

Análise do Desempenho da Cobrança da Dívida Ativa da União no Estado de Santa Catarina

Leonardo Silveira do Nascimento (UFSC) - leosnascimento@yahoo.com.br

Resumo:

Nas últimas décadas, verificou-se uma crescente necessidade de avaliação do desempenho do setor público, no sentido de apontar e corrigir possíveis falhas estruturais e atender plenamente às expectativas do principal (cidadão) em relação ao agente (gestor público), em consonância com os princípios da governança pública. Este trabalho tem o objetivo de avaliar o desempenho da cobrança da Dívida Ativa da União (DAU) nas unidades da Procuradoria da Fazenda Nacional em Santa Catarina por meio da análise do comportamento das seguintes variáveis: a arrecadação, o “estoque da dívida” (dívida a cobrar) e os custos de cobrança, traduzidos em índices de eficiência e eficácia. O trabalho está estruturado em três partes. A primeira parte apresenta os conceitos e pressupostos da governança corporativa e sua relação com o desempenho do setor público governamental. A segunda apresenta a apuração dos custos de cobrança da DAU por meio dos dados disponibilizados pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). A terceira parte demonstra a avaliação do desempenho das unidades da Procuradoria da Fazenda Nacional em Santa Catarina com base em indicadores de eficiência e eficácia. Os resultados apontam para o fato de que não basta analisar somente o alcance dos fins almejados, sendo necessário, também, avaliar se esses fins estão sendo alcançados com menores custos e que, nem sempre, há uma correlação significativa entre a eficiência e eficácia.

Palavras-chave: Nova gestão pública. Governança pública. Custos no setor público.

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

Análise do Desempenho da Cobrança da Dívida Ativa da União no Estado de Santa Catarina

Resumo

Nas últimas décadas, verificou-se uma crescente necessidade de avaliação do desempenho do setor público, no sentido de apontar e corrigir possíveis falhas estruturais e atender plenamente às expectativas do principal (cidadão) em relação ao agente (gestor público), em consonância com os princípios da governança pública. Este trabalho tem o objetivo de avaliar o desempenho da cobrança da Dívida Ativa da União (DAU) nas unidades da Procuradoria da Fazenda Nacional em Santa Catarina por meio da análise do comportamento das seguintes variáveis: a arrecadação, o “estoque da dívida” (dívida a cobrar) e os custos de cobrança, traduzidos em índices de eficiência e eficácia. O trabalho está estruturado em três partes. A primeira parte apresenta os conceitos e pressupostos da governança corporativa e sua relação com o desempenho do setor público governamental. A segunda apresenta a apuração dos custos de cobrança da DAU por meio dos dados disponibilizados pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). A terceira parte demonstra a avaliação do desempenho das unidades da Procuradoria da Fazenda Nacional em Santa Catarina com base em indicadores de eficiência e eficácia. Os resultados apontam para o fato de que não basta analisar somente o alcance dos fins almejados, sendo necessário, também, avaliar se esses fins estão sendo alcançados com menores custos e que, nem sempre, há uma correlação significativa entre a eficiência e eficácia.

Palavras-chaves: Nova gestão pública. Governança pública. Custos no setor público.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

1 Introdução

A partir da década de 90, uma série de reformas no setor público emergiu em vários países. Crescentes demandas dos cidadãos, relacionadas à melhoria dos serviços públicos conjugada com uma menor carga tributária e com a redução do “tamanho” do estado, levaram os governos a definir novos parâmetros para os gastos, em busca de um melhor desempenho do setor público. Como resultado, houve um movimento de migração para modelos de gestão mais afetos ao setor privado, em contraposição às tradicionais abordagens da gestão pública. Este movimento denomina-se Nova Gestão Pública (*New Public Management*).

A Governança Pública representa um passo adiante em relação à Nova Gestão Pública, uma vez que só pode ser implementada após reformas consistentes que propiciem a melhoria do desempenho do governo, facilitem o acesso do cidadão aos serviços públicos a custos mais baixos e reduzam os conflitos de agência entre o cidadão (principal) e o gestor público (agente).

O cidadão, cada vez mais, quer obter o maior retorno possível de seus tributos na forma de serviços públicos de qualidade e, além disso, quer ter a segurança de que os recursos estão sendo alocados de maneira eficiente, o que irá impactar na carga tributária a ele imposta. Um importante indicador de eficiência é, sem dúvida, o montante dos custos dos programas e atividades governamentais, cuja análise permite que sejam identificados possíveis desvios na finalidade maior da administração pública, que é o bem-estar dos administrados.

Por meio da análise de desempenho dos programas e atividades governamentais com base nos custos, o principal (cidadão) pode averiguar a resposta a duas questões fundamentais relacionadas ao conceito de qualidade do gasto público: i. Quanto menos o governo poderia gastar para atingir os mesmos resultados? ii. Quanto melhores poderiam ser os resultados com os mesmos níveis atuais de custos dos programas governamentais?

A arrecadação tributária é uma das atividades típicas do estado, a qual possui o objetivo de captar recursos destinados a manter a estrutura da administração pública e a disponibilizar ao cidadão-contribuinte os serviços públicos. Segundo Sabbag (2009), a cobrança de tributos se mostra como a principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais previstos na Constituição Federal.

A análise do desempenho da arrecadação tributária em relação aos seus custos de cobrança é de extrema importância, pois possibilita a verificação de quanto os recursos despendidos na obtenção de receitas públicas foram recompensados pelo resultado da arrecadação. O alcance da plena eficiência se traduz na forma de uma maior arrecadação com o mesmo nível de gastos relacionados a ela, ou ainda, o mesmo nível arrecadatório em contrapartida de um menor montante de gastos públicos, que se reverte ao cidadão na forma de uma maior disponibilidade de recursos para os demais programas governamentais e também na redução do ímpeto do governo em arrecadar (carga tributária).

Este trabalho, portanto, busca responder à seguinte pergunta: De que forma a divulgação dos custos dos serviços públicos e a criação e análise de índices de desempenho contribui para melhores níveis de governança pública?

2 Governança pública e análise de desempenho do setor público governamental

Existem vários estudos relacionados à investigação da relação entre o grau de governança nas entidades públicas governamentais e a qualidade dos serviços públicos ofertados à população. Pilcher (2009) ressalta a fixação, por parte do governo, de vários indicadores de desempenho para as entidades públicas australianas. Sanderson (2001) e Greiling (2005) destacam que as reformas no setor público estão produzindo um novo modelo de governança pública, o qual utiliza um rol considerável de indicadores de *performance*. Para a instituição britânica *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* - CIPFA (2004), a função da governança é assegurar que a entidade pública cumpra o seu principal propósito, alcance os resultados esperados pelos cidadãos e demais usuários dos serviços públicos, e ainda, que opere de modo eficaz, eficiente e com ética, sendo que essas três últimas características representam os princípios fundamentais da governança pública.

Existem duas importantes teorias que fundamentam a governança corporativa, cujo conceito originou-se das entidades privadas. A teoria da firma parte do pressuposto da busca pela maximização do desempenho de uma determinada empresa, que é traduzido pelo lucro auferido. Já a teoria da agência constata a existência e busca explicar as origens do conflito de interesses entre os gestores e os proprietários da empresa, derivado de determinadas decisões dos gestores que podem não se coadunar com os interesses dos proprietários.

De acordo com Jensen e Meckling (1976), a relação de agência pode ser definida como um contrato sob o qual uma ou mais pessoas (o principal) contrata(m) outra pessoa (o agente) para desempenhar algum serviço em nome do principal, envolvendo a delegação de algum poder de tomada de decisão ao agente. A teoria da agência, por sua vez, aborda os problemas advindos da relação entre agente e principal, traduzida nos conflitos de interesse entre as duas partes, cuja existência pode gerar inúmeras conseqüências, dentre as quais pode-se citar a assimetria informacional.

A assimetria informacional ocorre quando uma das partes envolvidas na relação de agência possui mais informações do que outra. Normalmente, o agente tem um maior acesso

às informações do que o principal, o que se contrapõe ao que seria desejável: a equidade no acesso às informações. Uma das maneiras de minimizar a assimetria informacional é fazer com que o agente divulgue demonstrativos compreensíveis ao principal, de modo que este último possa avaliar o desempenho do agente na gestão do que lhe foi delegado.

Na concepção do setor público, o principal (cidadão) espera maximizar a sua satisfação em relação aos serviços públicos e, para isso, delega ao agente (gestor público), a administração de seus recursos (tributos). A assimetria informacional é verificada, por exemplo, quando o gestor público não divulga de forma satisfatória os custos incorridos na prestação de determinado serviço público, gerando incertezas ao principal quanto à eficiência da alocação adequada dos recursos disponibilizados por este.

No setor público brasileiro, a divulgação dos custos da prestação dos serviços públicos não está plenamente difundida, apesar de já existirem algumas normas que reforçam essa necessidade como, por exemplo, a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). A ampla divulgação dos custos dos programas governamentais e da relação das despesas públicas com o retorno esperado pelo cidadão seria uma forma de a administração pública brasileira reduzir os conflitos de agência e a assimetria informacional, adequando-se, assim, aos princípios de governança pública. Nunes (1998) assevera que as informações de custos são um dos principais indicadores de desempenho do setor público.

A análise de desempenho das atividades governamentais pode ser realizada sob a ótica três importantes indicadores: a eficiência, a eficácia e a efetividade. O primeiro indicador relaciona os insumos ou recursos com os produtos ou serviços ofertados, já o segundo é focado nos resultados das atividades governamentais. O terceiro indicador está relacionado ao impacto observável (retorno) que a ação governamental causa na população administrada. Assim, pode-se dizer que o governo busca gerar resultados benéficos à sociedade (*outcomes*) por meio do emprego de recursos (*inputs*) nos serviços ofertados pelos órgãos públicos (*outputs*), os quais devem ser disponibilizados mediante observação de determinados indicadores de desempenho (*benchmarks*) e de alcance de metas definidas (JCPAA, 2002).

A eficiência de uma atividade governamental pode ser concebida como um indicador de economicidade, que relaciona o resultado com os custos incorridos e deve ser utilizado como um parâmetro de comparação entre diferentes entidades observadas. Já a eficácia, segundo Silva (2007), é a capacidade para produzir um resultado desejado, estando, portanto, mais voltada para dar atenção àquilo que precisa ser feito para alcançar o objetivo. A eficácia tem, portanto, o enfoque nos resultados sem levar em consideração os meios necessários para atingi-los, que seriam explicados pelo indicador de eficiência.

A efetividade diz respeito à produção de um efeito esperado, ou seja, é um parâmetro para medir o impacto de uma atividade governamental em uma determinada população. O que é efetivo não é necessariamente eficiente ou eficaz, uma vez que os efeitos positivos de uma determinada atividade governamental podem ser observados sem que haja necessariamente um baixo custo ou sem que ela alcance o seu objetivo principal. No entanto, torna-se inviável estabelecer este tipo de indicador, pois o mesmo relaciona-se a resultados observáveis a longo prazo e, nesse caso, é difícil interligar a atividade governamental com seus efeitos, pois, com o decorrer do tempo, outras variáveis passam a influenciar os resultados.

Verifica-se, portanto, que a análise dos dois primeiros indicadores fornecem um diagnóstico significativo para a avaliação de desempenho e, por conseguinte, do nível de governança pública de uma determinada atividade governamental. Corroborando este entendimento, Guthrie e English (1997) e Lye (2006), asseveram que, à luz das diretrizes da Nova Gestão Pública, é necessário que os órgãos públicos estabeleçam e evidenciem medidores de desempenho para assegurar ao cidadão que os recursos foram consumidos com eficiência na busca da eficácia.

3 Apuração dos custos de cobrança da Dívida Ativa da União em Santa Catarina

Para se fazer uma apuração de custos consistente no âmbito do setor público, é necessário conhecer melhor as atividades e a estrutura do órgão analisado.

a) Considerações acerca da Dívida Ativa da União (DAU)

Giacomoni (2005) ensina que a atividade de arrecadação corresponde à entrega dos recursos devidos ao erário, realizada pelos contribuintes aos agentes arrecadadores ou bancos autorizados e que são recolhidos ao Tesouro para a consecução da atividade financeira do ente público. É por meio da arrecadação que o contribuinte – sujeito passivo – quita suas obrigações junto ao estado.

A arrecadação pode ser referente a receitas derivadas, que correspondem àquelas em que o estado, investido em seu poder de império e à luz de medidas coativas, impõe ao cidadão comum a sua obrigação de recolhimento aos cofres públicos, e, também, a receitas originárias, em que o estado encontra-se na mesma situação do particular no desempenho de uma determinada atividade econômica (sem coercitividade).

Além da arrecadação ordinária dos tributos, contribuições e demais receitas correntes derivadas impostas aos cidadãos, há a chamada Dívida Ativa, que abrange os créditos a favor da Fazenda Pública, cuja certeza e liquidez foram apuradas e lançadas com os devidos acréscimos legais de multas, juros e outros encargos, por não terem sido efetivamente recebidos nas datas aprazadas. É, portanto, uma fonte potencial de fluxos de caixa, com impacto positivo pela recuperação de valores, espelhando créditos a receber, sendo contabilmente reconhecida no Ativo do ente governamental (BRASIL, 2008).

A Dívida Ativa é uma receita derivada e divide-se em tributária e não-tributária. A dívida ativa tributária é proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, enquanto que a não-tributária abrange os demais créditos da Fazenda Pública que não foram arrecadados nos prazos legais.

Na esfera federal, cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, a cobrança e arrecadação da Dívida Ativa da União (DAU) de natureza tributária (incluídas as provenientes das contribuições previdenciárias, das taxas do patrimônio público, das contribuições ao salário-educação e das contribuições ao FGTS instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001, além das multas trabalhistas e outras receitas desta natureza previstas em lei como de sua competência). A Tabela 1, a seguir, ilustra a composição da arrecadação das receitas federais (derivadas) no exercício de 2008:

Tabela 1 – Distribuição percentual da arrecadação de receitas correntes derivadas da esfera federal em 2008

Receitas correntes derivadas	Arrecadação (em R\$ milhões)	Percentual
Receitas tributárias (exceto DAU)	253.622,79	37,85%
Receitas de contribuições	381.892,13	56,99%
Outras receitas correntes derivadas	28.159,79	4,20%
Receitas da DAU (tributária)	6.410,02	0,96%
TOTAL	670.084,73	100%

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI

Embora as receitas da arrecadação da DAU representem apenas 0,96% do total arrecadado das receitas correntes derivadas, trata-se de um número significativo, levando-se

em conta que este tipo de receita é de caráter excepcional, uma vez que está relacionada ao não recolhimento na data fixada pela legislação tributária.

O desafio na cobrança da DAU é ainda maior do que das demais receitas tributárias, pois a possibilidade de sucesso é reduzida em função de que muitos sujeitos passivos encontram-se sem capacidade de pagamento, razão pela qual não recolheram os tributos nas datas devidas. Esta situação força o órgão responsável pela arrecadação da DAU a valer-se de outros instrumentos jurídicos, como a cobrança judicial (execução fiscal), que pode ensejar, por exemplo, o perdimento dos bens do contribuinte em favor da União. Este procedimento, na prática, mostra-se dificultoso, demorado e dispendioso, devido à complexidade das leis processuais que regem o Poder Judiciário, além de outros fatores, como a escassez de recursos humanos e materiais que assola o setor público federal brasileiro.

b) A representação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em Santa Catarina

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apura a liquidez e certeza da Dívida Ativa da União (DAU), inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial, representando privativamente a União na execução de sua dívida ativa de caráter tributário. A atuação da PGFN é realizada em todo o território nacional e, para isso, possui um órgão central (a própria PGFN, com sede na capital federal), representações regionais (Procuradorias Regionais), representações estaduais (Procuradorias Estaduais) e representações locais em alguns municípios (Procuradorias Seccionais).

No estado de Santa Catarina, a PGFN é representada pela Procuradoria da Fazenda Nacional em Santa Catarina – PFN/SC (unidade estadual) com sede em Florianópolis e pelas Procuradorias Seccionais da Fazenda Nacional – PSFNs (unidades locais) com sede nas seguintes cidades: Blumenau, Chapecó, Criciúma, Itajaí, Jaraguá do Sul, Joaçaba, Joinville e Lages. Portanto, no Estado de Santa Catarina, a PGFN conta com nove unidades independentes que possuem arrecadação e custos próprios (PFN/SC em Florianópolis e as oito PSFNs). É necessário salientar que a PFN/SC e as PSFNs, apesar de estarem sediadas em algumas cidades, são responsáveis pela arrecadação dos municípios que estão sob sua jurisdição, abrangendo, assim, todo o território do estado. Ressalta-se que, neste trabalho, não foram analisadas as unidades de Itajaí e de Jaraguá do Sul, pois as mesmas foram implantadas recentemente e ainda não foram disponibilizados dados de arrecadação e custos de cobrança individualizados.

Cada uma das unidades de Santa Catarina possui duas atividades-fim, representadas pela cobrança da Dívida Ativa da União (DAU) e também pela defesa judicial da União nas ações propostas contra a Fazenda Nacional. A primeira atividade, a qual será objeto do presente estudo, é, sem dúvida, a principal atividade das unidades devido ao volume de recursos empregado e à relevância para a sociedade.

c) Os custos da atividade de cobrança da DAU nas unidades da PGFN em Santa Catarina

A atividade de cobrança da DAU pode ser dividida em duas etapas principais: a cobrança administrativa e a cobrança judicial.

A cobrança administrativa origina-se do procedimento de inscrição em DAU, em que ocorre a apuração da liquidez e certeza do débito vencido e a conseqüente negativação do nome do devedor no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal – CADIN, que corresponde à primeira medida coativa para que o contribuinte compareça ao órgão e quite seus débitos. Além da inscrição, a cobrança administrativa abrange inúmeras outras atividades como a concessão de parcelamentos, a emissão de certidões, a análise de

requerimentos e recursos administrativos e o atendimento ao público e aos órgãos de arrecadação cujos débitos foram originados.

Finda a cobrança amigável (administrativa), a cobrança judicial constitui o passo seguinte, em que os débitos superiores a R\$ 10.000,00 (dez mil reais) são ajuizados nos órgãos de Justiça competentes. Nesta etapa, a Fazenda Nacional busca apreender os bens e direitos dos devedores e fazer com que os mesmos quitem suas dívidas. A PGFN alega que a razão de que somente os débitos superiores a R\$ 10.000,00 são ajuizados é que os custos de cobrança de débitos inferiores suplantariam a arrecadação proveniente da cobrança judicial, embora nenhum estudo nesse sentido, com o necessário rigor técnico, tenha sido feito até a presente data.

Os itens de custos foram obtidos do SIAFI, dos quais foram extraídas as despesas com a defesa da União na forma apresentada a seguir. Quanto aos demais custos, referentes à cobrança da DAU, os mesmos foram subdivididos e distribuídos pelas unidades. É necessário observar que apesar do SIAFI classificar os valores despendidos nas unidades da PGFN em Santa Catarina como despesas, esses montantes são na verdade custos, pois todos os itens de custos estão relacionados necessariamente às atividades-fim da PGFN (cobrança da DAU e defesa da União) e são diretamente relacionados ao esforço de obtenção de receitas.

- **Custos com servidores** – Inclui os custos com procuradores e servidores em atividade nas unidades de Santa Catarina e respectivos encargos sociais. Utilizou-se como base de dados auxiliar o Sistema Integrado de Administração de Pessoal – SIAPE, uma vez que o SIAFI não individualiza os gastos por cada uma das unidades. O valor total da despesa de pessoal com os procuradores da PGFN em cada uma das unidades foi dividido pelo número total de procuradores atuantes e multiplicado pelo nº de procuradores em cada atividade-fim e, em seguida, foram expurgados os gastos com pessoal da atividade de defesa judicial da União. O mesmo procedimento de cálculo foi utilizado para a despesa com os demais servidores. Quanto aos cargos em comissão e às funções comissionadas, os mesmos foram apropriados de acordo com a atividade-fim desempenhada pelo servidor que os ocupa.
- **Custos com serviços terceirizados** – Inclui os custos referentes à contratação de serviços de terceirização. O valor total do contrato foi dividido pelo número de funcionários que a contratada deve oferecer e multiplicado pelo nº de funcionários terceirizados destinados ao apoio a cada atividade-fim nas unidades, de modo a expurgar os custos com terceirização relativos ao apoio à atividade de defesa judicial da União.
- **Diárias e passagens** – Os custos com diárias e passagens relacionam-se significativamente com a atividade de cobrança da DAU, pois são fornecidas a procuradores e servidores no caso de viagens para ajuizamento das execuções fiscais e atuação referente à cobrança judicial da DAU. No caso de diárias e passagens destinadas a outras atividades, as mesmas foram divididas proporcionalmente entre as unidades.
- **Material de consumo** – Os custos com material de consumo representado por materiais diversos consumidos - tais como material de expediente, material de processamento de dados, material de limpeza e outros -, foram alocados proporcionalmente com base no nº de servidores (procuradores e demais) e funcionários terceirizados em cada uma das atividades.
- **Custos com veículos** – Abrange a manutenção de veículos e os combustíveis e lubrificantes necessários ao funcionamento, bem como a depreciação. Foram alocados integralmente à cobrança da DAU, pois são utilizados em maior escala nas viagens

para ajuizamento das execuções fiscais e atuação referente à cobrança judicial da DAU, sendo que os demais usos são insignificantes.

- **Custos com imóveis** – abrange todos os custos relacionados aos imóveis ocupados pelas unidades, tais como locações, condomínios, tributos a cargo do locatário, manutenção e conservação predial, instalações, bem como a depreciação dos imóveis próprios. Nas unidades, esses custos foram alocados proporcionalmente à área útil ocupada por cada uma das atividades-fim.
- **Locação de máquinas e equipamentos** – referem-se à locação de impressoras para as unidades e custos com manutenção. Os custos foram alocados proporcionalmente ao nº de impressoras em uso em cada atividade-fim em cada unidade.
- **Custos de serviços judiciais (custas judiciais)** – abrange os custos com serviços judiciais da Justiça Estadual de Santa Catarina, inerentes às execuções fiscais.
- **Outros serviços de terceiros e encargos previdenciários** – abrange os custos de serviços gráficos, serviços de treinamento, serviços de comunicação e outros serviços que podem ser atribuídos igualmente a cada uma das atividades adicionados dos encargos previdenciários correspondentes. Estes custos foram alocados proporcionalmente ao nº de servidores em cada atividade.
- **Custos com sistemas informatizados** – referem-se aos custos de desenvolvimento e manutenção dos *softwares* corporativos necessários à gestão e cobrança da DAU, pagos ao Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), empresa pública ligada à estrutura do Ministério da Fazenda, e a outras empresas que mantêm outros sistemas com a mesma finalidade. O contrato é pago pela unidade central da PGFN e, portanto, foi necessário apropriar os custos totais, proporcionalmente ao número de inscrições em DAU de cada um dos estados e, posteriormente, de cada uma das unidades de Santa Catarina.

Com base nos critérios expostos, os custos anuais de cobrança da DAU relativos a todas as unidades da PGFN em Santa Catarina apurados apresentaram-se conforme a seguir:

Item	Custos de cobrança da DAU em SC (em R\$)			
	2006	2007	2008	2009(*)
Custos com servidores	5.035.561,67	7.436.007,21	9.792.663,80	3.564.816,61
Custos com serviços terceirizados	112.558,24	152.600,88	203.125,04	78.244,03
Diárias e passagens	94.369,10	76.897,52	105.179,66	16.215,15
Material de consumo	4.950,45	7.178,21	3.806,58	831,83
Custos com veículos	3.553,42	15.855,36	19.438,35	3.307,41
Custos com imóveis	22.850,31	25.842,45	50.796,42	14.397,18
Locação de máquinas e equipamentos	8.258,82	18.839,33	62.541,74	4.575,93
Custos de serviços judiciais	115.730,62	165.451,62	109.323,21	27.454,81
Outros serviços de terceiros e encargos previdenciários	319.505,92	104.352,15	264.248,22	44.383,01
Custos com sistemas informatizados	647.934,00	12.092,25	252.359,66	47.864,79
TOTAL	6.365.272,55	8.015.116,98	10.863.482,68	3.802.090,75
<i>nº médio de inscrições em SC</i>	<i>284.378</i>	<i>301.520</i>	<i>304.133</i>	<i>294.057</i>
Custo-médio por inscrição em DAU	22,38	26,58	35,72	38,79(**)

(*) dados parciais: até abr/2009 (1º quadrimestre). (**) projetado para o ano.

Quadro 1 – Custos anuais com a cobrança da DAU em SC e custo por inscrição (Fonte: SIAFI)

No Quadro 1 foram apresentados os custos de cobrança da DAU, apurados de acordo com a metodologia exposta, sendo que os mesmos foram apresentados em uma base anual. Entretanto, na apuração, os custos foram obtidos em uma base mensal e por unidade. O intuito de obter a informação mensal foi a de ampliar o horizonte de observações de dados em pares de modo a reduzir possíveis distorções na análise de correlação.

4 Análise do desempenho da arrecadação da Dívida Ativa da União em Santa Catarina

Índices de eficácia e eficiência e correlação entre os índices

A força de uma relação de associação entre duas variáveis em uma população é medida pelo coeficiente de correlação de Pearson (o nome deriva de seu idealizador Karl Pearson). Barbetta (1999) ensina que o conceito de correlação refere-se a uma associação numérica entre duas variáveis, não implicando necessariamente, numa relação “causa e efeito”.

Para a análise de correlação, é necessária a coleta de dados de duas variáveis de forma emparelhada. As variáveis X e Y estão emparelhadas quando, a cada momento que se observa uma ocorrência, são anotados dois valores: um para a variável X, outro para a variável Y, representando-se por pares de dados (X', Y').

Nesse estudo, temos as seguintes variáveis:

X – índice de **eficiência** na cobrança da DAU

Y – índice de **eficácia** na cobrança da DAU

A variável Y diz respeito à relação entre a arrecadação e o “estoque” da DAU (“dívida a cobrar”) e informa o percentual de atingimento do objetivo principal da atividade de cobrança da DAU, que é arrecadar a totalidade do montante inscrito (meta). Este índice busca padronizar a avaliação de desempenho em relação ao “tamanho” das unidades, pois a análise da arrecadação de forma isolada não consideraria o fato de existirem diferentes montantes “a cobrar”, comprometendo a comparação entre as unidades, ou seja, seria razoável admitir uma situação em que a unidade “A” poderia apresentar uma maior arrecadação em relação à unidade “B”, no entanto, a unidade “B” foi mais eficaz ao cobrar uma porcentagem superior do seu “estoque” da DAU. Portanto, a variável Y apresenta-se da seguinte forma:

$$\text{ÍNDICE DE EFICÁCIA (Y)} = \frac{\text{OUTPUT}}{\text{META}} = \frac{\text{Arrecadação da DAU} \times 100}{\text{“Estoque” da DAU}}$$

A variável X expressa a relação entre a arrecadação e os custos de cobrança da DAU e informa o valor que é arrecadado para cada real (R\$) gasto. Para Schwengber (2007), a medida de eficiência é uma medida relativa estabelecida em relação ao grupo de comparação observado no qual ela foi construída. As unidades são ditas eficientes sempre em relação a esse grupo de comparação. A variável X apresenta-se da seguinte forma:

$$\text{ÍNDICE DE EFICIÊNCIA (X)} = \frac{\text{OUTPUT}}{\text{INPUT}} = \frac{\text{Arrecadação da DAU}}{\text{Custos de Cobrança da DAU}}$$

Supondo X e Y duas variáveis emparelhadas (X', Y'), S_x e S_y seus respectivos desvios-padrões e $S_{x,y}$ a covariância existente entre elas, o coeficiente de correlação de

Pearson $r_{x,y}$ será definido por:

$$r_{x,y} = \frac{S_{x,y}}{S_x \times S_y}$$

Assim, é possível criar um ranking de eficiência e um de eficácia e, adicionalmente, realizar uma análise da correlação entre as duas variáveis, por meio do coeficiente de Pearson, o qual se destina a verificar se na unidade observada há uma associação entre a variação de eficiência e de eficácia, pois, desse modo, a unidade estaria alcançando uma relação considerada desejável, ao aliar os dois índices. Assim, o desempenho desejável pode ser verificado por meio do equilíbrio entre o alcance das metas e da economicidade da cobrança. A correlação positiva indica que um índice mais elevado de eficiência está associado a um índice mais elevado de eficácia no período analisado.

Por outro lado, um baixo índice de correlação (não nulo) ou uma correlação negativa indica que as variáveis eficiência e eficácia estão fracamente associadas ou associadas de forma inversa, respectivamente, representando que uma alta arrecadação em relação à “dívida a cobrar” (eficácia) nem sempre é realizada com baixos custos de cobrança (eficiência) em relação à arrecadação. Um índice de correlação nulo pode indicar independência entre as variáveis ou relacionamentos não lineares (em ambos os casos as variáveis apresentam-se não correlacionadas).

A grande vantagem do uso da análise de correlação em uma avaliação de desempenho é o fato de que, segundo Zentgraf (2001), os valores possíveis do coeficiente de correlação são limitados, ou seja, estão compreendidos entre $-1 \leq r_{x,y} \leq 1$, o que permite a criação de uma escala para quantificação do relacionamento entre as variáveis (ex.: $r=0,8$ significa que X e Y apresentam dependência maior que W e Z, que possuem $r=0,4$).

Os índices mensais de eficácia (Y) e eficiência (X) das unidades da PGFN em Santa Catarina, de janeiro de 2006 a abril de 2009 e os coeficientes de correlação de Pearson (apurados pela função CORREL do *Microsoft EXCEL*), apresentaram-se conforme os quadros a seguir, já excluídos - por meio da análise do escore “z” e da amplitude interquartilica - os valores discrepantes (*outliers*):

Resultados dos índices de eficácia (Y)

UNIDADE	Jan/06	Fev/06	Mar/06	Abr/06	Mai/06	Jun/06	Jul/06	Ago/06	Set/06	Out/06	Nov/06	Dez/06
PFNSC	0,065%	0,063%	0,068%	0,073%	0,116%	0,077%	0,061%	0,088%	0,144%	0,096%	0,108%	0,089%
BLUMENAU	0,054%	0,051%	0,068%	0,053%	0,058%	0,049%	0,038%	0,053%	0,128%	0,095%	0,095%	0,087%
CHAPECÓ	0,082%	0,067%	0,098%	0,076%	0,075%	0,070%	0,054%	0,056%	(*)	0,122%	0,159%	0,101%
CRICIÚMA	0,037%	0,027%	0,095%	0,025%	0,032%	0,030%	0,022%	0,022%	(*)	0,040%	0,040%	0,039%
JOACÁBA	0,066%	0,053%	0,058%	0,041%	0,049%	0,038%	0,040%	0,035%	(*)	0,096%	0,105%	0,078%
JOINVILLE	0,092%	0,070%	0,083%	0,067%	0,060%	0,052%	0,047%	0,069%	0,144%	0,065%	0,073%	0,068%
LAGES	0,057%	0,061%	0,064%	0,073%	0,062%	0,055%	0,049%	0,043%	0,107%	0,107%	0,079%	0,073%
UNIDADE	Jan/07	Fev/07	Mar/07	Abr/07	Mai/07	Jun/07	Jul/07	Ago/07	Set/07	Out/07	Nov/07	Dez/07
PFNSC	0,085%	0,086%	0,083%	0,085%	0,128%	0,072%	0,071%	0,076%	(*)	0,090%	0,105%	0,068%
BLUMENAU	0,089%	0,093%	0,066%	0,062%	0,062%	0,063%	0,067%	0,057%	0,059%	0,070%	0,069%	0,058%
CHAPECÓ	0,099%	0,101%	0,074%	0,064%	0,077%	0,069%	0,177%	0,109%	0,107%	0,082%	0,076%	0,065%
CRICIÚMA	0,044%	0,036%	0,039%	0,028%	0,040%	0,031%	0,043%	0,058%	0,031%	0,041%	0,042%	0,033%
JOACÁBA	0,087%	0,085%	0,084%	0,097%	0,090%	0,078%	0,083%	0,080%	0,066%	0,072%	0,062%	0,061%
JOINVILLE	0,083%	0,056%	0,082%	(*)	0,063%	0,064%	0,074%	0,065%	0,059%	0,074%	0,062%	0,054%
LAGES	0,078%	0,057%	0,056%	0,051%	0,052%	0,064%	0,073%	0,049%	0,062%	0,077%	0,057%	0,062%
UNIDADE	Jan/08	Fev/08	Mar/08	Abr/08	Mai/08	Jun/08	Jul/08	Ago/08	Set/08	Out/08	Nov/08	Dez/08
PFNSC	0,061%	0,110%	0,064%	0,145%	0,058%	0,067%	0,066%	0,109%	0,061%	0,069%	0,048%	0,110%
BLUMENAU	0,071%	0,081%	0,070%	0,075%	(*)	0,073%	0,089%	0,085%	0,083%	0,084%	0,065%	0,061%
CHAPECÓ	0,078%	0,076%	0,091%	0,074%	0,079%	0,092%	0,106%	0,105%	0,127%	0,098%	0,122%	0,190%
CRICIÚMA	0,039%	0,089%	0,035%	0,050%	0,039%	0,042%	0,039%	0,037%	0,045%	0,045%	0,043%	0,035%
JOACÁBA	0,061%	0,059%	0,068%	0,064%	0,073%	0,064%	0,075%	0,070%	0,047%	0,070%	0,069%	0,064%
JOINVILLE	0,062%	0,062%	0,077%	0,066%	0,058%	0,062%	0,062%	0,079%	0,057%	0,069%	0,050%	0,067%
LAGES	0,064%	0,069%	0,046%	0,055%	0,052%	0,046%	0,049%	0,048%	0,104%	0,070%	0,051%	0,046%

UNIDADE	Jan/09	Fev/09	Mar/09	Abr/09	Mai/08	Jun/08	Jul/08	Ago/08	Set/08	Out/08	Nov/08	Dez/08
PFN/SC	0,063%	0,057%	0,070%	0,053%	-	-	-	-	-	-	-	-
BLUMENAU	0,064%	0,069%	0,074%	0,077%	-	-	-	-	-	-	-	-
CHAPECÓ	0,121%	0,085%	0,120%	0,110%	-	-	-	-	-	-	-	-
CRICIÚMA	0,053%	0,053%	0,041%	0,038%	-	-	-	-	-	-	-	-
JOAÇABA	0,070%	0,072%	0,067%	0,069%	-	-	-	-	-	-	-	-
JOINVILLE	0,069%	0,057%	0,064%	0,055%	-	-	-	-	-	-	-	-
LAGES	0,048%	0,056%	0,057%	0,048%	-	-	-	-	-	-	-	-

(*) outliers excluídos.

Quadro 2 – Resultados obtidos relativos ao índice de eficácia (Y)

Resultados dos índices de eficiência (X)

UNIDADE	Jan/06	Fev/06	Mar/06	Abr/06	Mai/06	Jun/06	Jul/06	Ago/06	Set/06	Out/06	Nov/06	Dez/06
PFN/SC	10,941	10,672	10,420	9,497	14,096	7,814	8,605	10,854	18,616	11,046	12,724	7,071
BLUMENAU	14,190	13,574	18,513	14,201	14,780	10,179	10,951	12,944	(*)	(*)	18,320	11,815
CHAPECÓ	11,238	9,178	13,603	10,212	9,681	7,085	7,660	6,741	(*)	15,397	(*)	8,939
CRICIÚMA	17,222	12,202	(*)	10,924	13,094	9,759	10,274	8,795	(*)	17,034	16,869	11,375
JOAÇABA	11,090	8,828	11,420	8,730	10,074	6,062	9,035	6,856	(*)	19,423	21,172	10,885
JOINVILLE	17,700	13,630	18,466	15,965	13,400	9,550	12,197	15,201	(*)	15,146	13,398	8,752
LAGES	8,675	9,269	9,889	10,811	8,918	6,086	7,714	5,870	15,248	15,365	11,351	7,246
UNIDADE	Jan/07	Fev/07	Mar/07	Abr/07	Mai/07	Jun/07	Jul/07	Ago/07	Set/07	Out/07	Nov/07	Dez/07
PFN/SC	12,245	11,343	10,964	10,968	17,182	6,146	8,824	9,960	21,181	11,005	14,668	6,629
BLUMENAU	21,417	19,857	13,738	12,663	12,831	9,260	13,904	12,576	12,403	14,215	14,323	8,299
CHAPECÓ	11,274	10,678	7,658	6,478	7,531	4,743	16,887	11,229	11,063	8,257	7,869	4,648
CRICIÚMA	24,089	17,488	18,609	12,930	18,367	10,278	18,216	25,957	13,979	18,165	18,735	10,342
JOAÇABA	20,812	18,286	17,732	19,935	18,702	11,349	16,665	21,376	17,931	19,054	16,911	11,275
JOINVILLE	18,942	11,742	16,582	(*)	12,790	9,036	14,779	13,685	12,640	15,638	13,427	8,156
LAGES	13,492	8,968	8,601	7,530	7,982	6,895	11,135	8,009	10,358	12,397	9,424	7,058
UNIDADE	Jan/08	Fev/08	Mar/08	Abr/08	Mai/08	Jun/08	Jul/08	Ago/08	Set/08	Out/08	Nov/08	Dez/08
PFN/SC	7,931	14,249	8,450	19,332	7,789	6,243	7,605	13,107	7,158	8,398	5,804	8,472
BLUMENAU	13,677	15,248	13,484	14,254	(*)	9,670	14,624	14,890	14,263	11,606	8,718	5,574
CHAPECÓ	7,534	7,243	8,645	6,973	7,370	6,086	8,859	7,664	9,126	5,666	6,889	7,212
CRICIÚMA	16,611	(*)	14,500	20,401	16,307	12,608	15,228	15,213	12,942	13,167	12,403	6,339
JOAÇABA	15,305	14,869	17,570	16,172	18,218	11,491	17,818	16,814	10,928	16,694	15,948	9,178
JOINVILLE	12,734	12,363	15,587	13,248	11,568	8,771	11,454	15,104	10,731	10,788	7,715	6,818
LAGES	9,986	10,535	7,196	8,384	7,876	4,882	6,711	6,822	14,432	9,760	6,830	3,974
UNIDADE	Jan/09	Fev/09	Mar/09	Abr/09	Mai/08	Jun/08	Jul/08	Ago/08	Set/08	Out/08	Nov/08	Dez/08
PFN/SC	8,470	7,411	8,778	6,986	-	-	-	-	-	-	-	-
BLUMENAU	9,903	10,640	11,377	11,893	-	-	-	-	-	-	-	-
CHAPECÓ	7,735	5,293	7,231	6,753	-	-	-	-	-	-	-	-
CRICIÚMA	17,033	16,474	12,489	11,769	-	-	-	-	-	-	-	-
JOAÇABA	19,249	19,319	17,420	18,223	-	-	-	-	-	-	-	-
JOINVILLE	12,040	9,618	10,412	9,243	-	-	-	-	-	-	-	-
LAGES	7,319	8,350	8,226	7,247	-	-	-	-	-	-	-	-

(*) outliers excluídos.

Quadro 3 – Resultados obtidos relativos ao índice de eficiência (X)

Índices médios das unidades e coeficientes de correlação (r) de (X',Y')

A seguir é apresentado um resumo que contém a média dos valores obtidos nos índices de eficácia e eficiência no período observado e o coeficiente de correlação entre os dois índices (pares de dados tomados mês a mês).

Tabela 2 – Índices médios de eficácia e de eficiência e correlação no período analisado

	EFICÁCIA MÉDIA	RANKING	EFICIÊNCIA MÉDIA	RANKING	CORRELAÇÃO EFICÁCIA X EFICIÊNCIA	RANKING
CHAPECÓ	0,0956%	1	R\$ 8,53	7	0,4291	7
PFN/SC	0,0823%	2	R\$ 10,49	5	0,8782	2
BLUMENAU	0,0708%	3	R\$ 13,10	3	0,4902	6
JOAÇABA	0,0683%	4	R\$ 15,10	1	0,7897	3
JOINVILLE	0,0677%	5	R\$ 12,61	4	0,7385	4
LAGES	0,0618%	6	R\$ 8,92	6	0,8998	1
CRICIÚMA	0,0410%	7	R\$ 14,82	2	0,6695	5

Fonte: elaboração do autor.

No estudo do comportamento de variáveis quantitativas, freqüentemente emprega-se a ferramenta do diagrama de dispersão, em que consta cada um dos pares de observações de (X',Y') e uma linha de tendência, que retrata o comportamento das variações nos dados emparelhados. Nos gráficos de dispersão, a existência ou não da correlação e seu grau de dependência são verificáveis na inclinação da linha de tendência na medida que, quanto mais inclinada, maior a correlação positiva (crescente) ou negativa (decrescente). Se a inclinação for nula (paralela ao eixo X), a correlação será inexistente.

Outro dado importante que pode ser constatado nos gráficos de dispersão é o coeficiente de determinação “ r^2 ” ($0 \leq r^2 \leq 1$), que mede a proporção da variação de Y que pode ser explicada pela variação de X. Enquanto o coeficiente de correlação demonstra a inclinação da linha de tendência (maior, menor ou inexistência de correlação), o coeficiente de determinação demonstra a maior ou menor proximidade dos pontos (X',Y') da linha de tendência.

Foram elaborados os gráficos de dispersão de cada uma das sete unidades da PGFN em Santa Catarina analisadas, em que o eixo horizontal representa os índices de eficiência (X) e o eixo vertical os índices de eficácia (Y), conforme a seguir:

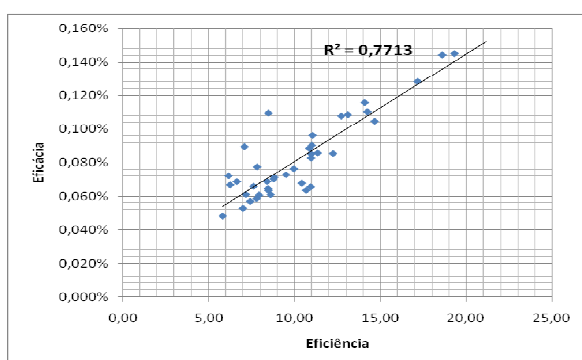


Figura 1 - diagrama de dispersão (PFN/SC)

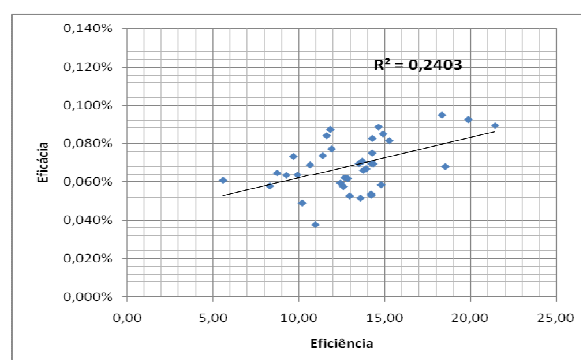


Figura 2 - diagrama de dispersão (PSFN/Blumenau)

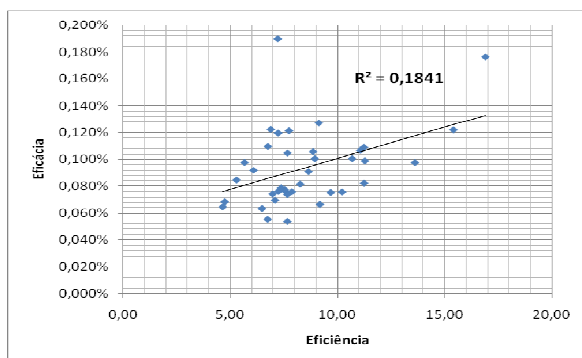


Figura 3 - diagrama de dispersão (PSFN/Chapecó)

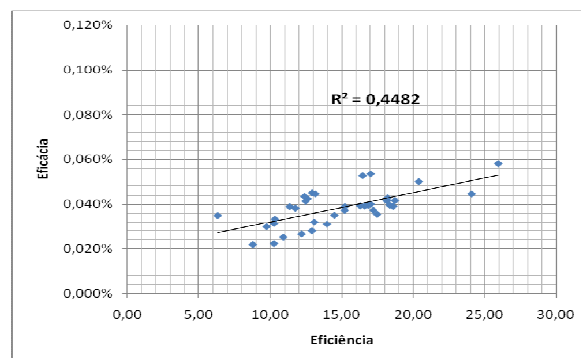


Figura 4 - diagrama de dispersão (PSFN/Criciúma)

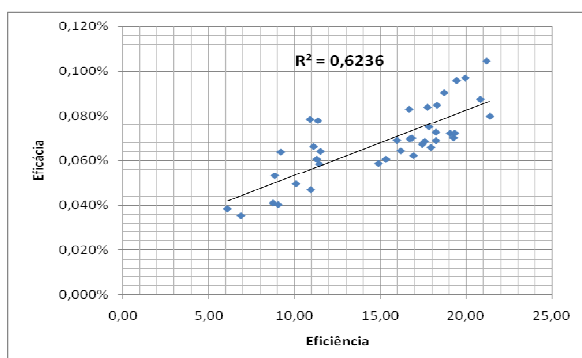


Figura 5 - diagrama de dispersão (PSFN/Joaçaba)

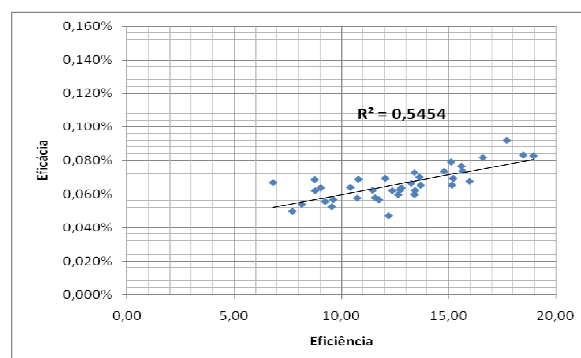


Figura 6 - diagrama de dispersão (PSFN/Joinville)

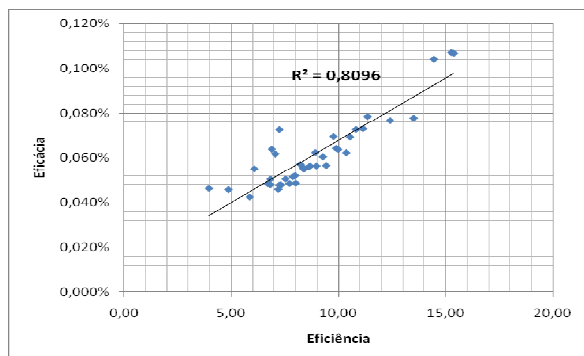


Figura 7 - diagrama de dispersão (PSFN/Lages)

Interpretação dos índices

Antes de analisar os resultados obtidos, é necessário apresentar algumas limitações que podem interferir nos mesmos. Primeiramente, o estoque da DAU não foi devidamente depurado, ou seja, deveriam ser excluídos os débitos inscritos que são incobráveis ou de difícil recuperação, representados, por exemplo, por dívidas de empresas falidas ou em processo de falência ou de devedores falecidos que não possuíam bens a serem executados. Uma outra limitação foi a exclusão dos dados de arrecadação e estoque dos débitos previdenciários que estão sob a responsabilidade da PGFN desde abril de 2008, em virtude da edição da Lei nº 11.457/2007, os quais representam um valor significativo. O motivo de não considerar os débitos previdenciários reside no fato de que os dados são mais difíceis de obter, uma vez que os sistemas informatizados são distintos.

Em relação à eficácia, quem obteve o maior índice médio de atingimento dos objetivos foi a PSFN/Chapecó, que arrecadou em média, mensalmente, cerca de 0,096% do seu estoque da DAU. Sob este índice, a PSFN/Criciúma é a que menos arrecadou em relação ao seu estoque (cerca de 0,041%).

Quanto aos índices de eficiência, a PSFN/Joaçaba apresentou o maior resultado ao arrecadar, em média, cerca de R\$ 15,10 para cada real gasto em seu funcionamento. O menor índice foi apresentado pela PSFN/Chapecó que arrecadou a média de R\$ 8,53 para cada real gasto.

Quanto aos coeficientes de correlação, os mesmos trazem um importante indicador, pois quanto maior o índice (que deve estar compreendido entre -1 e 1), mais forte é a relação entre eficiência e eficácia, ou seja, a unidade consegue uma relação mais próxima entre o alcance das metas e a economicidade (relação custo x benefício) nas suas atividades.

A PSFN/Chapecó, embora tenha apresentado o maior índice de eficácia das unidades, apresentou o menor índice de eficiência e, também, apresentou o menor índice de correlação entre os dois índices. Portanto, a unidade de Chapecó apresenta um alcance das metas maior do que as demais, mas, por outro lado, apresenta uma alta proporção dos custos de cobrança em relação à arrecadação. Isto ficou mais evidente na análise do coeficiente de correlação (0,4291), que foi o mais baixo, evidenciando o fato de que foi verificada uma dissociação moderada entre o alcance das metas e os custos de cobrança, pois a variação de um dos índices não está relacionada significativamente ao outro em comparação às outras unidades. Assim, a título de exemplo, nos meses analisados, a unidade pode ter se aproximado mais de sua meta (aumento da eficácia) mas, ao mesmo tempo, pode ter incorrido em custos maiores (diminuição da eficiência).

Na figura 3, que demonstra o diagrama de dispersão da PSFN/Chapecó, verifica-se que os pontos de correlação entre eficiência e eficácia estão mais afastados da linha de tendência, evidenciando uma baixa correlação. O índice de determinação (r^2) informa que, no

período analisado, apenas 18,41% da variação no índice de eficácia é explicada por uma variação na eficiência, sendo que o restante (81,59%) é explicado por outros fatores.

A unidade que apresentou o maior índice de correlação foi a PSFN/Lages, o que significa que, no período analisado, a aproximação das metas representadas por um aumento no índice de eficácia foi acompanhada por uma maior relação “custo x benefício”. Assim, a unidade consegue obter uma melhor eficácia, sem que haja um aumento nos custos de cobrança e redução da eficiência.

A figura 7 mostra o diagrama de dispersão das duas variáveis analisadas na PSFN/Lages. A proximidade dos pontos é evidenciada pelo coeficiente de determinação (r^2), indicando que 80,96% da variação no índice de eficácia é explicada por uma variação no índice de eficiência. A inclinação positiva (crescente) da linha de tendência mostra que há uma correlação positiva entre as duas variáveis, assim, um aumento na eficiência geralmente é acompanhado pelo aumento na eficácia no período analisado.

5 Conclusões

O trabalho procurou estabelecer um modelo de avaliação de desempenho de unidades responsáveis pela execução de programas governamentais, de forma a contribuir para a melhor alocação de recursos públicos. Além disso, o estudo buscou reforçar a importância da apuração dos custos dos programas do setor público, que são importantes indicadores de gestão. A correta apuração dos custos contribui para a transparência das ações governamentais, diminuindo a assimetria informacional e proporcionando o alinhamento necessário ao movimento da Nova Gestão Pública e da Governança Pública.

Apesar de algumas limitações na obtenção dos dados, os resultados obtidos refletem de maneira significativa o que ocorre em quase todos os programas governamentais de qualquer esfera (federal, estadual ou municipal), que é a alocação desordenada dos recursos públicos. Vê-se que não há uma clara relação entre os recursos destinados a determinada atividade e o resultado dessa atividade. O aumento dos gastos públicos nem sempre está associado a melhores resultados da gestão, aumentando a incerteza e a desconfiança do principal (cidadão) em relação ao agente (gestor público).

Ao divulgar os índices de eficiência e eficácia, as entidades dotam o gestor público de dados consistentes para a tomada de decisões relativas à alocação de recursos de forma racional e, por outro lado, dotam o cidadão de informações destinadas ao questionamento dessas decisões do gestor, submetendo-as ao escrutínio necessário do principal. Assim, o estabelecimento de índices de desempenho e a divulgação dos mesmos contribuem para o alcance de melhores níveis de governança pública.

Espera-se que o presente trabalho reforce a necessidade de reflexão quanto à origem do aumento desordenado dos gastos públicos, que faz com que o cidadão seja cada vez mais submetido a uma carga tributária que não corresponde ao retorno esperado dos serviços públicos.

Referências

BARBETTA, Pedro Alberto. Estatística aplicada às Ciências Sociais. 3. ed. Florianópolis: UFSC, 1999.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 maio 2000, seção 1, p. 1.

_____. Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001. Institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 30 jun. 2001, seção extra, p. 1.

_____. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências.. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 19 mar. 2007, seção 1, p. 1.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a partir da elaboração e execução da lei orçamentária de 2009. Volume I. 1. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2008.

CIPFA. The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. *The Good Governance Standard for Public Services*. Reino Unido: 2004.

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

GREILING, Dorothea. Performance measurement in the public sector: the German experience. *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol. 54 No. 7, pp. 551-567, 2005

GUTHRIE, J.; ENGLISH, L. Performance information and programme evaluation in the Australian public sector, *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 10 No. 3, pp. 154-64, 1997.

JCPAA. Joint Committee of Public Accounts and Audit. *Review of the accrual budget documentation*, Report 388, Canberra, Australia, jun., pp. 2-3, 2002.

JENSEN, Michael; MECKLING, William. Theory of the firm: managerial behavior agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, [S.1.], v.3, nº 4, p. 305-360, Oct. 1976.

LYE, J. Performance reposting by Australian government trading enterprises: an empirical study 1998-2002, *Australian Accounting Review*, Vol. 16 No. 2, p. 34, 2006.

NUNES, Marcos A. Custos no serviço público. Texto para discussão. Brasília: ENAP, 1998.

PILCHER, Robyn. Deconstructing local government performance and infrastructure measurement. *Asian Review of Accounting*, Vol. 17, No. 2, pp. 163-176, 2009.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANDERSON, I. Performance management evaluation and learning in modern local Governments. *Public Administration*, Vol. 79, pp. 297-313, nº. 2, 2001.

SCHWENGBER, Silvana Battaglin *et. al.*. Qualidade na provisão de serviços judiciais: estimativa dos ganhos de eficiência e do “gargalo” reduzível na justiça de 1º grau. XII Prêmio de Monografias do Tesouro Nacional. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2007.

SILVA, César Augusto Tibúrcio da *et.al.* Custos no Setor Público. Brasília: Editora UnB, 2007.

SLOMSKI, Valmor. Controladoria e Governança na Gestão Pública. São Paulo: Atlas, 2005. 1 ed. ISBN 85-224-4083-2

_____; MELLO, Gilmar R. de; TAVARES FILHO, Francisco; MACÊDO, Fabrício de Queiroz. Governança Corporativa e Governança na Gestão Pública. São Paulo: Atlas, 2008. 1 ed. ISBN 978-85-224-5040-4

ZENTGRAF, Roberto. Estatística Objetiva. Rio de Janeiro: ZTG, 2001.