de ser vista como um incentivo para alcance de resultados, deixando de ser uma ferramenta gerencial e se tornando uma parcela salarial. Ou seja, reveste-se de características de desincentivo econômico, que gera deseconomia de escala.

Apesar das dificuldades e limitações expostas acima, as verbas variáveis são percebidas, pela maior parte dos entrevistados e, por extrapolação, para grande parte dos servidores, como positivas, alcançando os objetivos de melhoria na arrecadação tributária e na motivação da equipe. O sentimento de orgulho e pertencimento de carreira se mostrou presente, sugerindo que há grande recepção dos colaboradores para esse tipo de incentivo financeiro.

Referências bibliográficas

ANDRADE, L. DE A. *Judicialização das decisões do conselho administrativo de recursos fiscais: uma análise do controle judicial sobre o processo administrativo fiscal*. 2017.

ANGELOVA, V.; REGNER, T. Can a bonus overcome moral hazard? Experimental evidence from markets for expert services. *Journal of Economic Behavior and Organization*, [S.l.], v. 154, 2018.

ARMOND, L. P.; JUNIOR, F. A. C.; CÔRTEZ, F. G. Remuneração por Desempenho e Produtividade no Setor Público: Uma Revisão Bibliométrica da Produção Internacional. *ENCONTRO DA ANPAD*, 40, n. sep. 2016.

BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. ed. rer. e actual. Lisboa: Edições 70, 2015.

BEUREN, I. M.; VERHAGEM, J. A. Remuneração variável incentiva a criação de folga orçamentária? *Revista Pensamento Contemporâneo em Administração*, [S.l.], v. 9, n. 4, 2015.

BIANCO, M. DE F.; COLBARI, A. DE L.; SILVA NETO, A. O. DA. A categoria dos auditores fiscais da Receita Federal do Brasil: a (des) construção da identidade profissional. *Cadernos EBAPÉ.BR*, [S.l.], v. 8, n. 3, 2010.

BINDERKRANTZ, A. S.; CHRISTENSEN, J. G. Agency performance and executive pay in government: An empirical test. *Journal of Public Administration Research and Theory*, [S.l.], v. 22, n. 1, 2012.

BOTELHO, T. R.; HELD, T. M. Da administração pública burocrática à gerencial: o desafio da politização da burocracia no presidencialismo de coalizão. *Revista do Direito*, [S.l.], n. 63, 2021.

BRASIL. Senado Federal. Constituição Federal 1988. *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988.

CAMPANHA, A.; TENÓRIO, R. M. A educação fiscal e suas implicações para o exercício da cidadania e para a melhoria qualitativa da vida em sociedade. *Cadernos de Ciências Sociais Aplicadas*, [S.l.], n. 23, 2017.

DIEFENBACH, T. New public management in public sector organizations: The dark sides of managerialistic “enlightenment”. *Public Administration*, [S. l.], v. 87, n. 4, 2009.

FERNANDES, L. H. S.; SOUSA, M. C. S. Eficiência tributária municipal e seus determinantes: uma abordagem semi-paramétrica via regressão Beta. *Pesquisa Operacional para o Desenvolvimento*, [S. l.], v. 10, n. 3, 2018.

FONTAINHA, F. D. C. et al. O concurso público brasileiro e a ideologia concursária. *Revista Jurídica da Presidência*, [S.l.], v. 16, n. 110, 2015.

FONTOURA, D. DOS S.; TEIXEIRA, R.; PICCININI, V. C. Emprego público em tempos de crise: um estudo com servidores de carreira na Receita Federal do Brasil. *Pensamento & Realidade*, [S.l.], v. 31, n. 2, 2016.

FREY, B. S.; HOMBERG, F.; OSTERLOH, M. Organizational Control Systems and Pay-for-Performance in the Public Service. *Organization Studies*, [S.l.], v. 34, n. 7, 2013.

GARCES, A.; SILVEIRA, J. P. Gestão pública orientada para resultados no Brasil. *Revista do Serviço Público*, [S.l.], v. 53, n. 4, 2014.

GOMES, R. C.; LISBOA, E. DE F. Public management reform in Brazil (2002-2019). *Public Management Review*, [S. l.], v. 23, n. 2, 2021.

GOUVEIA, A. B. A organização sindical de professores das redes municipais de ensino do Paraná: Um mapa da relação entre representação sindical e a remuneração docente. *Education Policy Analysis Archives*, [S.l.], v. 27, 2019.

GRAY, A.; JENKINS, B. FROM PUBLIC ADMINISTRATION TO PUBLIC MANAGEMENT: REASSESSING A REVOLUTION? *Public Administration*, [S.l.], v. 73, n. 1, 1995.

KANUFRE, R. A. M.; REZENDE, D. A. Princípios da gestão orientada para resultados na esfera municipal: o caso da Prefeitura de Curitiba. *Revista de Administração*, [S.l.], v. 47, n. 4, 2012.

- LEITE, L. Q. *História da Reforma Gerencial do Estado de 1995*. Tese (doutorado CDAPG) – Fundação Getúlio Vargas, Escola de Administração de Empresas de São Paulo, 2019.
- LIMA, L. M. M. DE. A aplicação do dever de eficiência à administração pública tributária e sua relação com a moral tributária dos contribuintes. *Revista Digital de Direito Administrativo*, [S.l.], v. 2, n. 1, 2014.
- MARTINS, F. A. As obrigações acessórias e as novas tendências em matéria de cumprimento cooperativo na administração tributária do estado de São Paul. *Revista de la Facultad de Derecho*, 2020.
- NASCIMENTO DE ARAÚJO, T. et al. Remuneração variável x motivação: análise da relação e sua influência sobre a produtividade de agentes de fiscalização. Anais do 2º CONGRESSO BRASILEIRO CIÊNCIA E SOCIEDADE. *Anais...* Galoa, 25 nov. 2021. Disponível em: https://proceedings.science/proceedings/100187/_papers/137879. Acesso em: 20 jun. 2023.
- OLIVEIRA, M. J. L. DE et al. Comprometimento organizacional e regime de remuneração: estudo em uma carreira pública de auditoria fiscal. *RAM. Revista de Administração Mackenzie*, São Paulo, v. 15, n. 5, 2014.
- RODRIGUES, T. C. M. Análise da trajetória dos ministros do Supremo Tribunal Federal (STF): insulamento ou presidencialismo de coalizão? *Revista Direito GV*, [S.l.], v. 18, n. 2, 2022.
- RUFFINI, R. et al. Is merit pay changing ethos in public administration? *Cogent Business and Management*, [S.l.], v. 7, n. 1, 2020.
- RUSSO, S. J.; VIANA, J. J. S.; HALL, R. JOSÉ. *Remuneração variável: uma ferramenta estratégica para as organizações*. Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD), Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia (FACE) – Dourados – MS, Brasil, n. 2004, 2006.
- SECCHI, L. et al. REFORMA ADMINISTRATIVA NO BRASIL: PASSADO, PRESENTE E PERSPECTIVAS PARA O FUTURO FRENTE À PEC 32/2020. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, [S. l.], v. 26, n. 83, 2021.
- SILVA JUNIOR, L. A.; LEÃO, M. B. C. O software Atlas.ti como recurso para a análise de conteúdo: analisando a robótica no Ensino de Ciências em teses brasileiras. *Ciência & Educação (Bauru)*, Bauru, v. 24, n. 3, 2018.
- SIQUEIRA, D.; ANDRADE, R. C. DE. Eficiência na administração tributária dos municípios: O caso da arrecadação em Pernambuco. *Revista Brasileira de Economia de Empresas*, [S.l.], v. 16, n. 2, 2016.
- SOBREIRA NETO, F.; HOURNEAUX JUNIOR, F.; POLO, E. F. A adoção do modelo de planejamento estratégico situacional no setor público brasileiro: um estudo de caso. *Organizações & Sociedade*, [S.l.], v. 13, n. 39, 2006.
- SOUSA, A. K. DE M. Saúde fiscal dos municípios. *Revista Acadêmica Escola Superior do Ministério Público do Ceará*, [S.l.], v. 12, n. 1, 2020.
- VASCONCELOS, K. A. DE; SILVA, G. A. V. DA. A aplicação estratégica da remuneração variável: conectando o sistema de recompensas ao. *In: ENCONTRO NACIONAL DA ANPAD - EnANPAD*, n. 1997, 2007.

VIEIRA, M. A.; DE ÁVILA, L. A. C.; LOPES, J. D. V. S. *Desenvolvimento socioeconômico e eficiência tributária: uma análise dos municípios de Minas Gerais. Revista Universo Contábil*, [S.l.], v. 16, n. 3, 2021.

ANEXO A - QUESTIONÁRIO SEMIESTRUTURADO

QUESTIONÁRIO	
Entidade representativa da categoria:	
Município:	

1. No município em que sua entidade atua, existe algum tipo de remuneração variável vinculada ao atingimento de metas? Qual sua denominação, e, se possível, quais os normativos que a implementaram/modificaram?
 - a. As metas são relativas ao incremento de arrecadação ou outros parâmetros também são usados?
 - b. Essas verbas são devidas exclusivamente a Auditores Tributários (ou denominação similar) ou abrange também outros servidores?
 - c. As metas são individuais ou coletivas?
 - d. Os valores brutos recebidos são diferenciados por cargo ou função? Ou todos recebem o mesmo montante?

2. De acordo com a sua percepção, enquanto representante da categoria, a remuneração variável:
 - a. Tem seus parâmetros de medição objetivos e impessoais?
 - b. Houve melhora na arrecadação tributária após sua implementação?
 - c. Há maior comprometimento da equipe devido ao recebimento desta verba?
 - d. A repartição dos ganhos é justa e equânime?
 - e. O clima organizacional entre os colegas da carreira é influenciado pelo recebimento da verba? Positivamente ou Negativamente?
 - f. O clima organizacional entre os demais servidores é influenciado pelo recebimento da verba? Positivamente ou Negativamente?
 - g. Há necessidade de alteração dos parâmetros de aferição das metas?

3. Há algo que você gostaria de acrescentar sobre sua experiência nessa questão?

ANEXO B – QUADRO-RESUMO DA LEGISLAÇÃO

Grupo (PIB)	Capital	Verba Variável	Nome da Verba	Lei instituidora	Ano Instituição	Classificação da verba	Compõe a remuneração (mensal)?	% Relevância nos rendimentos mensais	Incluída na Aposentadoria	Corte Constitucional ?	Parâmetros de medição	Metas Individuais ou Coletivas
1	Belo Horizonte	Sim	Gratificação por Atividade de Auditoria Fazendária - GAAP	Lei nº 9.303	2007	Gratificação por Desempenho	Sim	30%	Não	Sim	Incremento Real de Arrecadação	Coletiva
1	Curitiba	Não										
1	Manaus	Sim	Prêmio por Atingimento de Meta de Arrecadação - PAMA	Lei nº 1.955	2014	Prêmio / Bônus	Não	Percepção anual, caso atingida a meta	Não	Não	Atingimento de metas de Arrecadação	Coletiva
1	Rio de Janeiro	SIM	ACORDOS DE RESULTADOS PARA BONIFICAÇÃO DE ALTO DESEMPENHO	Lei nº 5.595	2013	Prêmio / Bônus	Não	1 a 3 salários ao final do ano	Não	Não	Estabelecidos via decreto, portanto sofreu diversas alterações ao longo dos anos. São subjetivos, mas também incluem valores de arrecadação	Individuais
1	São Paulo	SIM	Gratificação de Produtividade Fiscal - GPF	Lei nº 15.510	2011	Gratificação por Desempenho	Sim	30%	Sim	Sim	Metas individuais de produtividade e metas coletivas de arrecadação	Híbrida

Grupo (PIB)	Capital	Verba Variável	Nome da Verba	Lei instituidora	Ano Instituição	Classificação da verba	Compõe a remuneração (mensal)?	% Relevância nos rendimentos mensais	Incluída na Aposentadoria	Corte Constitucional ?	Parâmetros de medição	Metas Individuais ou Coletivas
2	Fortaleza	Sim	Gratificação de Desempenho Fazendário (GDF) Em substituição a uma antiga verba, também variável	Lei Complementar nº 23	2005	Gratificação por Desempenho	Sim	40%	Sim	Sim	A serem definidos via decreto	Híbrida
2	Porto Alegre	Sim	GAT - Gratificação de Atividade Tributária	Lei Complementar nº 765	2015	Gratificação por Desempenho	Sim	80%	Sim	Sim	Metas de serviço e metas de arrecadação	Coletiva
2	Recife	Sim	GSMF - Gratificação de Superação de Metas Fiscais	Lei nº 17.239	2006	Gratificação por Desempenho	Sim	33%	Sim, porém só para quem tem direito à paridade	Sim	Metas de Arrecadação por Tributo, porém depende de cumprimentos de metas individuais.	Híbrida
2	Salvador	SIM	Prêmio por Desempenho Fazendário - PDF	Lei nº 6.911	2005	Gratificação por Desempenho	Sim	40%	Sim	Sim	Metas de arrecadação e indicadores de desempenho	Híbrida
2	Goiânia	Não	EXTINTO - Adicional de Produtividade Fiscal	Lei nº 8.904	2010	Fixa	Sim	70%	Sim	Sim	Fictícios	Individuais
2	São Luís	Não	A carreira possui um tipo de verba que verifica a produção do trabalho, mas não se refere à arrecadação, e também é paga em valor fixo, sem variar ao longo dos meses.									

Grupo (PIB)	Capital	Verba Variável	Nome da Verba	Lei instituidora	Ano Instituição	Classificação da verba	Compõe a remuneração (mensal)?	% Relevância nos rendimentos mensais	Incluída na Aposentadoria	Corte Constitucional ?	Parâmetros de medição	Metas Individuais ou Coletivas
3	Belém	Sim	GIAP - Gratificação de Incentivo às Atividades Fazendárias	Lei nº 8.492	2005	Gratificação por Desempenho	Sim	15 a 20%	Sim	Sim	10% do incremento real da receita de tributos municipais	Híbrida
3	Campo Grande	Sim	Bônus de Superação de Metas de Arrecadação	Lei Complementar nº 197	2012	Prêmio / Bônus	Não	Flutuante, até 50%	Não	Não	Incremento real da receita do ISS	Híbrida
3	Cuiabá	Sim	RDF - Reconhecimento por Desempenho Fazendário.	Lei Complementar 448	2018	Prêmio / Bônus	Não	25% a 30%	Não	Não	Acréscimo Real a cada trimestre da Arrecadação de impostos relativos aos últimos 5 anos.	Coletiva
3	Maceió	SIM	GPF - Gratificação de Produtividade Fiscal	Lei nº 5.689	2008	Gratificação por Desempenho	Sim	70%	Sim (Direito adquirido judicialmente)	Sim	Em função do trabalho do auditor, suas atividades. Não é vinculado diretamente à arrecadação.	Individuais
3	Vitória	Não										

Grupo (PIB)	Capital	Verba Variável	Nome da Verba	Lei instituidora	Ano Instituição	Classificação da verba	Compõe a remuneração (mensal)?	% Relevância nos rendimentos mensais	Incluída na Aposentadoria	Corte Constitucional ?	Parâmetros de medição	Metas Individuais ou Coletivas
4	Florianópolis	Não										
4	João Pessoa	Não	Antes existia uma verba variável, a qual foi extinta devido ao risco de não ser levada à aposentadoria.	Lei Complementar nº 070	2012							
4	Natal	Sim	Prêmio por Desempenho Fiscal - PDF	Lei Complementar nº 117	2010	Prêmio / Bônus	Não*	Variável	Não	Sim*	Aumento real da Arrecadação	Coletiva
4	Porto Velho	Não										
4	Teresina	Sim	PDF - Prêmio por Desempenho Fiscal	Lei Complementar nº 4.215	2012	Prêmio / Bônus	Não	10% a 20%	Sim, porém em valor diferenciado	Não	Incremento Real de Arrecadação + Meta a ser determinada (enquanto não regulamentada = 2%) + parâmetro individual de serviço	Híbrida

Grupo (PIB)	Capital	Verba Variável	Nome da Verba	Lei instituidora	Ano Instituição	Classificação da verba	Compõe a remuneração (mensal)?	% Relevância nos rendimentos mensais	Incluída na Aposentadoria	Corte Constitucional ?	Parâmetros de medição	Metas Individuais ou Coletivas
5	Aracaju	Sim	PDF - Pênio de Desempenho Fazendário	Lei nº 3.821	2010	Gratificação por Desempenho	Sim	50% a 60%	Sim	Sim	Incremento de Arrecadação + PIB + esforço adicional de 1%	Coletiva
5	Boa Vista	Não		Lei nº 1.389	2011							
5	Macapá	Não	A Gratificação por Desempenho Fiscal foi incorporada ao vencimento.	Lei Complementar nº 126	2018							
5	Palmas	Sim	REDAF - Ressarcimento de despesas fiscais	Lei Complementar nº 312	2014	Prêmio / Bônus	Não	25%	Não	Não	Incremento de arrecadação	Coletiva
5	Rio Branco	Sim	Bonificação por Alcance de Resultados em Metas Fiscais de arrecadação do ISSQN	Lei nº 2.040	2014	Prêmio / Bônus	Não (pago 2x ao ano)	2x o menor salário	Não	Não	Meta de Arrecadação de ISSQN	Coletiva

ANEXO C – QUADRO-RESUMO DAS ENTREVISTAS

Entrevista	Nome da Verba	Classificação da verba	Parâmetros de medição objetivos e Impessoais	Melhora na Arrecadação Tributária?	Houve Maior Comprometimento da equipe?	Repartição Justa e Equânime?	Clima Organizacional dentro da carreira	Clima Organizacional com restante dos servidores	Necessidade de alteração dos parâmetros de aferição da meta?	Especificidades
G1.1	Gratificação por Atividade de Auditoria Fazendária - GAAF	Gratificação por Desempenho	Sim	Sim	Sim. Avaliação mensal do cumprimento de metas. Aumento de engajamento.	Sim. Critérios gerais não geram insatisfações pontuais.	Não. Apesar de haver risco.	Não.	Não. Alterado recentemente	Apurada anualmente e paga em 12 parcelas. Até a última alteração havia um teto de pagamento. A alteração de 2022 não tem mais limitação. Hoje a luta da carreira é para alteração do teto remuneratório, de forma a absorver as pressões inflacionárias.
G1.2	Acordos de resultados para bonificação de alto desempenho	Prêmio / Bônus	Não	Não	Não	Não	Influência negativa	Influência negativa, pois anteriormente apenas fazendários recebiam.	Sim. Deveriam ser metas da estrutura como um todo, sem diferenciação entre os servidores. Metas globais e coletivas, e não subjetivas.	Distorções da meritocracia; instabilidade do recebimento da verba; interferências políticas; imprecisão dos critérios e alterações constantes; dificuldades com as chefias; criação de grupos (panelinhas); flutuação para mascarar a política salarial e mascarar o real interesse da gestão. A "arrecadação é influenciada mais pela economia". A meta não reflete o objetivo.
G2.1	GAT - Gratificação de Atividade Tributária	Gratificação por Desempenho	Sim	Sim	Sim	Sim	Indiferente	Leve ruído, devido ao valor diferenciado da verba	Não. São ajustáveis via decreto, como um contrato de desempenho.	Utilizado de fato como ferramenta de gestão para direcionamento do esforço organizacional. Servidores administrativos recebem uma verba variável diferente e de menor valor.
G2.2	GSMF - Gratificação de Superação de Metas Fiscais	Gratificação por Desempenho	Sim	Sim	Sim	Sim	Indiferente	Indiferente	Não. Melhor manter os parâmetros objetivos.	Média do acréscimo por tributo: Taxas, CIP, impostos e cobrança administrativa. Havendo sobra além do teto, o excesso vai para um fundo. Cópia de lei de procuradores. Existe um teto sobre a gratificação, não há mais oscilação, todo mês praticamente é igual. Problemas relativos ao teto.

Entre vista	Nome da Verba	Classificação da verba	Parâmetros de medição objetivos e Impessoais	Melhora na Arrecadação Tributária?	Houve Maior Comprometimento da equipe?	Repartição Justa e Equânime?	Clima Organizacional dentro da carreira	Clima Organizacional com restante dos servidores	Necessidade de alteração dos parâmetros de aferição da meta?	Especificidades
G3.1	RDF - Reconhecimento por Desempenho Fazendário.	Prêmio / Bônus	Sim	Sim	Sim	Sim	Indiferente. Clima bom.	Existe ruído.	Sugestão de valor diferenciado para chefias. Mudar o período de apuração para evitar <i>outliers</i> .	Não é uma conta fixa. Acredita que a Gestão tem dificuldades "culturais" em pagar verbas variáveis, em especial quando atingem valores altos. Criou-se um limite para recebimento mensal e o excesso fica em conta específica. Honorários dos procuradores, não tem seus valores questionados.
G3.2	GPF - Gratificação de Produtividade Fiscal	Gratificação por Desempenho	Objetiva, porém pessoal, pois a medição é individualizada	Sim.	Sim	Sim	Indiferente. Clima bom. Cooperatividade entre colegas.	Indiferente.	Não.	Tiveram de conseguir judicialmente a inclusão na aposentadoria e outras verbas.
G4.1	Prêmio por Desempenho Fiscal - PDF	Prêmio / Bônus	Sim	Indiferente à verba	Não	Seria, se o pagamento fosse efetivado.	Difícil em relação às dificuldades em geral	Indiferente	Necessidade de alteração do teto do prefeito.	O PDF é trimestral, vinculado ao aumento de arrecadação. Mas na prática não é recebido, porque foi colocado na lei como indenizatório, contudo, a PGM se posicionou como remuneratório. Quando judicializado, o recebimento é considerado remuneratório e é cortado pelo teto.
G4.2	PDF - Prêmio por Desempenho Fiscal	Prêmio / Bônus	Sim	Sim	Nem sempre	Sim	Certo conflito.	Indiferente.	Necessidade de alteração e regulamentação, já que desde 2014 não houve alterações, apesar das mudanças no trabalho.	A periodicidade é irregular, apesar da apuração bimestral, devido à demora do processo administrativo de apuração. Aparente insatisfação com a verba, pelo valor reduzido e por não ter sido atualizado desde a edição da lei. Cita os honorários de procuradores.

Entrevista	Nome da Verba	Classificação da verba	Parâmetros de medição objetivos e Impessoais	Melhora na Arrecadação Tributária?	Houve Maior Comprometimento da equipe?	Repartição Justa e Equânime?	Clima Organizacional dentro da carreira	Clima Organizacional com restante dos servidores	Necessidade de alteração dos parâmetros de aferição da meta?	Especificidades
G5.1	PDF - Prêmio de Desempenho Fazendário	Gratificação por Desempenho	Sim	Sim	Sim	Relativamente não, pois a meta coletiva mascara o desempenho individual	Normal	Normal	Sim, proposta em dividir a meta em parte coletiva e individual e também em incluir servidores da secretaria	Limitador de 1,5% para evitar que o ganho seja ilimitado. Acaba sendo um importante argumento de convencimento político.
G5.2	REDAF - Ressarcimento de despesas fiscais	Prêmio / Bônus	Sim	Sim	Sim	Sim	Indiferente	Tensão com a outra carreira que recebe o valor a menor.	Inclusão de licença saúde para recebimento do REDAF e equalizar o valor do recebimento para os agentes também	Existe um limite para o recebimento. Ultimamente tem conseguido atingir sempre o teto do valor.