

**GILBERTO SILVA RAMOS**

**O BALANCED SCORECARD (BSC) COMO FERRAMENTA DE GESTÃO:  
UM ESTUDO DE CASO NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DE MINAS GERAIS**

Pedro Leopoldo  
Faculdade de Ciências Humanas Dr. Pedro Leopoldo  
2006

**GILBERTO SILVA RAMOS**

**O BALANCED SCORECARD (BSC) COMO FERRAMENTA DE GESTÃO:**

**UM ESTUDO DE CASO NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DE MINAS GERAIS**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado Profissional em Administração da Fundação Cultural Dr. Pedro Leopoldo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração.

Área de concentração: Gestão Estratégica

Orientador: Dr. Mauro Calixta Tavares

Folha de aprovação

*Administrar a estratégia é, em essência, administrar a mudança. Essa simples observação acrescenta uma dimensão importante ao assunto da estratégia, que é freqüentemente negligenciada. A estratégia tem um lado "pesado" e um lado "suave." O lado pesado envolve descrever a estratégia (com mapas e mensurações) e executá-la (com processos e procedimentos). O lado suave, embora menos compreendido, não é menos importante. Envolve liderança, cultura e trabalho em equipe – todas condições prévias para a mudança organizacional. Executar a estratégia é executar a mudança em todos os níveis duma organização. Para termos sucesso, precisamos ter um melhor entendimento do lado suave (David Norton).*

*Ao meu pai, Arismundo, meu mourão de vinhático, meu porto seguro, meu exemplo de vida e a minha mãe, Silvia, minha aroeira, dura e forte que fez da minha educação uma prioridade e ao mesmo tempo, com sua sombra me dá colo, carinho e pudim de leite,*

**eu dedico**

*Aos meus filhos, Bruna, Débora e Gilberto, razão maior para eu acordar e viver intensamente e a minha mulher Fátima, meu grande amor, pela compreensão, paciência, companheirismo e incentivo.*

**eu ofereço**

## AGRADECIMENTOS

A Deus!

Aos funcionários do Mestrado Profissional em Administração da Fundação Dr. Pedro Leopoldo pelo carinho e atenção.

Aos professores do MPA pelo entusiasmo, conhecimento e disponibilidade.

Aos colegas do mestrado pela amizade e pelos conhecimentos adquiridos durante as aulas.

A Faculdade Estácio de Sá de BH pelo apoio.

Aos meus alunos, da PUCMinas e da Estácio, que sempre me motivam a melhorar.

A Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, na pessoa do Secretário Fuad Noman, pela autorização e oportunidade de realizar o estudo de caso nesta organização tão importante para nós Mineiros.

Aos servidores da Superintendência de Fiscalização pela compreensão e apoio tanto na consecução desta dissertação quanto na gestão da Superintendência.

A professora Maria Celeste pelos debates e esclarecimentos que muito contribuíram na elaboração e execução desta pesquisa.

Ao professor e amigo Mauro Calixta, pela orientação e direcionamento claros e pela disponibilidade, fatores determinantes no desenvolvimento do trabalho.

Aos respondentes da pesquisa pelo entusiasmo que abraçaram a causa, fica o meu agradecimento especial e registro que os méritos do resultado deste trabalho para a organização se devem a vocês.

Ao meu amigo Pedro Meneguetti pelo apoio incondicional.

A minha querida amiga Stella Maris, que com sua bondade e sabedoria vem me incentivando desde que começamos a trabalhar juntos, em 1999. Em especial nesta pesquisa pelas discussões, sabatinas e revisões de conteúdo que melhoraram em muito o resultado final.

As minhas irmãs Solange, Rosângela e Giselda; a minha sobrinha Sílvia; aos meus cunhados Adolfo e Osvaldo e a D. Vita, minha segunda mãe, pela convivência e apoio irrestrito.

E a todos que, de maneira direta ou indireta, contribuíram para a realização deste trabalho

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
<b>1.1 Contextualização do problema .....</b>	<b>14</b>
<b>1.2 Objetivos .....</b>	<b>21</b>
<b>1.2.1 Objetivo geral.....</b>	<b>21</b>
<b>1.2.2 Objetivos específicos.....</b>	<b>21</b>
<b>1.3 Justificativas para o estudo .....</b>	<b>22</b>
<b>1.4 Estrutura do trabalho .....</b>	<b>24</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>25</b>
<b>2.1 Estratégia .....</b>	<b>25</b>
<b>2.2 <i>Balanced scorecard</i> (BSC) .....</b>	<b>29</b>
<b>2.2.1 Um breve histórico do <i>Balanced scorecard</i>.....</b>	<b>31</b>
<b>2.2.2 Os princípios das organizações focalizadas na estratégia .....</b>	<b>33</b>
<b>2.2.3 Mapeando a estratégia com o <i>Balanced scorecard</i> .....</b>	<b>37</b>
<b>2.2.3.1 Mapas estratégicos .....</b>	<b>37</b>
<b>2.2.3.2 Perspectivas .....</b>	<b>37</b>
<b>2.2.3.3 Indicadores estratégicos .....</b>	<b>55</b>
<b>2.2.3.4 Iniciativas estratégicas .....</b>	<b>59</b>
<b>2.2.4 Pressupostos do <i>Balanced scorecard</i> - síntese .....</b>	<b>61</b>
<b>3 SISTEMA GERENCIAL NO SERVIÇO PÚBLICO E ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>65</b>



<b>3.1 Sistema gerencial no serviço público</b> .....	<b>65</b>
<b>3.2 Administração tributária</b> .....	<b>68</b>
<b>4 A ORGANIZAÇÃO</b> .....	<b>74</b>
<b>4.1 A estrutura da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais</b> .....	<b>74</b>
<b>4.2 Missão, Visão e Negócio da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais</b> .....	<b>78</b>
<b>4.3 Modelo de gestão da SRE</b> .....	<b>80</b>
<b>4.3.1 O Plano Diretor da Ação Fiscal (PDAF)</b> .....	<b>80</b>
<b>4.3.2 O Anual do Fisco Estadual (PAFE)</b> .....	<b>80</b>
<b>4.3.3 O sistema de Gestão Estratégica das Receitas Estaduais (GERE)</b> .....	<b>80</b>
<b>5 ABORDAGEM METODOLÓGICA</b> .....	<b>100</b>
<b>5.1 Classificação da pesquisa quanto aos fins</b> .....	<b>100</b>
<b>5.2 Classificação da pesquisa quanto aos meios</b> .....	<b>100</b>
<b>5.3 Unidade de análise e unidades de observação</b> .....	<b>102</b>
<b>5.4 Coleta de dados</b> .....	<b>103</b>
<b>5.5 Análise de dados</b> .....	<b>105</b>
<b>6 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....	<b>106</b>
<b>6.1 Apresentação dos resultados</b> .....	<b>106</b>
<b>6.2 Discussão dos resultados</b> .....	<b>122</b>
<b>7 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>134</b>

<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>141</b>
<b>ANEXO .....</b>	<b>145</b>
<b>ANEXO 1 – Roteiro de entrevista.....</b>	<b>146</b>

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Estruturação do sistema de controle fiscal.....	94
--	----

## LISTA DE SIGLAS

AE	– Assessoria Econômica
AF	– Administração Fazendária
AS	– Auditoria Setorial
AT	– Assessoria Técnica
AT	– Administração Tributária
BSC	– <i>Balanced scorecard</i>
DCGCT	– Diretoria de Cobrança e Gestão de Crédito Tributário
DCRCT	– Diretoria de Controle e Revisão do Crédito Tributário
DF	– Delegacia Fiscal
DGP	– Diretoria de Gestão de Projetos
DICAT	– Diretoria de Controle Administrativo e Tributário
DILET	– Diretoria de Legislação Tributária
DINF	– Diretoria de Informações Fiscais
DIPLAF	– Diretoria de Planejamento e Avaliação Fiscal
DOET	– Diretoria de Orientação e Educação Tributária
GERE	– Gestão Estratégica da Receita Estadual
ICMS	– Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações
PAFE/SRE	– Plano Anual do Fisco Estadual
PDAF	– Plano Diretor da Ação Fiscal

PF	– Posto de Fiscalização
PNQ	– Prêmio Nacional da Qualidade
PSO	– Public Service Orientation
RH	– Recursos Humanos
SAIF	– Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais
SCAF	– Superintendência Central de Administração Financeira
SCCG	– Superintendência Central de Contadoria Geral
SCOC	– Superintendência Central de Operações Oficiais de Crédito
SCT	– Superintendência do Crédito Tributário
SEF/MG	– Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais
SGF	– Superintendência de Gestão de Finanças
SIAT	– Serviço Integrado de Administração Tributária
SLT	– Superintendência de Legislação Tributária
SPI	– Superintendência de Planejamento e Informática
SRE	– Subsecretaria da Receita Estadual de Minas Gerais
SRF	– Superintendência Regional da Fazenda
SRH	– Superintendência de Recursos Humanos
STE	– Subsecretaria do Tesouro Estadual
SUFIS	– Superintendência de Fiscalização
TI	– Tecnologia da informação

## RESUMO

Considerando a complexidade de uma Administração Tributária e por entender que a utilização do *Balanced scorecard* (BSC) permitiria uma avaliação de suas práticas gerenciais a partir de um modelo gerencial que adota uma concepção mais abrangente de gestão estratégica, principalmente por proporcionar maior visibilidade do impacto dos recursos intangíveis nos resultados estratégicos, a presente pesquisa teve por objetivo verificar se as práticas de gestão adotadas na Subsecretaria da Receita Estadual de Minas Gerais estão em consonância com o BSC. Para tanto, após o estudo teórico do BSC e do sistema gerencial na administração pública e na administração tributária, buscou-se conhecer o sistema de gestão adotado na Subsecretaria da Receita Estadual (SRE), tanto em sua concepção teórica quanto empiricamente, mediante análise documental e entrevistas. A análise documental evidenciou que a SRE está adotando um sistema de gestão fundamentado no alinhamento estratégico, que estrutura os processos internos de planejamento, gestão, execução e acompanhamento. Portanto, na vertente teórica, o modelo apresentou elementos que indicam sua consonância com os pressupostos do sistema *Balanced scorecard*. A verificação da vertente empírica da implantação do modelo de gestão da SRE foi feita a partir dos resultados das entrevistas. Constatou-se que os processos propostos no modelo vêm sendo implantados, principalmente os relativos aos acordos celebrados internamente, mas não estão terminados, faltando ainda definir claramente as relações de causa e efeito, alinhar a estratégia, desdobrá-la e, principalmente, mobilizar e sustentar o processo de mudança imprescindível para a execução da estratégia na organização. Portanto, com os resultados obtidos na pesquisa concluiu-se que a Subsecretaria da Receita Estadual desenvolveu um modelo de gestão que contém elementos teóricos que apresentam semelhança com os pressupostos básicos do BSC, mas, na prática, constata-se que o modelo não está em consonância com o BSC. Considerando que a pesquisa foi de tipo exploratório e estudo de caso, foram identificadas algumas limitações do estudo e como contribuição foram feitas algumas sugestões para novos estudos.

**Palavras chave:** *Balanced scorecard*, gestão estratégica e administração pública tributária.

## ABSTRACT

Considering the complexity of a Tax Administration and because the usage of Balanced scorecard (BSC) could be understood as allowing for an evaluation of its management practices from a reference model which uses a more encompassing definition of strategic management, mainly because it would grant greater visibility of intangible resources in the strategic resources, the author of this research aimed at verifying if the management practices used by Subsecretaria da Receita Estadual de Minas Gerais [Minas Gerais State Undersecretary of Revenues and Taxes], regarding Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) [Transport, Services, and Commerce Tax], were consonant with BSC. In order to achieve that goal, from a theoretical study on BSC, from where essential elements on which BSC strategic management conception were extracted, and from a study on Public Administration and Tax Administration Management systems, it was tried to explore the management system used by Subsecretaria da Receita Estadual (SRE), both in its theoretical aspects and empirically, by documents analysis and interviews. Document analysis showed that SRE is adopting a management system based on strategically alignment, which arranges internal planning, management, operation, and follow up processes. Thus, in the theoretical point of view, the system presented elements that point to its consonance with BSC concepts. The checking of the empirical aspect of the implementing of SRE management model was done from interview results. It was discovered that the processes proposed by the model were being implanted, mainly the ones regarding the internal agreements, yet, they are not complete, with a clear definition of cause and effect still missing, strategy is to be aligned and expanded, and above all, it is necessary to mobilize and sustain the process of changing needed for the strategy execution in the organization. Then, with the results obtained by the research we could conclude that SRE developed a management model, which contains theoretical elements that are similar with basic concepts of BSC, in practice it is not consonant with BSC. Considering this research as one of the exploratory type and case study, which present low generalization aspects, some limitations to this study were identified, and some suggestions of new studies were made as contribution.

**Key words:** *Balanced scorecard*, strategic management, public tax administration

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização do problema

O acirramento da concorrência entre as empresas privadas, a globalização dos mercados, o uso intenso de tecnologia de informação possibilitando, inclusive, o surgimento de novos produtos, o processo de privatização e a estabilização da moeda deram origem a um novo perfil de empresas, que buscam adequar-se à nova realidade econômica.

Neste ambiente de turbulências é imprescindível que as empresas possuam um planejamento cuidadoso de suas ações, implementação adequada de seus planos e avaliação do desempenho realizado em relação aos planos traçados.

Como um dos subprodutos desse planejamento, algumas empresas, independentemente do seu tamanho, usam o conhecimento adquirido para diminuir os valores devidos de tributos. Essa redução pode ser de forma lícita ou ilícita.

Sabe-se que quanto maior for a empresa, mais difícil será a tarefa da administração tributária, no sentido de reconhecer essas formas ilícitas praticadas com a intenção de omitir o pagamento de tributos. Para que a ação fiscal tenha sucesso, é necessário que, por trás dos auditores fiscais, exista uma organização pública que tenha, no mínimo, as mesmas competências técnicas e gerenciais das empresas auditadas.



A gestão de qualquer organização, pública ou privada, passou a ser um diferencial estratégico-competitivo, na medida em que, seu modelo de gestão deve assegurar as condições necessárias para potencializar a atuação dos gestores, tornando possível o máximo aproveitamento dos recursos utilizados pela organização na busca por melhores resultados institucionais.

A Administração Tributária cuida do controle fiscal, que é o procedimento tendente a evitar a evasão de tributos ou promover o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, nos termos da legislação vigente. O objetivo final é garantir ao Estado que sua arrecadação seja compatível com a real capacidade contributiva de seus contribuintes.

Dentre os tributos arrecadados pelo Estado de Minas Gerais, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS) é o mais importante e mais complexo, ele representa quase 90% das receitas tributárias do Estado.

A partir de 1967, ano da reforma constitucional que criou o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), hoje ICMS, a Administração Tributária de Minas Gerais sempre teve como desafio a modernização, única maneira de conseguir controlar eficientemente os contribuintes desse imposto no Estado.

O ICMS é influenciado pelas operações da empresa, pelo seu modo de gestão, pela sua complexidade e, principalmente, pelas mudanças que ocorrem nos ambientes interno e externo a ela.

Nesse período, da criação do ICMS até hoje, as empresas se modernizaram, principalmente a partir do início da década de 1990, mas não foram acompanhadas, nessa modernização, pelo setor público. A principal causa desse distanciamento foi a falta de investimentos em tecnologia e pessoas.

A estrutura da Administração Tributária era composta de um modelo vertical de autoridade que se distribuía espacialmente, passando do nível estadual para o regional e, finalmente, para o nível local. Nesse ambiente, cabia ao agente fiscal apenas ter bons conhecimentos de legislação tributária e de contabilidade para ter o controle fiscal dos contribuintes. O trabalho fiscal se restringia à verificação de possíveis irregularidades que, quando detectadas, eram notificadas por meio de autos de infração, para pagamento ou apresentação de defesa por parte dos contribuintes. Esse procedimento não privilegiava o ingresso de receita aos cofres públicos, e, sim, os processos de controle, ou seja, mesmo eficiente, o trabalho fiscal poderia não ser eficaz.

A autonomia individual do fiscal, pelo menos no que se refere às suas ações perante o contribuinte, era garantida pela estrutura hierárquica vertical da organização. À administração cabia apenas arrecadar, normalizar e programar ações. Enquanto o nível de complexidade das empresas era baixo, a Administração Tributária tinha visibilidade sobre elas.

Tradicionalmente, os sistemas tributários vinham sendo examinados unicamente a partir de suas características intrínsecas, representadas pelas figuras tributárias que os integram, pelas bases tributáveis e por suas correspondências teóricas com os princípios de tributação.

Essa abordagem tradicional colocava em segundo plano o compromisso que todo Estado deve ter, qual seja: tornar efetivo o próprio conjunto de normas impositivas, sem olvidar que também elas representam princípios fundamentais e norteadores de todo o sistema tributário.

A globalização trouxe um cenário complexo, onde as empresas convivem com vários sistemas tributários em países diferentes. As decisões das empresas, muitas vezes desconsideram esses sistemas, além disso, a evolução das comunicações, da informatização, da ampliação de mercados, da multiplicação dos produtos e das novas formas de gerenciamento fez com que essas organizações ficassem muito complexas. A administração tributária não sofreu grandes alterações neste período. Portanto o fisco perde controle sobre os grandes contribuintes, permitindo, em certa medida, que o nível de sonegação aumente.

Nos dias de hoje, por mais conhecimento que o agente fiscal possua em contabilidade, direito, informática, gestão, ele não terá, sozinho, como controlar as maiores empresas. A autonomia individual do agente fiscal não mais consegue responder aos anseios de uma boa Administração Tributária. Para que o olhar do agente ganhe novo alcance, é necessário que ele disponha de novas ferramentas. A Administração Tributária deve-se moldar a uma nova realidade de modo a permitir que seus agentes possam ter acesso à mesma tecnologia e mesmo conhecimento disponíveis para a iniciativa privada. Cabe-lhe modernizar no que se refere à informação, à tecnologia, ao conhecimento e, principalmente, quanto ao modelo de gestão que promova uma mudança cultural em toda a organização.

Nessa perspectiva é que, a partir de 2003, a Subsecretaria da Receita Estadual de Minas Gerais (SRE) começa a implementar um novo modelo de gestão baseado em resultados, com planejamento de mais longo prazo, diferentemente do modelo até então utilizado, que era baseado em controle de processos e programações emergenciais e de curto prazo. Essa mudança, de programação de curto prazo para planejamento de longo prazo, exige um cuidado especial na implementação.

Ter um planejamento estratégico bem elaborado não basta para que a Administração Tributária de Minas Gerais possa atingir sua visão, é necessário que a estratégia seja implementada de forma correta, ou seja, deve-se praticar a gestão estratégica.

Conforme Tavares (2005, p.40), a gestão estratégica procura reunir o plano estratégico e sua implementação em um único processo. Visa assegurar as mudanças organizacionais necessárias para essa implementação e a participação dos vários níveis organizacionais envolvidos em seu processo decisório. Corresponde, assim, ao conjunto de atividades intencionais e planejadas, estratégicas, operacionais e organizacionais, que visa adequar e integrar a capacidade interna da organização ao ambiente externo.

Várias abordagens podem ser utilizadas para a gestão estratégica, dentre elas podemos citar a estrutura dos elementos do planejamento e da estratégia representada pelos 7 S e dos 7 C , a Administração Baseada em Atividades, Análise da Cadeia de Valor, Alianças Estratégicas, Competências Essenciais, Equipes Autodirigidas, *Balanced scorecard*, Gestão do Conhecimento, Gestão da Qualidade

Total e outras. A opção utilizada nesta pesquisa é o modelo de gestão *Balanced scorecard* pelos motivos elencados a seguir.

O *Balanced scorecard* (BSC) é o modelo de gestão que auxilia a empresa a traduzir a estratégia em objetivos operacionais, desdobrados em métricas, visando direcionar o comportamento e o desempenho. Além de traduzir, este modelo alinha a organização à estratégia, transforma a estratégia em tarefa de todos, converte a estratégia em processo contínuo e mobiliza a mudança por meio da liderança diretiva.

O *Balanced scorecard* foi desenvolvido pelos professores da Harvard Business School, Robert Kaplan e David Norton em 1992 e, desde então, vem sendo aplicado com sucesso no mundo inteiro em centenas de organizações do setor privado, público e em organizações não – governamentais. Pesquisas recentes indicam que cerca de 50% das empresas da lista *Fortune* 1000 estão utilizando o *Balanced scorecard* nos EUA, e na Europa, entre 40% a 45%. O BSC foi escolhido pela revista *Harvard Business Review* como uma das práticas de gestão mais revolucionárias dos últimos 75 anos. No ano 2001, o Primeiro Comitê Temático do Prêmio Nacional da Qualidade (PNQ) elegeu o BSC como uma das ferramentas para a excelência empresarial.

A Administração Tributária de Minas Gerais precisa ter um modelo de gestão que ultrapasse a perspectiva financeira. A garantia, para a sociedade, de que o Estado terá recursos financeiros suficientes para a implementação de suas ações, passa necessariamente pelo reconhecimento de que sua Administração Tributária (AT) possa manter, em longo prazo e de forma sustentável, o crescimento da receita.

Para isso é necessário um modelo de gestão que implemente e acompanhe o desenvolvimento das pessoas, dos processos e das inovações, principalmente tecnológicas. O BSC permite este acompanhamento através de outras perspectivas. A utilização dos recursos intangíveis (pessoas, tecnologias e inovações) cria valor e produz crescimento sustentável para a organização.

O *Balanced scorecard* focaliza os esforços das pessoas na direção da obtenção dos objetivos estratégicos, dando retorno a todo o momento e a todos, do desempenho da instituição no tempo atual e no de longo prazo.

A modernização e fortalecimento da Administração Tributária são perfeitamente possíveis. É essencial, entretanto, que o fortalecimento do sistema de administração e fiscalização de tributos seja encarado como um objetivo de longo prazo, pois medidas de curto prazo de combate à evasão raramente trazem melhoras significativas. O engajamento do mais alto nível de gerência da organização é fundamental, pois são tantas as barreiras e resistências a superar que, sem esse engajamento, ficará comprometida qualquer estratégia de mudança. Este é um ponto que o modelo de gestão baseado no *Balanced scorecard* contribui, na medida em que ele pode estabelecer indicadores estratégicos, as relações de causa e efeito desses indicadores contribuindo para o realinhamento e correção de problemas em todas as áreas da organização.

A contribuição desta pesquisa, para a Administração Tributária de Minas Gerais, é verificar se o *Balanced scorecard* é uma ferramenta de gestão que pode mensurar adequadamente a execução de sua estratégia e que possa traduzir essa mesma

estratégia em objetivos operacionais de modo a direcionar o comportamento e o desempenho da instituição.

Portanto a pergunta que orienta esta dissertação é: As práticas de gestão estratégica desenvolvidas pela Administração Tributária de Minas Gerais, em relação ao ICMS, estão em consonância com os pressupostos do *Balanced scorecard*?

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Objetivo geral**

- O objetivo geral do trabalho é conhecer as práticas de gestão estratégica, desenvolvidas pela administração tributária de Minas Gerais e verificar se estas práticas estão em consonância com os pressupostos do *Balanced scorecard*.

### **1.2.2 Objetivos específicos**

- Identificar, a partir do referencial teórico, os pressupostos para um modelo alicerçado no BSC.
- Descrever a Administração Tributária de Minas Gerais e as práticas de gestão estratégica adotadas por ela, em relação ao ICMS.
- Identificar, no modelo da SRE, os temas estratégicos, os objetivos, os indicadores de desempenho, as metas, as iniciativas e as relações de causa e efeito, no nível estratégico, voltados às quatro perspectivas previstas no *Balanced scorecard*.
- Confrontar os pressupostos do BSC com as práticas de gestão estratégica desenvolvidas na Administração Tributária de Minas Gerais.

- Avaliar se as práticas adotadas na SRE estão em consonância com o BSC.

### **1.3 Justificativas para o estudo**

Por pertencer ao quadro de funcionários efetivos da Secretaria de Estado de Fazenda o autor desta pesquisa sempre buscou compreender como a administração tributária de Minas Gerais interfere na receita arrecadada de ICMS, imposto que representa quase 90% das receitas tributárias do Estado.

A administração tributária envolve o processo de planejar, organizar, dirigir, gerir, liderar e controlar os esforços realizados pelos servidores da instituição fazendária e o uso de todos os recursos organizacionais para alcançar os objetivos estabelecidos.

Sua atuação é condicionada por um cenário em que o setor público sempre apresenta expressivas solicitações de recursos. Também os cidadãos buscam uma ligação cada vez mais forte entre seu nível de participação no financiamento do Estado e a qualidade dos serviços que lhes são prestados em retorno.

Cabe à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), a responsabilidade pela administração do ICMS, ou seja, definir a política tributária e gerir sua arrecadação, cobrança e fiscalização. Na estrutura organizacional da SEF/MG, a unidade que cuida da administração do ICMS é a Subsecretaria da Receita Estadual (SRE), por meio de suas várias unidades, sendo, em decorrência, também responsável por prover o Estado de Minas Gerais e os municípios mineiros de recursos oriundos da receita do ICMS. Para cumprir esse papel, a SRE conta com funcionários fiscais e técnicos em seus quadros.



A arrecadação do ICMS abrange um conjunto de fatores, dos quais alguns estão ligados diretamente às funções da administração tributária e outros se relacionam aos fatores de políticas e conjuntura econômica.

Nesta pesquisa importa destacar a importância dos esforços desenvolvidos pela SRE, no exercício das funções de fiscalização e tributação, para o aumento da receita arrecadada de ICMS em Minas Gerais.

Com o objetivo de acompanhar a gestão estratégica, vincular o trabalho desenvolvido na Subsecretaria da Receita Estadual aos resultados financeiros alcançados e deixar evidentes os resultados não-financeiros da instituição, será necessário implementar uma ferramenta de gestão que focalize outras perspectivas além da perspectiva financeira.

Portanto, a escolha do objeto deste estudo orientou-se pela constatação da necessidade de se na instituição um modelo que possa gerenciar não somente o desempenho financeiro, mas outros fatores, tais como fatores ambientais, transações organização-ambiente, estruturas e processos internos, gestão de pessoas e principalmente maior pressão por *accountability*.

Outro aspecto a ser considerado é a falta de literatura a respeito do tema pesquisado aplicado às administrações públicas, em particular às administrações tributárias, principalmente àquelas que possuem em suas competências impostos sobre valor agregado como é o caso do ICMS. Por fim, a possibilidade real de uso deste estudo na organização pesquisada e em outras administrações tributárias congêneres.

#### **1.4 Estrutura do trabalho**

O capítulo 1 apresenta uma introdução geral da pesquisa, contextualizando o problema, descrevendo os objetivos, as justificativas do estudo e a estrutura do trabalho.

O capítulo 2 apresenta o referencial teórico, abordando a estratégia e o *Balanced scorecard* (BSC).

No capítulo 3 optou-se por apresentar, em separado, o referencial teórico relacionado especificamente com a organização estudada: noções do sistema gerencial no serviço público e noções de administração tributária.

No capítulo 4 é apresentada a estrutura e o modelo de gestão da organização pesquisada.

O capítulo 5 apresenta a abordagem metodológica.

A apresentação e discussão dos resultados estão no capítulo 6.

O capítulo 7 traz as conclusões do estudo e considerações finais.

As referências bibliográficas e o anexo finalizam o trabalho.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Estratégia

De acordo com Montgomery, C.; Porter, M. (org.), 1998, p. XII, o trabalho pioneiro no qual se baseiam muitas das idéias modernas de estratégia teve lugar na Harvard Business School no início dos anos 60, liderado por Kenneth R. Andrews e C. Roland Christensen. O conceito central nesse trabalho inicial era a noção de adequação entre as capacidades únicas de uma empresa e as exigências competitivas de um setor que a distinguiu das demais. O desafio enfrentado pela gerência consistia em escolher ou criar um contexto ambiental no qual as competências e recursos característicos da empresa poderiam produzir uma relativa vantagem competitiva. Essa estratégia seria então atualizada mediante um esforço consistente de coordenação das metas, políticas e planos funcionais da empresa.

O trabalho de Andrews e Christensen, ao lado do de outros como Igor Ansoff, Alfred D. Chandler e Peter Drucker, colocou a noção de estratégia na linha de frente das práticas gerenciais. Desde aquela época, têm ocorrido muitos avanços e refinamentos, tanto na prática quanto na teoria da estratégia.

Henderson (1998, p. 5-7) define que estratégia é a busca deliberada de um plano de ação para desenvolver e ajustar a vantagem competitiva de uma empresa. Para qualquer empresa, a busca é um processo interativo que começa com o reconhecimento de quem somos e do que temos nesse momento.

Porter (1996, p. 2) descreve como fundamento da estratégia as atividades em que a organização opta por ser excelente: Em última instância, todas as diferenças entre as empresas em termos de custo ou preço decorrem de centenas de atividades necessárias à criação, produção, venda e entrega de produtos ou serviços. A diferenciação emana tanto da escolha das atividades como da maneira de executá-las.

Porter (1996, p. 5) define que a estratégia é a criação de uma posição única e valiosa que engloba um conjunto diferente de atividades. Se apenas houvesse um posicionamento ideal, não haveria necessidade de estratégia. A essência do posicionamento estratégico é o de escolher atividades diferentes das dos rivais. A estratégia requer continuidade de direção. A empresa deve definir uma proposição de valor a ser sustentada no longo prazo, mesmo que isso signifique a renúncia a certas oportunidades.

Kaplan e Norton (1997, p.38) conceituam estratégia como a escolha dos segmentos de mercado e clientes que as unidades de negócios pretendem servir, identificando os processos internos críticos nos quais a unidade deve atingir a excelência para concretizar suas propostas de valor aos clientes dos segmentos-alvo, e selecionando as capacidades individuais para atingir os objetivos internos, dos clientes e financeiros.

O *Balanced scorecard* desenvolve uma visão de estratégia que, embora independente, apresenta notáveis semelhanças com o referencial de Porter. O processo de desenvolvimento do BSC se baseia na premissa de estratégia como hipótese. Estratégia denota o movimento da organização da posição atual para uma

posição futura desejada, mas incerta. Como a organização nunca esteve nessa posição futura, a trajetória almejada envolve uma série de hipóteses interligadas.

A menos que uma empresa possua uma vantagem única sobre suas rivais, não terá motivos para existir. Infelizmente, muitas empresas competem em áreas importantes operando em desvantagem – frequentemente a um custo elevado – até que, inevitavelmente, perdem espaço no mercado. A estratégia envolve tudo e requer comprometimento e dedicação por parte de toda a organização. A competição natural é oportunista, é conservadora na maneira de mudar o comportamento de uma espécie, sendo, portanto, evolutiva. O compromisso estratégico, ao contrário, é deliberado, cuidadosamente estudado e rigorosamente ponderado. As conseqüências, entretanto, podem ser mudanças radicais em um espaço de tempo relativamente curto. De modo geral, na prática das organizações observa-se que a estratégia é, quase sempre, incremental, podendo em alguns casos ser revolucionária.

Mintzberg (1998, p. 427-432) diz que estratégias tornam-se organizacionais quando adquirem uma abrangência coletiva, ou seja, quando proliferam de forma a guiar o comportamento da organização em geral. Algumas das estratégias mais eficazes combinam deliberação e controle com flexibilidade e aprendizagem organizacional.

A visão convencional do gerenciamento estratégico de que a mudança deva ser contínua dentro da organização e, em contrapartida, a definição, também convencional, de que uma estratégia impõe estabilidade sobre a organização e que a falta de estabilidade significa falta de estratégia (nenhum curso para o futuro,

nenhum padrão do passado) cria uma resistência a qualquer mudança estratégica dentro dessas organizações.

O que a visão convencional não consegue abordar é como e quando promover uma mudança. Um dilema fundamental na formulação de uma estratégia é a necessidade de se reconciliar as forças da estabilidade e de mudança – concentrar esforços e obter eficiências operacionais por um lado e, ainda assim, por outro lado, adaptar-se e manter a ligação com um ambiente externo em mutação.

Para Mintzberg (1998, p. 433-436), gerentes de estratégias precisam saber que gerenciar uma estratégia é gerenciar a estabilidade, e não a mudança. Inicialmente deve-se verificar quando fazer a mudança. O planejamento estratégico deve ser reconhecido pelo que é: um meio, não de criar estratégia, mas de programar uma estratégia já criada – de determinar formalmente suas implicações. Sua natureza é essencialmente analítica enquanto a criação de uma estratégia é essencialmente um processo de síntese.

O verdadeiro desafio na escultura de uma estratégia consiste em se detectar as discontinuidades sutis que podem corroer um negócio no futuro. E, para isso, não há nenhuma técnica, nenhum programa, apenas uma mente atenta em contato com a situação. Conhecer o negócio, não através de relatórios analíticos ou fatos e números abstratos, mas sim de conhecimento pessoal, entendimento íntimo. Os estrategistas têm que treinar para poder ver e perceber coisas que outras pessoas não conseguem.

## **2.2 *Balanced scorecard* (BSC)**

O choque entre imaginar a organização competindo em um longo prazo, construindo capacidades competitivas de longo alcance, e os modelos tradicionais de contabilidade financeira e de custos fez com que Robert S. Kaplan e David P. Norton imaginassem um modelo em que se preservam as medidas financeiras e, ao mesmo tempo, criam-se possibilidades à organização de captar as atividades críticas de geração de valor. Essas atividades, criadas por funcionários e executivos capazes e motivados da empresa, podem ser geridas pelo *Balanced scorecard*.

Conforme Kaplan e Norton (1997, p. 9), os objetivos e as medidas utilizados no *Balanced scorecard* não se limitam a um conjunto aleatório de medidas de desempenho financeiro e não-financeiro, pois derivam de um processo hierárquico (*top down*) norteado pela missão e estratégia da organização. De acordo com esses autores muitas empresas não conseguem os resultados esperados porque o verdadeiro problema não é a má formulação da estratégia, mas sim falhas de implementação.

*Portanto, o Balanced scorecard é um modelo de gestão que, focando a estratégia, procura estabelecer quais os indicadores de desempenho mais importantes, como esses indicadores, tanto qualitativos ou quantitativos, se relacionam entre si e quais geram valor a longo prazo.*

Conforme Kaplan e Norton (1997, p. 24-25, 39) o BSC é um mecanismo para implementação da estratégia, não para sua formulação, traduzindo a missão e visão das empresas num conjunto de objetivos, medidas e metas específicas que servem

de base para um sistema de medição e gestão estratégica. Entretanto, o desenvolvimento dos objetivos, metas e indicadores do BSC passou a ser referência para um processo de avaliação e melhoria da estratégia formulada.

Kaplan e Norton (2004b, p. 5-9) definem o novo modelo de gestão como aquele que descreve a estratégia mediante a conexão de ativos tangíveis e intangíveis em atividades criadoras de valor. Os objetivos devem interligar-se em relações de causa efeito, descritos em um diagrama chamado de mapa estratégico.

Portanto, o mapa estratégico descreve como os ativos intangíveis impulsionam melhorias de desempenho nos processos internos da organização que exercem o máximo de alavancagem no fornecimento de valor para os clientes, acionistas e comunidades.

Conforme Kallás (2003, p. 2), “algumas tentativas foram feitas para se traduzir à expressão “*Balanced scorecard*” do idioma inglês para o português”. Outros autores, também citados por Kallás (2003, p. 2), como Campos Jr. (1998) que utiliza o termo “cenário balanceado”; Olve *et al.*, (2001) utilizam o termo “condutores de performance” e Júlio e Neto (2002) referem-se ao BSC como “cartão de pontos equilibrado”. Como a expressão no idioma inglês contém diversos significados e qualquer tentativa de tradução pode trazer imperfeições de interpretação, optou-se pelo uso do termo em inglês ou sua sigla (BSC), até mesmo pelo fato destes termos serem usados com frequência no Brasil.



### **2.2.1 Um breve histórico do *Balanced scorecard***

De acordo com Kaplan e Norton (2000, p.12-13), até fins da década de 1970 a economia era dominada pelos ativos tangíveis que representavam 62% do valor de mercado das organizações industriais. Dez anos mais tarde, o índice caiu para 38%. E estudos recentes estimaram que, em fins do século XX, o valor contábil dos ativos tangíveis correspondia a apenas 10 a 15% do valor de mercado das empresas. Sem dúvida, as oportunidades para a criação de valor estão migrando da gestão de ativos tangíveis para a gestão de estratégias baseadas no conhecimento, que exploram os ativos intangíveis da organização como: relacionamentos com os clientes, produtos e serviços inovadores, tecnologia da informação e bancos de dados, além de capacidades, habilidades e motivação dos empregados.

O *Balanced scorecard*, proposto pela primeira vez na edição de janeiro-fevereiro de 1992 da *Harvard Business Review* oferece um referencial abrangente para traduzir os objetivos estratégicos da empresa num conjunto coerente de indicadores de desempenho. Naquele momento, de criação, o BSC tratava de mensuração e não de estratégia. A abordagem preservou as mensurações do desempenho financeiro, os indicadores retardatários, mas as complementou com a mensuração de outros vetores do desempenho financeiro futuro.

Se os indicadores financeiros estavam induzindo as empresas a opções errôneas, então as mensurações que as conduziram por trajetórias mais adequadas seriam àquelas ligadas à estratégia, ou seja, todos os objetivos e indicadores do BSC – financeiros e não financeiros – devem emanar da visão e da estratégia da organização.

O conceito do *Balanced scorecard* está sempre em evolução, desde sua origem em 1992, incorporando o aprendizado contínuo desenvolvido pelo conhecimento adquirido nas implementações em empresas de várias partes do mundo.

A fase um do BSC foi caracterizada pela pesquisa medindo a performance nas organizações do futuro, iniciada em 1990, e liderada por Kaplan e Norton. O objetivo principal era desenvolver uma ferramenta de mensuração que vinculava as medidas de performance à estratégia da organização.

Na fase dois do BSC, o desenvolvimento do *Balanced scorecard*, em várias empresas, trouxe inovações importantes como a incorporação de novos processos, tais como a tradução da visão, a comunicação da estratégia à organização, a conexão entre objetivos de longo prazo com os de curto prazo, planejamento das ações e o *feedback* e aprendizado. Esta segunda fase aparece no artigo “utilizando o *Balanced scorecard* como sistema gerencial estratégico”.<sup>1</sup>

A fase três do BSC vem do contínuo aperfeiçoamento do método pelas empresas que o implementaram com sucesso. Traduzir a estratégia em termos operacionais, alinhar a organização à estratégia, transformar a estratégia em processo contínuo e mobilizar a mudança por meio da liderança executiva são avanços que transformam o BSC em um sistema de gestão estratégica direcionando a organização para a estratégia.

A fase quatro mostra a importância do mapa estratégico que se revela tão importante quanto o próprio *Balanced scorecard* inicial. Conforme Kaplan e Norton

(2004b, p. X – XI, 7-8), os objetivos deveriam interligar-se em relações de causa e efeito. À medida que distribuíam os objetivos entre as quatro perspectivas, os executivos instintivamente começaram a uni-los com setas.

Agora conseguiam definir como o objetivo de melhorar as capacidades e habilidades dos empregados em determinadas posições, em conjunto com nova tecnologia, possibilitaria a melhoria de algum processo interno crítico. O processo aprimorado aumentaria o valor fornecido a determinados clientes, resultando satisfação e retenção dos clientes. A melhoria dos indicadores referentes aos clientes levaria ao aumento de receita e, em última instância, a crescimento significativo no valor para os acionistas. Esse diagrama foi chamado de mapa estratégico.

### **2.2.2 Os princípios das organizações focalizadas na estratégia**

Conforme Kaplan e Norton (2000, p. 18-27), as empresas que utilizaram o *Balanced scorecard* e obtiveram sucesso sempre mencionaram duas palavras: o alinhamento e foco. A estratégia bem elaborada e bem compreendida é capaz de produzir avanços extraordinários não-lineares no desempenho, por meio da convergência e da consistência dos recursos limitados da organização. Os autores observaram a atuação de cinco princípios comuns, que chamaram de princípios da organização focalizada na estratégia.

#### **Princípio 1: Traduzir a estratégia em termos operacionais**

---

<sup>1</sup> Publicado pela Harvard Business Review de janeiro-fevereiro de 1996, Kaplan e Norton (2004a, p. 67-98).

O BSC fornece um referencial para descrever e comunicar a estratégia de maneira coerente. Não se consegue implementar uma estratégia se não se conseguir descrevê-la.

O processo de criação de valor em uma empresa parte da combinação dos recursos e das capacidades internas para implementação da estratégia. A arquitetura lógica e abrangente para a descrição da estratégia é o “mapa estratégico” que se constitui na principal ferramenta do modelo gerencial baseado no BSC.

O mapa identifica e explicita as relações entre os objetivos estratégicos (relações de causa e efeito), mostrando como os ativos intangíveis se transformam em resultados. Também seleciona o painel de indicadores das atividades que mostram o processo de criação de valor na organização.

### **Princípio 2: Alinhar a organização à estratégia**

As organizações são compostas de vários departamentos, cada um com sua estratégia diferente. Cada função tem sua especificidade, com seu próprio corpo de conhecimentos, linguagem e cultura. Para que o desempenho organizacional seja superior à soma das partes, as estratégias individuais devem ser conectadas e integradas.

*“A corporação define as conexões esperadas para a criação de sinergia e assegura a efetiva ocorrência dessas conexões – tarefa mais fácil de dizer do que de fazer”*  
(KAPLAN e NORTON, 2000, p. 22).

Estas estruturas funcionais formam grandes obstáculos à implementação da estratégia, pois a maioria das organizações enfrenta dificuldades de comunicação. Conseguir temas estratégicos comuns possibilita a difusão de uma mensagem única em todas as unidades da organização.

### **Princípio 3: Transformar a estratégia em tarefa de todos**

Para conseguir ser uma organização focada na estratégia é necessário que todos os funcionários compreendam suas tarefas, de modo a contribuir para o êxito da estratégia. Isso não é feito através do direcionamento, mas sim da comunicação. Comunicação que deve vir do topo da organização para a base (comunicação *top-down*), da sala da presidência para as equipes operacionais. Diversos tipos de comunicação devem ser implementados, para garantir o perfeito entendimento da estratégia por parte de todas as pessoas da organização.

Todos os gerentes, em todos os níveis, devem ser educadores dos conceitos de negócios e da estratégia da empresa. Cultivar entre os funcionários a cultura dos *scorecards*, incentivando-os a definir seus *scorecards* individuais baseados nos organizacionais e, se possível, vincular um sistema de remuneração e recompensas ao BSC.

Um sistema de recompensa deve ser voltado para as equipes e não para indivíduos. Os *scorecards* das unidades de negócios e das divisões devem ser utilizados como base para a distribuição das recompensas, abordagem que mostra a importância do trabalho em equipe na execução da estratégia. O interesse pela estratégia reforça a demanda por conhecimentos e informações sobre os indicadores.

**Princípio 4: Converter a estratégia em processo contínuo**

Significa integrar o processo gerencial ao gerenciamento estratégico. Trata-se de fazer em um único processo contínuo os orçamentos financeiros, avaliações mensais e o gerenciamento estratégico. As empresas descobriram que necessitavam de dois orçamentos: um estratégico, que cuida das iniciativas de longo prazo e um orçamento tático para as demandas do dia a dia. Esse procedimento protege as iniciativas estratégicas das pressões por resultados imediatos.

O processo de desenvolvimento do *scorecard* ajuda a explicitar as relações causa e efeito nas hipóteses estratégicas, cria uma cultura organizacional que estimula o aprendizado em todos os níveis da empresa. Através de sistemas de informações a organização pode criar relatórios para avaliação de *performance*. Algumas empresas criaram reuniões para apurar o surgimento de novas oportunidades estratégicas ainda não incluídas no *scorecard*. As idéias e o aprendizado passam a ser um processo contínuo dentro da organização.

Integrar o planejamento de recursos humanos e de informática com a estratégia, compartilhar as melhores práticas e, por fim, criar uma unidade de gestão da estratégia.

**Princípio 5: Mobilizar a mudança por meio da liderança executiva**

A criação do *Balanced scorecard* tem, obrigatoriamente, o patrocínio da alta gerência. Seu envolvimento pessoal é fundamental para o envolvimento dos outros gerentes. A clareza na necessidade de mudança faz com que os funcionários adquiram o senso de propriedade do *Balanced scorecard*.

Um *Balanced scorecard* bem sucedido mostra que o projeto não visa unicamente à mensuração, mas sim, a mudança. A criação de equipes estratégicas, com a realização de reuniões coletivas com todo o pessoal e a promoção da comunicação aberta em toda a organização orienta a transição.

Os executivos estabelecem o sistema de governança corporativa, que define, demonstra e reforça os novos valores culturais da organização e exige o rompimento com tradicionais estruturas de poder.

Conforme Kaplan e Norton (2000, p.28), a paisagem competitiva se encontra em constante mudança; logo, as estratégias devem evoluir continuamente para refletir as transformações nas oportunidades e ameaças. A estratégia é um processo contínuo. A arte da liderança é o equilíbrio delicado das tensões entre estabilidade e mudança.

### **2.2.3 Mapeando a estratégia com o *Balanced scorecard***

De acordo com a lógica estabelecida pelo método, um BSC deve possuir os seguintes componentes:

- Mapas estratégicos;
- Perspectivas;
- Indicadores;
- Iniciativas estratégicas.

### 2.2.3.1 Mapas estratégicos

A estratégia mostra como a organização pretende criar valor sustentável para os acionistas, no caso do serviço público, em última instância, é a população que vive naquela comunidade. A criação de valor por meio dos ativos intangíveis é bastante diferente da criação de valor mediante a gestão dos ativos tangíveis.

Os ativos intangíveis, como informação, conhecimento e tecnologia, raramente exercem efeitos, de forma direta, nos resultados financeiros. O impacto desejado nos resultados financeiros só será possível a partir de cadeias de relações causa e efeito, por exemplo, o treinamento em contabilidade para os auditores fiscais será efetivo na medida em que, após o treinamento, sejam direcionados para auditorias fiscais em contribuintes que apresentem indícios de sonegação. Se forem treinados e não aproveitados em ações que o conhecimento de contabilidade seja indutor de resultado, esta aprendizagem não agregará valor. Portanto o valor de um ativo intangível depende do seu alinhamento com a estratégia (KAPLAN e NORTON, 2000, p.77-80).

Custo de investimento em pessoas é potencial, porque em conjunto com esse investimento a organização necessita investir em processos, projetos e serviços de maneira a transformar o valor potencial das competências dos funcionários em proposição de valor para os clientes da organização.

Ativos intangíveis não criam valores sozinhos. Serão necessários tipos de combinações com outros ativos, tanto tangíveis como intangíveis. Funcionários capacitados serão melhor aproveitados quando tiverem acesso a dados detalhados



e no momento certo, quando tiverem acesso a processos automatizados de última geração, ou seja, cria-se valor máximo quando todos os ativos intangíveis da organização estão alinhados uns com os outros, com os ativos tangíveis e com a estratégia (KAPLAN e NORTON, 2000, p. 77-80).

O mapa estratégico da organização mostra como a estratégia liga os ativos intangíveis a processos que criam valor para os clientes através das perspectivas de aprendizagem e dos processos internos.

O mapa estratégico de uma organização só será eficaz se ficar claro às relações de causa e efeito entre os objetivos que devem ser distribuídos entre as diversas perspectivas que Kaplan e Norton sugerem: financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento.

Kaplan e Norton (2004b, p. 13-14) verificaram que as empresas executam centenas de processos ao mesmo tempo, cada um criando valor. O valor do mapa estratégico está em identificar dentre todos esses processos aqueles que são críticos para a organização, pois esses são fundamentais para a diferenciação da estratégia e devem receber especial atenção e foco.

Os processos estratégicos devem ser oriundos das quatro perspectivas, pois dessa maneira equilibra-se o processo de criação de valor entre o curto e o longo prazo.

Os processos estratégicos que se relacionam dentro das diferentes perspectivas podem ser agrupados em temas estratégicos. Os temas estratégicos são direcionadores da ação e permitem à organização estabelecer uma estrutura de

responsabilidade sobre essa ação. Os temas estratégicos perpassam as perspectivas e são os pilares sobre os quais se executa a estratégia.

Para elaborar um mapa estratégico claro com as perspectivas, objetivos e temas estratégicos bem definidos e ligados entre si, são necessários conhecimentos profundos do negócio, domínio dos conceitos do BSC, estratégia, processos e gerenciamento de desempenho.

O projeto de BSC implementado significa dar vida ao mapa estratégico. Para isso é preciso relacionar os objetivos com a ação através dos processos mapeados e executados e projetos de melhoria voltados para a adequação competitiva da organização. Outra atividade fundamental para dar vida ao mapa estratégico é a criação de indicadores que mensure aquilo que importa ser mensurado. Um bom indicador deve poder responder sozinho às perguntas sobre o desempenho. Não deve necessitar de consultas a outros indicadores. O processo de coleta de dados para alimentar os indicadores deve ser automatizado. Por fim devem ser disponibilizadas, a tempo e por canais adequados, as informações de desempenho para os tomadores de decisão.

### **2.2.3.2 Perspectivas**

Perspectivas em outras palavras são vetores, dimensões, camadas, segmentos, etc. Kaplan e Norton (1997, p. 26-29) definiram quatro perspectivas para o modelo do BSC: Perspectiva financeira, perspectiva do cliente, perspectiva interna (processos internos) e perspectiva do aprendizado e crescimento.

### **Perspectiva Financeira: A estratégia equilibra forças contraditórias – longo prazo versus curto prazo**

Os indicadores de desempenho financeiro mostram se a estratégia da empresa, inclusive sua implementação e execução está contribuindo para o crescimento da receita e aumento da produtividade.

Kaplan e Norton (1997, p.50) sugerem que, ao iniciar o desenvolvimento da perspectiva financeira para o BSC os executivos das unidades de negócios devem identificar as medidas financeiras adequadas à sua estratégia.

Os objetivos e medidas financeiros precisam desempenhar um papel duplo: definir o desempenho financeiro da estratégia e servir de meta principal para os objetivos e medidas de todas as outras perspectivas do BSC.

Conforme Kaplan e Norton (2004b, p.38-40), as empresas promovem o crescimento lucrativo da receita aprofundando seus relacionamentos com os clientes existentes, também podem lançar novos produtos. Outra maneira é vender para segmentos totalmente novos e em novos mercados.

O aumento da produtividade ocorre na redução de custos e despesas e na utilização, com mais eficiência, dos seus ativos físicos e financeiros, conseqüentemente reduzindo as necessidades de capitais circulantes e fixos para suportar seu nível de atividade.

Na perspectiva financeira, a conexão com a estratégia ocorre quando as organizações equilibram as forças em geral contraditórias do crescimento e da

produtividade. As ações para acelerar o crescimento da receita são mais lentas do que as ações voltadas para o aumento da produtividade. O objetivo financeiro maior é sustentar o crescimento do valor para os acionistas. Assim, o componente financeiro da estratégia abrange as dimensões tanto de longo prazo (crescimento) quanto de curto prazo (produtividade). O equilíbrio simultâneo dessas duas forças estabelece a estrutura do restante do mapa estratégico.

**Perspectiva do cliente: A estratégia é baseada na proposição de valor diferenciada**

A partir da estratégia de crescimento da receita deve ser construída na perspectiva do cliente uma proposta de valor específica, que descreva como a organização criará valor diferenciado e sustentável para clientes-alvo.

Geralmente são incluídos vários indicadores para o acompanhamento de resultados na perspectiva clientes, dentre eles têm:

- Satisfação dos clientes
- Retenção dos clientes
- Conquista de clientes
- Participação de mercado

Entre os próprios indicadores da perspectiva do cliente, podem ser vistos relações de causa e efeito. Para que os indicadores tragam valor à estratégia é preciso que se identifiquem segmentos de clientes específicos para promover o crescimento e a rentabilidade.

De acordo com Kaplan e Norton (2004b, p.43-45), depois de definir seus clientes-alvo, a empresa está em condições de identificar os objetivos e os indicadores de sua proposição de valor. A proposição de valor deve transmitir o que a empresa espera fazer por seus clientes, de maneira melhor ou diferente que os concorrentes.

Os objetivos e indicadores de determinada proposição de valor definem a estratégia da organização. A estratégia é traduzida em indicadores tangíveis, que todos os empregados possam compreender e com os quais sejam capazes de trabalhar para a melhoria da organização.

### **Perspectiva interna: Cria-se valor por meio dos processos de negócios internos**

Os processos internos devem estar ligados à estratégia da empresa. Os objetivos e medidas para essa perspectiva devem estar voltados para o atendimento às expectativas dos clientes e acionistas. Essa análise de cima para baixo, costuma revelar processos de negócios inteiramente novos nos quais a empresa deverá buscar a excelência.

Uma cadeia de valor genérica serve de modelo às empresas para construir os processos internos. Esse modelo inclui quatro processos principais: inovação; gestão operacional; gestão de clientes e; regulatório e social.

Para a organização pesquisada é fundamental que os processos internos estejam bem definidos, mensurados e integrados na medida em que o resultado financeiro e o atendimento ao cliente dependem do desenvolvimento de processos ágeis e adequados às necessidades da organização.

Dentro da perspectiva de processos internos, seus objetivos estratégicos devem levar em conta os temas estratégicos da organização, os objetivos estratégicos já definidos na perspectiva financeira e do cliente a fim de estabelecer as relações de causa e efeito entre eles.

### **A perspectiva da aprendizagem e do crescimento**

A perspectiva da aprendizagem e do crescimento descreve os ativos intangíveis da organização e seu papel na estratégia. Todas as organizações desenvolvem a gestão de pessoas, tecnologia e cultura organizacional, mas a maioria não alinha esses ativos com a estratégia. Esta perspectiva é de muita importância para a organização pesquisada, uma vez que ela depende fundamentalmente do seu capital humano para atingir seus resultados institucionais. Por isso o aprofundamento maior nessa perspectiva.

Conforme Kaplan e Norton (2004b, p. 203-207), a definição estrita de intangível é o que não pode ser percebido ou definido, portanto como gerenciar aquilo que não pode ser definido?

Na concepção do *Balanced scorecard*, ativo intangível é definido como o conhecimento que a organização possui para criar vantagem diferenciada e abrange patentes, direitos autorais, conhecimentos da força de trabalho, liderança, sistemas de informação e processos de trabalho. Portanto, os três componentes dos ativos intangíveis, essenciais para a implementação da estratégia, são:

- **Capital humano:** a disponibilidade de habilidades talento e know-how necessário para sustentar a estratégia.
- **Capital da informação:** a disponibilidade de sistemas, redes e infra-estrutura de informação de que se precisa para apoiar a estratégia.
- **Capital organizacional:** a capacidade da organização de mobilizar e sustentar o processo de mudança imprescindível para executar a estratégia.

A abordagem dos três componentes desta perspectiva visa viabilizar os resultados nos vetores das três primeiras perspectivas do BSC, *financeira, clientes e processos internos*.

Assim, os objetivos da perspectiva da aprendizagem e crescimento apresentam uma grande amplitude, devendo ser definidos em função das características da organização e das regularidades dos negócios de que a empresa participa. Além da consideração dos temas estratégicos da organização, deverá tomar como referência os objetivos estratégicos já definidos na perspectiva financeira, na perspectiva do cliente e na perspectiva dos processos internos, para estabelecer as relações de causa e efeito entre elas.

Os ativos intangíveis não criam valor isoladamente. É necessário que exista um plano, vinculado à estratégia, a fim de aprimorar todos os ativos intangíveis da organização. Conforme Kaplan e Norton (2004b, p. 205-223), quando uma organização agrupa suas atividades em torno de funções, como Recursos Humanos (RH) e Tecnologia da informação (TI), as pessoas recorrem aos modelos funcionais dentro de suas especialidades, sem se integrarem com outras áreas. Desenvolvem-se soluções isoladas e os resultados geralmente são decepcionantes. Os

treinamentos de recursos humanos têm pouco valor se não forem complementados por modernas ferramentas tecnológicas e, também, investimentos em tecnologia não têm valor, a não ser que sejam complementados por programas de treinamento desenvolvidos pela área de RH. Seis objetivos afloram nos mapas estratégicos e nos BSC:

1. Competências estratégicas: A disponibilidade de habilidades, talento e conhecimento para executar a estratégia.
2. Informações estratégicas: Disponibilidade de sistemas de informação, de infraestrutura e de aplicativos de gestão do conhecimento necessários para suportar a estratégia.
3. Cultura: Conscientização e internalização da missão, da visão e dos valores comuns, necessários para executar a estratégia.
4. Liderança: Disponibilidades de líderes qualificados, em todos os níveis hierárquicos, para impulsionar as organizações na execução da estratégia.
5. Alinhamento: Alinhamento das metas e incentivos com a estratégia em todos os níveis hierárquicos.
6. Trabalho em equipe: Compartilhamento dos conhecimentos e recursos das pessoas com potencial estratégico.

Os ativos intangíveis devem estar alinhados com os processos internos críticos que criam valor. São três técnicas de alinhamento para construir uma ponte entre o mapa estratégico e os ativos intangíveis.

A primeira técnica se refere às funções estratégicas: Para cada processo estratégico, uma ou duas funções estratégicas exercerão maior impacto sobre a



estratégia. Ao identificar essas funções, definir suas competências e promover seu desenvolvimento acelera-se a realização dos resultados estratégicos.

A segunda técnica se refere ao portfólio estratégico de TI: Sistemas e infra-estrutura de TI suportam a implementação de cada processo estratégico. Esses sistemas devem receber prioridade na alocação de recursos financeiros.

A terceira técnica se refere à agenda de mudança organizacional: A estratégia exige mudanças nos valores culturais, orientadas tanto para dentro (por exemplo, trabalho em equipe), quanto para fora (por exemplo, foco nos clientes).

### **Prontidão do capital humano**

Sem a orientação de um mapa estratégico, a maioria dos programas de desenvolvimento de RH tenta atender às necessidades de todos os empregados e, portanto, investe pouco nos cargos que realmente fazem diferença. Ao concentrar os investimentos no capital humano e desenvolver programas para uma quantidade relativamente pequena de empregados que exercem funções estratégicas, as organizações atingem desempenho superior com mais rapidez e menos despesas do que diluindo os gastos com RH. Em compensação, se por algum motivo a empresa perde estes talentos a recomposição será mais difícil.

Duas abordagens são utilizadas para o alinhamento estratégico:

- Modelo de funções estratégicas: A organização concentra seus programas de RH nos poucos cargos-chave que são fundamentais para a estratégia. Essa

abordagem implica que em torno de 90% de sua força de trabalho pode não ter atendida em suas legítimas necessidades de desenvolvimento.

- Modelo dos valores estratégicos: Parte do pressuposto de que a estratégia é tarefa de todos – que a estratégia envolve um conjunto de valores e prioridades a serem incorporados nos objetivos e ações de todos os empregados.

Os programas para desenvolver as competências dos indivíduos em funções estratégicas devem ser segregados e financiados separadamente, da mesma maneira como os investimentos de capital são financiados e gerenciados à parte das despesas operacionais anuais. O progresso da empresa em fechar as lacunas de competências nas funções estratégicas é a base dos relatórios sobre a prontidão do capital humano. Por outro lado, o modelo de valores estratégicos fornece a base para um novo programa de gestão de desempenho, em que se definem objetivos para toda a força de trabalho.

### **Prontidão do capital da informação**

Em conjunto, a infra-estrutura de tecnologia e as aplicações de capital da informação compõem o portfólio de capital da informação. Os executivos precisam aprender a planejar, definir prioridades e gerenciar o portfólio para sustentar sua estratégia.

As aplicações de capital da informação são eficazes apenas quando sustentadas pelos pilares de uma infra-estrutura de tecnologia quase sempre compartilhada por muitas aplicações.

Os investimentos em infra-estrutura de tecnologia consomem quase 60% das despesas com TI e raramente é possível associar esses gastos diretamente com

benefícios tangíveis. Compete aos executivos avaliar como os investimentos em infra-estrutura capacitam o portfólio de aplicações de TI e também como diferentes infra-estruturas impõem limites ou criam opções para as aplicações de TI.

Os executivos devem garantir que seu portfólio de aplicações de capital da informação alinha-se com os processos internos estratégicos nos mapas estratégicos da organização. Várias organizações garantiram o sucesso por meio de uma série de *workshop* depois do desenvolvimento dos primeiros mapas estratégicos.

Os gastos discricionários sustentam as novas aplicações e projetos em capital da informação necessários para a execução da estratégia. Se as empresas gastarem pouco em informação podem pôr em risco a organização. Em contrapartida, as organizações podem gastar demais em aplicações e projetos de capital da informação. Para captar todos os benefícios potenciais, cada investimento em *software* deve ser acompanhado por mudanças organizacionais significativas e pelo desenvolvimento de novas competências em capital humano.

### **Capital organizacional**

De acordo com Kaplan e Norton (2004b, p.281-319), Capital organizacional é a capacidade da organização de mobilizar e sustentar o processo de mudança necessário para executar a estratégia. Uma empresa com alto capital organizacional desenvolve uma compreensão comum da visão, da missão, dos valores e da estratégia, além de compartilhar conhecimentos para cima, para baixo, para os

lados, em toda a organização, de modo que todos trabalhem juntos e na mesma direção.

Segundo esses autores, o capital organizacional é constituído por quatro componentes: 1) cultura; 2) liderança; 3) alinhamento e; 4) trabalho em equipe.

### **Cultura**

Para Kaplan e Norton, a cultura reflete as atitudes e comportamentos que caracterizam o funcionamento de um grupo ou organização. O foco nos clientes é a necessidade de mudança identificada com mais freqüência, sobretudo em muitas empresas de serviços como nos setores de telecomunicações, serviços financeiros, assistência médica, transportes, energia e serviços públicos. Os empregados precisam conscientizar-se de que os clientes são os reguladores, criam valor.

As organizações que lançam programas de valor para os acionistas querem uma cultura orientada para resultados. O senso de responsabilidade desempenha papel importante em organizações que, historicamente, orientavam-se para dentro e eram altamente reguladas, e agora voltaram para os clientes e para o mercado. A comunicação aberta é importante para estratégias que exijam alto grau de integração. O trabalho em equipe ocupa lugar de destaque na agenda de mudança quando a estratégia redefine o papel de várias unidades.

A mensuração dos valores culturais baseia-se intensamente nas pesquisas com empregados. O *Balanced scorecard* faz com que se defina com mais precisão conceitos vagos e ambíguos, como cultura e clima.

Clima é entendido como o conjunto de influências da organização sobre a motivação e o comportamento dos empregados. Incluem dimensões como estrutura organizacional, sistemas de recompensa e a percepção do zelo e apoio transmitidos pelos superiores e pares. Assim, clima é a percepção compartilhada das políticas e procedimentos organizacionais, tanto formais quanto informais. Aí se inclui a clareza das metas organizacionais e dos meios utilizados para a sua implementação.

A cultura tenta captar os sistemas de significados compartilhados, premissas e valores da organização. A cultura é em geral descritiva, ao passo que o clima é tipicamente um construto – baseado em instrumento desenvolvido pelos psicólogos – para explicar por que algumas organizações são mais eficazes do que outras. A cultura tem a ver com o conjunto comum de significados compartilhados pelos empregados sobre objetivos, problemas e práticas da organização. Existem ferramentas de mensuração da cultura organizacional, mas seria importante que a própria organização desenvolvesse questionários específicos para seu próprio uso a fim de avaliar sua cultura.

### **Liderança**

Conforme Kaplan e Norton, a capacidade de liderança, sobretudo na gestão da mudança de transformação, é requisito fundamental para converter-se em organização orientada para a estratégia. Um quadro de líderes eficazes energiza e sustenta o programa transformacional.

Duas são as abordagens para definir o papel da liderança: A primeira é um processo de desenvolvimento de liderança que descreve objetivos e indicadores relacionados

com o processo de desenvolvimento de líderes. A outra abordagem é um modelo de competências de liderança onde é descrito o que é o líder, identificando as características de liderança que contribuem para o desempenho superior.

As competências almejadas, de acordo com a segunda abordagem, são classificadas em três categorias gerais:

- Criação de valor: O líder produz resultados que afetam o desempenho financeiro da empresa.
- Execução da estratégia: O líder mobiliza e orienta o processo de mudança.
- Desenvolvimento do capital humano: O líder constrói competências e define altos padrões para a organização.

Geralmente, as organizações mensuram a liderança. O processo de desenvolvimento de liderança é mais direto do que a mensuração das competências de liderança. São identificados conjuntos de indicadores típicos para o processo de desenvolvimento de liderança. Os indicadores são observáveis e verificáveis. O modelo de competências de liderança, em contraste, exige julgamento sobre um conjunto mais amplo de temas, como a qualidade da comunicação e a capacidade do líder de preparar e estimular o pessoal para o trabalho em equipe. Geralmente, as organizações medem esses traços por meio de pesquisas entre os empregados.

As empresas que focam o processo de desenvolvimento dispõem de um modelo de competências de liderança para nortear o processo de desenvolvimento e as empresas que focam as competências de liderança devem dispor de programas de desenvolvimento de liderança.

## **Alinhamento**

Kaplan e Norton afirmam que alinhamento é a situação em que todos os membros da organização têm propósitos comuns, entendem qual o seu papel e como o seu trabalho individual contribui para a consecução dos objetivos estratégicos da organização.

O alinhamento exige duas etapas: Primeiro, os líderes devem divulgar os objetivos estratégicos de alto nível de maneira compreensível para todos os empregados. Segundo, devem garantir que os indivíduos e equipe se empenhem em busca de objetivos e recompensas locais que, se atingidos, contribuam para a realização metas vinculadas aos objetivos de alto nível.

## **Trabalho em equipe e compartilhamento do conhecimento**

Segundo Kaplan e Norton, nenhum ativo tem maior potencial para as organizações do que o conhecimento coletivo acumulado por todos os empregados. As empresas usam sistemas gerenciais de gestão do conhecimento para gerar, desenvolver e distribuir conhecimento dentro da organização.

A geração do conhecimento envolve a identificação de conteúdo que pode ser relevante para outros na organização e a inclusão do material no banco de dados. A maioria das organizações deve empreender uma mudança cultural a fim de evoluir do entesouramento de conhecimentos para o compartilhamento de idéias.

As informações devem ser organizadas, de modo a possibilitar sua representação e recuperação por meio eletrônico. As bases de conhecimento devem ser peneiradas,

destiladas, filtradas por assunto, além de conservadas e revigoradas continuamente, de modo a manter-se atualizadas e relevantes.

Especialistas em diferentes assuntos devem selecionar e aprovar as informações apresentadas por outras pessoas. Esse procedimento certifica a importância do conhecimento e recomenda que ele seja usado em toda a organização.

Os sistemas de gestão do conhecimento devem garantir acesso fácil pelos usuários ao banco de conhecimentos. O desafio é encontrar maneiras de motivar os indivíduos a documentar suas idéias e conhecimentos, de modo que estejam disponíveis para outros.

A medição do compartilhamento do conhecimento é feita, na maioria das empresas, por indicadores de processos em vez de indicadores de resultados. A dificuldade de medir as conseqüências do compartilhamento do conhecimento deve ser a razão, porque o avanço seria a medição de novas idéias transferidas e adotadas ou o número de novas idéias e práticas compartilhadas com outras equipes.

Os autores acreditam que deve ser incluído nos mapas estratégicos pelo menos um indicador para cada um dos quatro componentes do capital organizacional. É difícil imaginar um programa de mudança abrangente que não se baseie em valores culturais, liderança eficaz, força de trabalho alinhada, trabalho em equipe e compartilhamento de conhecimento. O que é medido é gerenciado. O que não é medido se esquece e se perde. Cada um dos componentes do capital organizacional é necessário à execução bem-sucedida da estratégia.



### **Indicadores, metas e iniciativas traduzem a estratégia em ação**

De acordo com Kaplan e Norton (2004b, p. 55) o mapa estratégico descreve a lógica da estratégia, mostrando com clareza os objetivos dos processos internos críticos que criam valor e os ativos intangíveis necessários para respaldá-los.

O *Balanced scorecard* traduz os objetivos do mapa estratégico em indicadores e metas.

A organização deve lançar um programa que crie um clima que sustente a mudança estratégica. Também deve fornecer os recursos escassos - pessoas, financiamento e capacidade para cada problema. Esses programas são as iniciativas estratégicas.

Os planos de ação que definem e fornecem recursos para as iniciativas estratégicas devem ser alinhados em torno dos temas estratégicos e visualizados como um pacote integrado de investimentos, e não como um grupo de projetos isolados.

As organizações capazes de mobilizar e sustentar seus ativos intangíveis em torno dos processos internos de criação de valor serão os líderes setoriais.

#### **2.2.3.3 Indicadores estratégicos**

O *Balanced scorecard*, de acordo com Kaplan e Norton (1997, p.173), precisa ser mais do que uma combinação de 15 a 25 medidas financeiras e não-financeiras agrupadas em quatro perspectivas. O *Scorecard* tem que contar a história da estratégia da unidade de negócios. Essa história é contada pela integração das medidas de resultados com os vetores de desempenho através de várias relações

de causa e efeito. As medidas de resultados são indicadores de ocorrência. Elas indicam os objetivos maiores da estratégia e se as iniciativas de curto prazo geraram os resultados desejáveis. As medidas dos vetores de desempenho são os indicadores de tendência, que alertam toda a empresa para o que deve ser feito hoje a fim de criar valor no futuro. As medidas de resultado sem os vetores de desempenho criam ambigüidade em relação à maneira como os resultados devem ser alcançados, e podem levar ações disfuncionais no curto prazo. As medidas de vetores de desempenho não associadas a resultados incentivam programas de melhoria localizados, que talvez não ofereçam valor a curto nem longo prazo para a unidade de negócios.

Os indicadores ajudam a organização a direcionar seus esforços rumo à estratégia. Testam o progresso da organização.

Os indicadores devem ser selecionados com muito cuidado para não distorcer o desempenho, devem ser quantificáveis, confiáveis e medidos de maneira repetida.

Podem ser de várias formas: números absolutos, índices, porcentagens, avaliações, valor monetário, etc. Todos têm prós e contras, cabe à equipe escolher aqueles que são mais apropriados para mensurar objetivos estratégicos e possibilitar o estabelecimento de metas desafiadoras.

O BSC usa dois tipos principais de indicadores: indicadores de resultado, que se baseiam no desempenho ao final de um período ou atividade e indicadores de tendência, que avaliam processos ou atividades. Geralmente os indicadores de resultado são utilizados nas perspectivas financeiras e do cliente e os indicadores de

tendência aparecem, principalmente, associados às perspectivas de processos internos e de aprendizado e crescimento. Todo objetivo deve ter pelo menos um indicador estratégico, de preferência indicador de resultado. No máximo três indicadores por objetivo, para não dispersar a comunicação.

As principais dificuldades na definição de indicadores se relacionam com a falta de clareza na comunicação dos objetivos, falta de dados confiáveis na organização, barreiras entre departamentos e, principalmente, a falta de coerência entre os indicadores nos mapas estratégicos.

### **Metas**

As metas dentro do BSC servem para motivar a organização. Embora o estabelecimento de metas seja determinado pela organização, Kaplan e Norton (1997, p. 233-236) recomendam que os executivos devam fixar metas ambiciosas para indicadores que sejam entendidos e aceitos por todos os funcionários. As inter-relações de causa e efeito no *scorecard* ajudarão a identificar os vetores críticos de um desempenho excepcional em medidas de resultado importantes, principalmente nas perspectivas financeira e dos clientes. O *Balanced scorecard* é mais eficaz quando utilizado para impulsionar a mudança organizacional. Para comunicar a necessidade de mudança, os executivos devem estabelecer metas executáveis em longo prazo. Elas ajudam a estabelecer o nível esperado de desempenho. A maior parte dos departamentos ou indivíduos consegue dar foco às suas atividades quando lhes é dado um objetivo quantificável.

É necessário estabelecer apenas uma meta por indicador para não comunicar um tema ou objetivo de forma confusa. As metas deverão ser quantificáveis para ter a certeza do atingimento ou não. Deve ser mostrado o relacionamento da meta com o indicador, objetivo, tema e estratégia. Metas de longo prazo identificam onde a organização necessita de melhorias mais intensas e ajudam a organização a manter seu foco em uma estratégia de longo prazo, ao mesmo tempo em que trabalha em melhorias de curto prazo.

Também é preciso definir, primeiro, as metas de longo prazo para depois fazer o cronograma de atingimento com marcos anuais. Da mesma forma, primeiramente, deve ser definida a meta financeira e posteriormente as metas restantes, por tema, em relação à contribuição das mesmas para o alcance das metas financeiras. Por fim, as metas devem ser definidas como um conjunto completo, procurando sempre o efeito de uma meta sobre a outra.

As metas devem representar uma descontinuidade no desempenho da unidade de negócios. A credibilidade das metas depende, em muito, do conhecimento, das ferramentas e meios oferecidos a quem são os responsáveis pelo alcance dessas metas.

O problema da maioria dos exercícios de estabelecimento de metas de superação está no fato de serem processos fragmentados que buscam definir metas ambiciosas para iniciativas ou medidas isoladas. O *Balanced scorecard* provou ser uma ferramenta para induzir a aceitação de metas agressivas, porque esclarece as relações de causa e efeito que serão utilizadas para alcançar um desempenho

excepcional em indicadores integrados, e não apenas para melhorar o desempenho em indicadores isolados.

Possíveis efeitos futuros nas recompensas, principalmente financeiras, falta de autonomia organizacional, medo em relação às metas e indicadores e falta de dados para apoio na definição das metas são algumas dificuldades no estabelecimento das metas.

#### **2.2.3.4 Iniciativas Estratégicas**

Conforme Kaplan e Norton (1997, p. 240-258), estabelecidas as metas para as perspectivas financeira, dos clientes, dos processos internos e de aprendizagem e crescimento, os executivos podem avaliar se as iniciativas atuais permitirão atingir esses objetivos, ou se novas iniciativas serão necessárias. Nos dias de hoje, as empresas costumam ter uma série de iniciativas em andamento – por exemplo, gestão da qualidade total, competição baseada no tempo, *empowerment* dos funcionários e reengenharia.

Infelizmente, essas iniciativas quase sempre estão dissociadas da busca por melhorias específicas nos indicadores estratégicos, são gerenciadas de forma independente, patrocinadas por líderes diferentes que disputam entre si recursos escassos.

As iniciativas são projetos ou programas que visam aproximar o diferencial entre o desempenho atual e o desempenho almejado. As iniciativas bem sucedidas contribuem para o alcance de objetivos ao longo do tempo. O mapeamento das

iniciativas permite à organização escolher aquelas que estão alinhadas com a estratégia. Portanto, uma iniciativa estratégica deve ter um responsável, data de início e término claramente definidos, quais resultados são esperados, cronograma de execução, orçamento e comprometimento com a alocação de recursos.

As iniciativas devem ser priorizadas de acordo com critérios e processos pré-definidos. A separação entre as iniciativas estratégicas das não estratégicas é uma das tarefas mais difíceis do grupo de desenvolvimento do BSC. As iniciativas, geralmente, estão vinculadas a perspectivas dos processos internos e da aprendizagem e crescimento.

A identificação, priorização e alinhamento das iniciativas estratégicas permitem identificarem falhas na implementação da estratégia e direcionar os recursos orçamentários em busca do atingimento dos objetivos estratégicos.

As empresas devem também analisar todas as suas iniciativas atuais para determinar se estão contribuindo para a realização de um ou mais objetivos do *Scorecard*. A maioria das empresas continua a alocar recursos através de mecanismos táticos incrementais de orçamento de capital, que enfatizam as medidas financeiras dos fluxos de caixa de curto prazo, mais fáceis de obter e quantificar. Não incorporam formalmente o desenvolvimento de capacidades de longo prazo aos seus processos e às suas decisões de alocação de recursos. O *Balanced scorecard* fecha essa lacuna oferecendo aos executivos um mecanismo capaz de incorporar considerações de natureza estratégica ao processo de alocação de recursos.

O *Balanced scorecard* serve de estrutura comum para a organização do processo de planejamento dos departamentos corporativos de apoio. Ele permite que esses departamentos compreendam as estratégias de toda a corporação e das unidades individuais, de modo que os departamentos de apoio possam desenvolver e prestar melhores serviços, ajudando as unidades operacionais e a corporação a alcançarem seus objetivos estratégicos.

Sendo o processo de definição de metas do plano de longo prazo conduzido de forma adequada, o orçamento de curto prazo simplesmente envolverá a tradução de um plano de cinco anos em orçamentos operacionais para os objetivos e medidas estratégicos nas quatro perspectivas do *Balanced scorecard*.

#### **2.2.4 Pressupostos do Balanced scorecard – síntese**

A partir do estudo bibliográfico foi possível extrair os principais pressupostos contidos na teoria do *Balanced scorecard*, retratados pelo desdobramento de um pressuposto geral em 10 (dez) específicos, sendo:

**Pressuposto Geral:** o *Balanced scorecard*, conforme Kallás (2005, p.3), é uma ferramenta de gestão que materializa a visão e a estratégia da empresa, por meio de um mapa coerente com objetivos e medidas de desempenho organizado segundo diferentes perspectivas: financeira; do cliente; dos processos internos; e do aprendizado e crescimento. Tais medidas devem ser interligadas para comunicar um pequeno número de temas estratégicos amplos, como crescimento da empresa, redução de riscos ou aumento de produtividade.

**Pressuposto 1:** a perspectiva financeira responde aos anseios do acionista, no caso desta pesquisa, o Estado. Portanto, é necessário ter um modelo lógico que mostre quais resultados buscar. Nessa perspectiva devem-se ter as metas financeiras e os indicadores de resultados esperados. Deve ser mostrado como as escolhas estratégicas implementadas estão contribuindo para a elevação de valor da empresa. A perspectiva financeira deve identificar se o desempenho dos ativos intangíveis da organização (capital humano, capital da informação, capital organizacional) estão contribuindo para a geração de valor em função da estratégia escolhida.

**Pressuposto 2:** conforme Kaplan (1997, p. 67-68), na perspectiva dos clientes do BSC, as empresas identificam os segmentos de clientes e mercados nos quais desejam competir. Esses segmentos representam as fontes que irão produzir o componente da receita, dos objetivos financeiros da empresa. As propostas de valor são os vetores, os indicadores de tendência, para medidas essenciais de resultados na perspectiva de clientes.

**Pressuposto 3:** de acordo com Kaplan (1997, p. 97-88), para a perspectiva dos processos internos da empresa, os executivos identificam os processos mais críticos para a realização dos objetivos dos clientes e acionistas. Para o BSC, os executivos devem definir uma completa cadeia de valor dos processos internos, que tenha início com o processo de inovação, prossiga com os processos operacionais e termine com os serviços de pós-venda.

**Pressuposto 4:** conforme Kaplan (1997, p.131), os objetivos da perspectiva de aprendizado e crescimento oferecem a infra-estrutura que possibilita a consecução



de objetivos ambiciosos nas outras três perspectivas. Essa perspectiva abrange a categoria de ativos intangíveis, sendo os seus três componentes: o capital humano – a disponibilidade de habilidades, talento e *know-how* necessário para sustentar a estratégia; o capital da informação – a disponibilidade de sistemas, redes e infraestrutura de informação de que se precisa para apoiar a estratégia; e o capital organizacional – a capacidade da organização de mobilizar e sustentar o processo de mudança imprescindível para executar a estratégia.

**Pressuposto 5:** os objetivos nas quatro perspectivas anteriores se unem por relações de causa e efeito. Os objetivos constituem a tradução da visão de futuro.

**Pressuposto 6:** a metodologia do BSC prevê a construção do mapa estratégico, que descreva a estratégia por meio de seus objetivos, iniciativas, metas e indicadores. O mapa deve mostrar como as funções se interligam com os objetivos da organização.

**Pressuposto 7:** há necessidade de integração entre as áreas funcionais e os indivíduos à estratégia organizacional. Deve existir sinergia de recursos, conhecimentos e competências entre as diferentes áreas da organização.

**Pressuposto 8:** a estratégia é transformada em tarefa de toda a organização.

**Pressuposto 9:** a estratégia deve ser convertida em um processo contínuo, por meio de avaliações permanentes, da criação de uma cultura organizacional que estimule o aprendizado estratégico, em todos os níveis da empresa e, por fim, que seja criado um sistema de informações que possibilite a avaliação de performance.

**Pressuposto 10:** a alta direção da organização é patrocinadora e condutora do processo de mudança organizacional, participando, mobilizando e orientando seus colaboradores.

Por serem considerados essenciais em um modelo de gestão alicerçado no BSC, os pressupostos acima descritos serão utilizados como eixo de referência para as análises da presente pesquisa.

Considerando os propósitos da pesquisa e tratando-se de um estudo de caso na administração tributária de Minas Gerais, se fez necessário o estudo sobre o sistema gerencial no serviço público, bem como sobre a administração tributária, o que será apresentado no capítulo seguinte.

### **3 SISTEMA GERENCIAL NO SERVIÇO PÚBLICO E ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

#### **3.1 Sistema gerencial no serviço público**

A partir da década de 1970, principalmente com o surgimento da crise do petróleo em 1973, o mundo passou a se preocupar com os custos e as despesas no serviço público. De acordo com Abrucio (1997, p. 6), o tipo de Estado que começava a se esfacelar tinha três dimensões (econômica, social e administrativa), todas interligadas. A primeira dimensão era a Keynesiana, caracterizada pela ativa intervenção estatal na economia, procurando garantir o pleno emprego e atuar em setores considerados estratégicos. A segunda dimensão era denominada de *Welfare State*, que correspondia à dimensão social do modelo. Adotada nos países desenvolvidos, tinha como objetivo primordial a produção de políticas públicas para garantir o suprimento das necessidades básicas da população. A terceira relacionava-se ao funcionamento interno do Estado, o chamado modelo burocrático weberiano, ao qual cabia o papel de manter a impessoalidade, a neutralidade e a racionalidade do aparato governamental.

O modelo burocrático weberiano já não respondia às demandas da sociedade, a falta de recursos obrigava os Estados a colocarem em primeiro plano a redução de gastos com pessoal e a ascensão de teorias extremamente críticas ao modelo burocrático contribuiu para o avanço do sistema gerencial como referência no setor público. O início do gerencialismo no serviço público foi direcionado à redução de custos e ao aumento da eficiência e produtividade da organização.

Mas, ao longo do tempo, o modelo gerencial apresentou um grande poder de transformação, incorporando as críticas à sua prática, e, assim, as atuais transformações apontam para uma pluralidade de concepções organizacionais que ultrapassam o mero gerencialismo. No caminho da flexibilização da gestão pública, pode-se citar a passagem da lógica do planejamento para a lógica da estratégia. Conforme Crozier (1992, p. 93) (*apud* ABRUCIO, 1997, p. 20), no planejamento prevalece o conceito de plano, o qual estabelece a partir da racionalidade técnica o melhor programa a ser cumprido. Já na lógica de estratégia, são levadas em conta as relações entre os atores envolvidos em cada política, de modo a montar cenários que permitam a flexibilidade necessária para eventuais alterações nos programas governamentais.

Os conceitos de transparência e equidade na prestação de serviços públicos foram introduzidos por intermédio do *Public Service Orientation* (PSO), cujo pilar é a necessidade de recursos públicos, a transparência da ação pública, a equidade dos recursos públicos, a busca da justiça, a cidadania e a possibilidade de o consumidor modificar os serviços públicos.

A obra de Osborne e Gaebler (1994)<sup>2</sup>, é o marco na nova discussão da Administração Pública americana. De acordo com Abrucio (1997, p. 31), trata-se de discutir os fundamentos do governo no que se refere à administração pública. Para tanto, é estruturado um modelo híbrido e eclético de análise, incorporando conceitos que estiveram separados no desenvolvimento do modelo gerencial inglês, tais como

---

<sup>2</sup> David Osborne e Ted Gaebler, autores da obra **Reinventando o Governo** (1994).

a implantação de uma administração por objetivos – ou por missões – a mensuração de desempenho das agências por meio de resultados, a busca da qualidade total como método administrativo, a ênfase no cliente, a transferência do poder aos cidadãos e a tentativa de garantir a equidade.

Osborne e Gaebler (*apud* ABRUCIO, 1997, p. 32) propõem dez princípios básicos para reinventar o governo, listados a seguir:

- competição entre prestadores de serviço;
- delegação de poder aos cidadãos;
- medição da atuação das agências governamentais pelos resultados;
- orientação por objetivos, e não por regras e regulamentos;
- redefinição dos usuários como clientes;
- atuação na prevenção dos problemas mais do que no tratamento;
- priorização do investimento na produção de recursos, e não nos gastos;
- descentralização da autoridade;
- preferência aos mecanismos de mercado às soluções burocráticas;
- catalisação da ação dos setores público, privado e voluntário.

Abrucio (1997, p. 37) apresenta, de forma sucinta, as principais tendências de modificação no antigo padrão burocrático weberiano, vinculadas a estruturas pós-burocráticas profundamente influenciadas pelo debate em torno do modelo gerencial, sendo:

- Incentivo à adoção de parcerias com o setor privado e com as organizações não governamentais (ONG).

- Ampla introdução de mecanismos de avaliação de desempenho individual e de resultados organizacionais atrelados uns aos outros.
- Maior autonomia às agências governamentais.
- Descentralização política, apoiada no princípio de que quanto mais próximo do cidadão, melhor será a qualidade da prestação do serviço e maior o grau de *accountability*.
- Planejamento estratégico com políticas de médio e longo prazos.
- Flexibilização das regras que regem a burocracia pública. Para serem empregadores eficazes e assegurar serviços de alta qualidade, os governos necessitam reformar suas políticas de remuneração e promoção de pessoal. Cresce a atenção às políticas de motivação. Atualmente, há também uma revalorização da questão da ética no serviço público.
- Desenvolvimento das habilidades gerenciais dos funcionários, em particular os de nível médio e os do alto escalão burocrático.

### **3.2 Administração tributária**

Administração tributária é a gestão estratégica das receitas tributárias, ou seja, o processo de planejar, organizar, dirigir, gerir, liderar e controlar os esforços realizados pelos servidores da instituição fazendária e, também, o uso de todos os recursos organizacionais disponíveis para alcançar os objetivos estratégicos estabelecidos.

Conforme Varsano (1999, p.1-10), é função do sistema tributário transferir recursos do setor privado para o público, a fim de possibilitar a ação do Estado em prol da comunidade que ele atende. Ao cumprir esta função, a distribuição de renda da

sociedade é modificada e, portanto, as decisões dos agentes econômicos serão afetadas.

Do ponto de vista social, uma parcela dos recursos da sociedade precisa ser consumida pelo setor público para manter o sistema tributário em funcionamento (custo de administração); e outra precisa ser despendida pelo contribuinte para escriturar e recolher os impostos devidos e cumprir as obrigações acessórias (custo de cumprimento das obrigações tributárias). Por outro lado, o montante de recursos extraído do setor privado através da tributação não causa alteração no total de recursos de que a sociedade dispõe, mas apenas no uso que é feito da parcela extraída que, antes privado, passa a ser público. Portanto, ainda que a existência de impostos seja onerosa, a carga tributária em si não é um custo para a sociedade.

Para o agente econômico, o montante de impostos pagos por ele é percebido como uma redução de renda e, como qualquer outro custo, precisa ser minimizado. É dessa tentativa de minimizar custos que se originam: a) efeitos econômicos, adicionais aos causados diretamente pela legislação tributária; b) a evasão legal, via planejamento tributário; e c) a sonegação.

A transferência do imposto, embora tenha efeitos econômicos, não altera o montante de recursos apropriado pelo Estado. Já a evasão, seja ela legal ou ilegal, além de ter efeitos perversos sobre o funcionamento da economia, reduz o montante de recursos disponíveis para uso público e, em consequência, os benefícios da ação do Estado, prejudicando ainda mais os que cumprem corretamente suas obrigações tributárias. Ela é aliada da injustiça fiscal e da competição desigual.

A evasão é um processo com crescimento auto-sustentável. São dois os mecanismos de auto-alimentação. No primeiro, contribuintes corretos que atuam em mercados com alto índice de evasão têm enorme estímulo a se transformarem em sonegadores, como defesa contra a competição desigual que têm que enfrentar. No segundo, a receita pública abaixo da prevista leva, em geral, o governo a aumentar alíquotas nominais, o que aumenta o prêmio à evasão. Seu nível se eleva, o que induz a novo aumento de alíquota, criando o círculo vicioso da sonegação. É bem provável que neste círculo haja um “efeito catraca”, ou seja, a elevação de alíquota provoca mais sonegação, mas sua redução não é acompanhada por maior grau de cumprimento das obrigações tributárias. Se esta hipótese for verdadeira, a única forma de quebrar o círculo vicioso é aumentar o custo e o risco de sonegar tributos.

Cabe ao legislador, representando a sociedade, conceber um sistema tributário de boa qualidade e determinar, indiretamente, através das definições de bases e alíquotas dos tributos, a carga tributária a ser instituída. Sob um enfoque econômico, boa qualidade da tributação significa, na medida do possível, evitar os efeitos não intencionais aqui tratados, a regressividade e a existência de brechas que permitam a evasão legal.

Do ponto de vista econômico, a preservação da carga tributária estabelecida pela lei é a principal missão da fiscalização tributária. Se a evasão não for vigorosamente combatida, ampliam-se a já enorme injustiça social existente no Brasil e a competição desleal que, como observado, alimenta a própria sonegação. Para cumprir sua missão precípua, a fiscalização precisa executar dois tipos de tarefa. A primeira, acadiana, é fiscalizar; a outra, orientar o legislador no esforço para fechar brechas para evasão acaso existentes na lei.



A relação fisco-contribuinte é, pela própria natureza, conflituosa. Como visto, para o contribuinte, um agente privado, o tributo a pagar é um custo a ser minimizado. Para o fiscal, como agente público, o imposto devido precisa ser encarado como o meio utilizado para financiar um benefício social. O fiscal atua, em favor da sociedade, contra o mal pagador de impostos. Ele é o adversário e não um juiz. Não cabe a ele julgar se o ônus do contribuinte é adequado ou excessivo, um problema pertinente à relação entre o legislador e o contribuinte; nem se a capacidade econômica do contribuinte comporta o pagamento do montante a resultar da autuação. Se não comporta, isto pode estar meramente denotando que houve falha de fiscalização: ou o mercado tem alta incidência de sonegação, o que impede preço capaz de remunerar quem paga corretamente os impostos; ou a autuação foi tardia, tornando o débito acumulado impagável.

A relação entre o fisco e o legislador, por seu turno, tem natureza cooperativa. Ninguém conhece mais a prática tributária que o fiscal. É ele o agente público mais capacitado a apontar as brechas para evasão descobertas na lei por engenhosos planejadores tributários e a orientar o legislador na tarefa de fechar tais brechas.

Portanto, uma boa administração tributária deve atender a duas premissas básicas: a primeira se refere ao bom atendimento ao contribuinte, isto faz com que a legislação seja melhor compreendida e, por conseqüência, o pagamento do tributo seja feito de maneira correta aumentando a receita arrecadada com o tributo; a segunda se refere à capacidade da administração tributária de responder imediatamente contra a possibilidade de aumento da sonegação por parte dos contribuintes. Mostrar aos contribuintes que a administração tributária tem

mecanismos eficazes que podem, preventivamente, detectar e combater a sonegação passa a ser fundamental para qualquer administração tributária.

Algumas características estão na base de uma administração tributária eficaz, podendo ser citadas, dentre outras, as seguintes: sistematicidade, congruência e simplicidade das normas; serviços integrais de atenção aos contribuintes, que lhes tragam comodidade; controle efetivo, por parte do fisco, no que se refere ao cumprimento das obrigações tributárias, ao desenvolvimento efetivo de ações, à recuperação de obrigações não cumpridas voluntariamente e à retroalimentação das áreas responsáveis pelo desenho da política e das normas tributárias.

A moderna administração tributária deve estar voltada para a promoção de níveis crescentes do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, seja pela simplificação do sistema, pela disseminação do rol das obrigações de cada um, por comodidade para o seu cumprimento ou pela elevação da percepção de risco por parte do evasor.

Conforme Soares e Cunha (1997), cumprimento voluntário e percepção de risco são conceitos associados à missão básica da administração tributária. No controle de um e no desenvolvimento de ações relacionadas com outro, pode-se identificar os dois dos três limites básicos dos processos de fortalecimento institucional das administrações tributárias. O terceiro está relacionado com o grau de maturidade social em relação à importância do cumprimento tributário para o financiamento auto-sustentável do Estado.

A automatização de procedimentos de pagamento de impostos, implementação de boas técnicas e soluções para atualização de cadastros contribui para o cumprimento das obrigações tributárias, segundo Soares e Cunha (1997).

Esses autores consideram, também, que a obtenção de níveis mais expressivos de consciência da cidadania em relação à importância do pagamento de impostos torna-se possível na medida em que ocorrer melhorias na transparência da efetividade das ações do aparelho do Estado, tanto no que se refere à incidência tributária, quanto ao gasto público.

Ainda, para Soares e Cunha (1997) a superação do limite, representado pelo alcance de maior grau de efetividade na execução de ações direcionadas para a recuperação de obrigações não cumpridas voluntariamente, é ainda o grande desafio. Enquanto a administração tributária determina o limite da eficácia do sistema tributário, o êxito no exercício da função “fiscalização” define o limite da própria efetividade da administração tributária.

Para vencer os desafios existentes, em consonância com o processo mais amplo de implantação do sistema gerencial no serviço público, as administrações tributárias no Brasil têm buscado novos modelos gerenciais, visando maior efetividade no cumprimento de seus objetivos e no desempenho de suas funções.

Esse é o caso da Administração Tributária do Estado de Minas Gerais que, como será apresentado no capítulo seguinte, está implantando um novo modelo de gestão na área tributária, com foco na gestão estratégica.

## **4 A ORGANIZAÇÃO DA SECRETARIA DE FAZENDA DE MINAS GERAIS**

### **4.1 A estrutura da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais**

Com a instauração da República no Brasil surgiram as primeiras Secretarias Estaduais de Finanças. Em Minas Gerais, com a publicação da Lei n. 6, de outubro de 1891, foi criada a Secretaria dos Negócios das Finanças, que teve como primeiras funções arrecadação, fiscalização, contabilidade e estruturação da receita e da despesa do Estado, e os movimentos de fundo e operações de crédito. A partir de fevereiro de 1963, a Secretaria de Finanças passou a ser denominada Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais e a partir de 2003, Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

No início de 2003, conforme a Lei Delegada Estadual 060/2003, a Secretaria de Estado de Fazenda passa a ter na sua estrutura duas Subsecretarias para cuidar de suas atividades fim: a Subsecretaria do Tesouro Estadual (STE) e a Subsecretaria da Receita Estadual (SRE), que é a unidade objeto dessa pesquisa.

Atualmente, para o cumprimento de sua missão, a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais possui a seguinte estrutura orgânica:

- I. Gabinetes do Secretário, do Secretário Adjunto e do Chefe de Gabinete;
- II. Assessoria Econômica (AE);
- III. Assessoria Técnica (AT);
- IV. Auditoria Setorial (AS);

- V. Superintendência de Planejamento e Informática (SPI), com 5 Diretorias;
- VI. Superintendência de Recursos Humanos (SRH), com 2 Diretorias;
- VII. Superintendência de Gestão e Finanças (SGF), com 5 Diretorias;
- VIII. Subsecretaria do Tesouro Estadual (STE);
- IX. Subsecretaria da Receita Estadual (SRE).

A estrutura ao Gabinete da SEF/MG existe para dar suporte ao próprio Gabinete e às duas subsecretarias.

A Subsecretaria do Tesouro Estadual tem por finalidade estabelecer a política financeira do Estado, exercer o controle do gasto público e da dívida estadual, orientar e supervisionar as unidades a ela subordinadas.

A STE possui a seguinte estrutura:

- a) Gabinete do Subsecretário do Tesouro Estadual;
- b) Superintendência Central de Administração Financeira (SCAF), com 05 Diretorias;
- c) Superintendência Central de Operações Oficiais de Crédito (SCOC), com 03 Diretorias;
- d) Superintendência Central de Contadoria Geral (SCCG), com 3 Diretorias.

A Subsecretaria da Receita Estadual tem por finalidade estabelecer políticas e diretrizes relativas ao sistema Tributário Estadual, gerir as receitas estaduais (tributárias e não tributárias) e orientar e supervisionar as unidades a ela subordinadas.

A SRE possui a seguinte estrutura:

- a) Gabinete do Subsecretário da Receita Estadual;
- b) Unidades Centralizadas;
  - b.1) Superintendência de Fiscalização (SUFIS);
    - b.1.1 Diretoria de Planejamento e Avaliação Fiscal (DIPLAF)
    - b.1.2 Diretoria de Gestão de Projetos (DGP)
  - b.2) Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais (SAIF);
    - b.2.1 Diretoria de Controle Administrativo e Tributário (DICAT)
    - b.2.2 Diretoria de Informações Fiscais (DINF)
    - b.2.3 Diretoria de Gestão de Atendimento ao Público
  - b.3) Superintendência de Tributação (ST);
    - b.3.1 Diretoria de Legislação Tributária (DILET)
    - b.3.2 Diretoria de Orientação Tributária (DOT)
  - b.4) Superintendência do Crédito Tributário (SCT);
    - b.4.1 Diretoria de Controle e Revisão do Crédito Tributário (DCRCT)
    - b.4.2 Diretoria de Cobrança e Gestão de Crédito Tributário (DCGCT)
- c) Unidades Descentralizadas;
  - c.1 Superintendência Regional da Fazenda (SRF);

- Em número de 9 (nove) no Estado, localizadas nas cidades de Belo Horizonte, Juiz de Fora, Divinópolis, Governador Valadares, Ipatinga, Montes Claros, Varginha, Uberaba e Uberlândia.

A SRF tem por finalidade, em sua área de abrangência, superintender, coordenar e orientar a execução da política fiscal-tributária do estado, desenvolvida pelas Delegacias Fiscais, Postos de Fiscalização e Administrações Fazendárias a ela subordinadas.

#### c.2 Delegacia Fiscal (DF);

Em número de 25 (vinte e cinco) no estado, tem por finalidade, no âmbito de sua abrangência, executar o controle fiscal, além de coordenar e orientar os postos de fiscalização a ela subordinados.

#### c.3 Administração Fazendária (AF);

Tem por finalidade, na área de sua abrangência, orientar, executar e supervisionar as atividades administrativo-tributárias, de acordo com as orientações da SRF a que estiver subordinada.

As Administrações Fazendárias são divididas em 9 (nove) unidades de 1º nível , 57 (cinquenta e sete) unidades de 2º nível e 84 (oitenta e quatro) unidades de 3º nível. A classificação leva em conta vários fatores referentes ao controle fiscal do ICMS. As unidades de primeiro nível são as mais representativas para o controle fiscal.

Nas outras cidades, de pequeno porte, existe sempre uma unidade da prefeitura supervisionada pela Administração Fazendária mais próxima e chamada de Serviço Integrado de Administração Tributária - SIAT, responsável pelo atendimento ou encaminhamento à AF, da qual é subordinada, de solicitações daquela municipalidade.

#### c.4 Postos de Fiscalização (PF);

Em número de 43 (quarenta e três) no estado, têm por finalidade executar o controle do trânsito e circulação de bens, mercadorias e serviços, de acordo com as orientações da Delegacia Fiscal a que são subordinados.

## **4.2 Missão, Visão e Negócio da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais**

A missão institucional da Secretaria de Fazenda é prover e gerir os recursos financeiros do Estado, formulando e implementando políticas que garantam a justiça fiscal, o equilíbrio das contas públicas e o desenvolvimento de ações de governo, em benefício da sociedade mineira.

Seu negócio é: o provimento e gestão dos recursos financeiros do Estado.

Sua visão é: ser reconhecida como instituição de excelência no cumprimento de sua missão:

- por possuir um fisco reconhecido como justo, eficaz e com ações transparentes;
- por contar com um quadro de funcionários qualificados, motivados e comprometidos com o seu trabalho;



- por responder às mudanças agindo com flexibilidade diante da variação dos cenários, político, econômico e social;
- por alcançar o equilíbrio estrutural das contas públicas;
- por contribuir para a transformação de Minas Gerais no melhor Estado para viver, trabalhar e investir.

O equilíbrio das contas públicas se faz pela racionalização e controle dos gastos e pelo incremento da receita. O controle de gastos tem suas limitações, primeiro pela necessidade, sempre crescente, que a população demanda por serviços a serem prestados pelo Estado e segundo, pelo trabalho já executado por governos anteriores na contenção de gastos, o que não permite grandes avanços nesta área, sem prejuízo para os serviços prestados à população. Portanto, a gestão eficaz dos recursos financeiros do Estado, sob a responsabilidade da Subsecretaria do Tesouro Estadual (STE), será sempre em função do montante de recursos financeiros que entrar no Tesouro Estadual.

Assim, o grande esforço da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais se concentra na modernização e no aprimoramento de sua máquina arrecadadora, a Subsecretaria da Receita Estadual (SRE), unidade responsável pela gestão do Sistema Tributário Estadual, que visa garantir a efetivação do potencial contributivo da economia mineira e assegurar o controle das receitas estaduais, tributárias e não tributárias.

O grau de complexidade no exercício destas duas funções é bastante expressivo. Contudo, a maior parte dos recursos internos da SEF/MG são canalizados para a área de administração tributária, que utiliza aproximadamente 90% da infra-estrutura

existente de recursos patrimoniais, materiais, de tecnologia da informação, etc. Ainda, mais de 90% dos recursos humanos estão alocados na Subsecretaria da Receita, que conta com aproximadamente 1850 auditores fiscais, 1200 gestores fazendários e 800 auxiliares fazendários.

#### **4.3 Modelo de gestão da SRE**

Na Secretaria de Fazenda de Minas, inicia-se, em 1975, o período de profissionalização da administração tributária, mediante a implementação do chamado Plano Global de Fiscalização (Planglobal), tendo como primeiro resultado em 1977, o Sistema Operacional de Fiscalização (SOF). O Planglobal (1975) é um documento de planejamento muito consistente que, mesmo depois de trinta anos, continua com muitas de suas premissas atuais. A apresentação do Planglobal feita pelo Secretário de Estado da Fazenda, à época, Dr. Lúcio Souza Assumpção poderia ser repetida nos dias atuais.

De acordo com Assumpção:

*... a princípio, pretendia-se elaborar um trabalho voltado única e exclusivamente para o aumento da operacionalidade e rentabilidade da Máquina Fiscal.*

*Desse modo, o planejamento se limitaria à busca da impessoalidade da fiscalização, à padronização de serviços, à fixação de critérios seletivos, através da introdução de técnicas e processos novos de trabalho, apresentados em forma de um manual.*

*Todavia, procedido um diagnóstico infra-estrutural das diversas repartições fazendárias, verificou-se que estão elas desparelhadas para atender a demanda de serviços e, especificamente, de novos métodos de trabalho.*

*Entre outros fatores de influência negativa foram identificados:*

*a) um serviço de cadastro que necessita ser totalmente processado eletronicamente, e ter seu universo ampliado;*

*b) um sistema de informações econômico-fiscais a exigir maior automação, agilização, dimensionamento e expansão;*

*c) ausência de ligações rápidas e diretas entre os diversos setores fazendários, cujo único meio de comunicação ainda é o telefone;*

*d) uma frota de veículos insuficiente para os diversos serviços de fiscalização;*

*e) postos de fiscalização sem condições de conforto, segurança e operacionalidade;*

*f) inexistência de uma publicidade sistêmica dos tributos estaduais e da Administração Fiscal junto ao público-contribuinte;*

*g) um sistema de estímulo a produção individual (produtividade) que pode impelir os funcionários à precipitação de resultados, em detrimento da imagem positiva da Administração Fazendária e da qualidade dos trabalhos.*

*Diante de tal conjuntura e problemática, a solução consistiu em tomar consciência das realidades e partir para um PLANO de maior profundidade e dimensionamento, procurando adequar a Administração Fazendária à evolução dos modernos processos de gestão.*

Tudo o que está na apresentação do Planglobal (1975), com poucas atualizações, poderia ser aproveitado, e muito foi, para a elaboração do Plano Diretor da Ação Fiscal (PDAF, 2003), sobre o qual se abordará adiante.

Do ano de 1975 até o final de 2002, as transformações no Estado foram bastante acentuadas, principalmente na indústria e no comércio, fazendo com que as empresas se modernizassem em ritmo bastante rápido. A SEF-MG não conseguiu acompanhar as mudanças ocorridas nas empresas privadas. A falta de investimentos e a descontinuidade administrativa foram causas que contribuíram para que a Secretaria de Fazenda não se modernizasse e, por conseqüência, não implementasse a maior parte das ações previstas no Planglobal e, mesmo com relação àquelas implementadas, não as atualizasse. Muitas iniciativas positivas foram deixadas de lado, como por exemplo, o Sistema Operacional de Fiscalização (SOF).

Neste período, mesmo com as restrições citadas, surgiram programas elaborados pela Superintendência da Receita Estadual (extinta no início de 2003), fruto de trabalho do corpo técnico da Secretaria. O mais importante foi o Programa de Modernização da Ação Fiscal (PMAF), de 1987, que teve como pressuposto a reestruturação da área tributária da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais e a modernização das técnicas e métodos de planejamento, execução e acompanhamento da ação fiscal, procurando dar-lhe condições tecnológicas para fazer face ao alto grau de sofisticação dos métodos e técnicas utilizadas pelos contribuintes. Extrai-se do conceito filosófico do programa que “a ação fiscal é todo ato que impede a sonegação e a evasão de tributos elevando, conseqüentemente, a receita tributária e garantindo o cumprimento da sua legislação” (PMAF, 1992, p. 3). Mais uma vez, a falta de investimentos e a descontinuidade de Governo foram restrições para a implementação do programa.

No início de 2003 foi criada a Subsecretaria da Receita Estadual (SRE), responsável pela Administração Tributária na Secretaria de Estado de Fazenda, ocasião em que foi elaborado um plano de longo prazo – Plano Diretor da Ação Fiscal (PDAF), nos moldes do Planglobal de 1975, para dar as respostas aos anseios do Governo Estadual por aumento da receita arrecadada com tributos.

Em princípio, pretendia-se implantar na SRE o *Balanced scorecard* como ferramenta de gestão, uma vez que a Superintendência de Fiscalização (SUFIS) entendia ser o BSC a melhor ferramenta para mensurar os resultados da Subsecretaria. Quando se iniciava o processo de contratação de consultoria para modelagem e sistema operacional do BSC, por diretriz do Governo foi contratada consultoria externa especializada no modelo de Gerenciamento por Diretrizes (GPD).

Devido à cultura da organização, surgiram resistências ao trabalho da consultoria externa, ainda que seu trabalho estivesse mais restrito à construção de uma matriz de acompanhamento de resultados financeiros de arrecadação, o que foi desenvolvido em conjunto com a equipe da SUFIS.

Frente a estes fatos, a SUFIS decidiu desenvolver um modelo próprio de gestão, em princípio o Plano Diretor da Ação Fiscal, mas cuidando de garantir que fossem absorvidos no modelo alguns pressupostos do BSC para que, em momento posterior, fosse contratada empresa especializada para a implantação de todo o sistema de gestão do BSC e dos sistemas operacionais associados.

Até os dias atuais não foi contratada empresa especialista para a implementação integral do BSC. Considerando que os resultados obtidos na presente pesquisa permitirão a análise de como está a assimilação e implantação do modelo de gestão adotado pela SRE, bem como sua consonância com o *Balanced scorecard*, estes resultados poderão subsidiar a decisão pela contratação, ou não, de empresa especialista.

A grande diferença deste plano (PDAF), para os demais, é sua vinculação ao programa “Modernização da Receita Estadual”, um dos projetos estruturadores do Governo Estadual, que possui prioridade de execução com recursos financeiros extras ao orçamento. Os projetos estruturadores integram as diretrizes estabelecidas pelo Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado (PMDI), constante do Plano Plurianual de Ação Governamental (PPAG). O programa “Modernização da Receita Estadual” garante os recursos financeiros necessários à implementação dos projetos estruturantes constantes no PDAF.

A responsabilidade da Subsecretaria da Receita na missão da Secretaria de Estado de Fazenda é a provisão dos recursos financeiros necessários para que o Estado cumpra com seus compromissos institucionais. Portanto, o objetivo geral da SRE, conforme o PAFE (2004, p.8), é formular e executar a política tributária estadual, promovendo a otimização da arrecadação das receitas estaduais, mediante o exercício contínuo do controle fiscal, cumprindo e fazendo cumprir a legislação aplicável de forma justa e, oferecendo serviços fazendários de excelência (quantitativa e qualitativamente) de forma a estimular o cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

**Controle Fiscal:** é o conjunto sistêmico de elementos e componentes derivados das funções de tributação, arrecadação, crédito tributário e fiscalização que através do exercício da ação fiscal integrada mantém relação intrínseca entre si para o controle corporativo das obrigações tributárias, e subsidiariamente, das receitas não tributárias.

**Ação Fiscal** (em perspectiva mais ampla): é entendida como toda e qualquer ação de iniciativa da SRE que tenha por objetivo promover o cumprimento – voluntário ou compulsório – das obrigações tributárias, bem como coibir a prática de ações ou omissões cujas conseqüências – diretas e indiretas – impliquem a ausência do recolhimento do imposto devido.

#### **4.3.1 O Plano Diretor da Ação Fiscal (PDAF)**

Pode-se dizer que o Plano Diretor da Ação Fiscal, cuja concepção se deu no primeiro semestre de 2003, é o planejamento estratégico da Subsecretaria para a

consecução dos seus objetivos, para o período de 2004-2006. Foi o precursor da Gestão Estratégica das Receitas Estaduais (GERE), concebido no final de 2005, razão pela qual o PDAF vai estar contido na Gestão Estratégica da SRE para o período 2007-2010.

De acordo com PDAF (2003, p.17), o Plano Diretor constitui-se num processo de planeamento de longo prazo, da ação fiscal, que buscará orientar e direcionar, de forma estratégica, todas as atividades (gerenciais e funcionais) e recursos para a plena realização das diretrizes e metas estabelecidas pela Subsecretaria da Receita Estadual. Fundamenta-se na definição clara dos objetivos anuais, com o desdobramento institucional das metas, na celebração de acordos consensuais e na definição prévia dos indicadores de desempenho para aferição de resultados.

O PDAF representa a possibilidade efetiva da SRE de responder, de forma ordenada, articulada e integrada, aos expressivos requerimentos de incremento aos níveis de receita, racionalizando custos e otimizando os recursos disponíveis. O PDAF é desdobrado em planos anuais denominados “Plano Anual do Fisco Estadual” (PAFE).

#### **4.3.2 O Plano Anual do Fisco Estadual (PAFE)**

O PAFE é o instrumento da SRE para o planeamento de curto prazo da fiscalização estadual (desdobramento anual do PDAF), que estabelece as diretrizes, os objetivos e suas formas de consecução, visando o cumprimento da meta de arrecadação estabelecida pela Subsecretaria da Receita Estadual para o exercício anual.

Cumpra ao PAFE coordenar o desenvolvimento das atividades de Fiscalização, Arrecadação, Crédito Tributário e Tributação, orientando-as para promoção de níveis crescentes de realização da receita tributária e para demais resultados institucionais, com atuação integrada e interdependente, definindo políticas e contribuindo para o efetivo equilíbrio das finanças públicas.

### **Diretrizes institucionais da SRE para o plano anual**

- **Diretriz geral:** *“As atividades de fiscalização devem estar orientadas para as metas estabelecidas no PAFE”.*
- **Orientação para resultados:** Significa que todos os esforços das atividades de fiscalização e atividades de suporte à ação fiscalizadora devem estar orientados para os objetivos e metas estabelecidos pela SRE e constantes no PAFE. Por conseqüência, as atividades de fiscalização realizadas nas Delegacias e Postos Fiscais (os planos de ação e atividades permanentes) devem traduzir essa orientação. Assim, a organização do trabalho local, a distribuição e o estabelecimento de metas de trabalho individuais e de equipe, a emissão de ordens de serviço e os resultados apurados devem exprimir essa orientação.

### **Princípios gerais para orientação do plano**

- *Objetividade:* clareza na identificação dos objetivos, metas e prioridades da SRE.
- *Instrumentalização:* o planejamento é o instrumento para a orientação estratégica das atividades de fiscalização para resultados, compreendendo direção, acompanhamento, controle e avaliação das ações. Excetuando-se as ações de flagrante ou operações fiscais eventuais, toda ação de fiscalização deve ser planejada sob supervisão e coordenação geral da SUFIS.



- *Interação*: comunicação permanente entre todos os servidores fazendários envolvidos com a gestão e execução das atividades de fiscalização.
- *Integração*: atuações integradas das unidades administrativas centralizadas e descentralizadas, observando-se os projetos e planos corporativos.
- *Responsabilidade*: atribuição clara de responsabilidades gerenciais e operacionais.
- *Exeqüibilidade*: a fixação de objetivos e metas, funcionais (das unidades) ou operacionais (gerentes e fiscais) deve considerar as condições de execução, a capacidade de realização e a viabilidade orçamentária.
- *Unidade*: deve haver uniformidade e coerência nos objetivos, nas diretrizes e nos procedimentos para a execução dos projetos estaduais, por meio do estabelecimento de planos de ações.
- *Flexibilidade*: o planejamento deve contemplar ajustes, revisões, redefinições e reconduções.
- *Motivação*: a gerência deve promover ações que visem assegurar ambiente construtivo e de estímulo para o desenvolvimento da ação fiscal.
- *Capacitação*: as atividades de fiscalização devem contemplar o desenvolvimento técnico-profissional para sua execução.

### **Objetivos prioritários**

- Alavancar as fontes de receitas gerais do Estado, com ênfase no incremento da receita tributária, contribuindo para o efetivo equilíbrio das finanças públicas.
- Aumentar a eficácia da vigilância e repressão de ilícitos fiscais no controle do trânsito de mercadorias, mediante ampliação da ação fiscalizadora nos Postos Fiscais de fronteira e atuação integrada com os Postos Fiscais internos,

fiscalização volante, os projetos estaduais de fiscalização e demais atividades prioritárias no PAFE;

- Intensificar a atuação da fiscalização estadual em setores econômicos selecionados, por meio do desenvolvimento de projetos de fiscalização.
- Intensificar o controle fiscal sobre os contribuintes de maior representatividade na receita estadual, maior potencial contributivo ou com maior relevância em indicadores de evasão/elisão fiscal, na abrangência geográfica (Estado, Superintendência Regional da Fazenda, Delegacia Fiscal, Administração Fazendária).
- Priorizar o controle corrente básico (controle de omissão de recolhimentos e omissão de entrega da Declaração de Apuração do Imposto - DAPI).
- Priorizar o controle de anomalias (saldo credor sucessivo, alíquota média de saída inferior à média setorial, alíquota média de entrada superior à média setorial), controle de aproveitamento de créditos de ativo imobilizado e controle de transferência de créditos em contribuintes selecionados nas carteiras de projetos de fiscalização.
- Desenvolver operações de fiscalização com curta duração, de caráter eventual, visando: visibilidade das atividades de fiscalização e fortalecimento da imagem do Fisco Estadual.

O plano anual do fisco estadual buscará o incremento de receitas mediante:

- a) a articulação sinérgica das funções tributárias representadas pelas unidades da SRE (fiscalização, tributação, arrecadação e crédito tributário) em torno do conceito amplo da ação fiscal;

- b) a otimização das potencialidades fazendárias adquiridas e acumuladas pelas unidades e corpo técnico-gerencial;
- c) a concentração e mobilização das ações, mediante desdobramento das diretrizes, objetivos e metas nos diversos níveis da SRE.

### **A metodologia do PAFE**

A implementação e a execução do PAFE compreendem as seguintes etapas:

- 1. Diagnóstico de projetos e/ou programas:** são elaborados diagnósticos para a concepção do PAFE, contemplando as oportunidades de incremento da receita de ICMS face ao potencial de arrecadação (diagnóstico econômico e fiscal de segmentos de contribuintes do ICMS, projeção econométrica da receita de ICMS com base nos últimos anos). Este diagnóstico deve levar em conta a capacidade da organização de executar o PAFE (diagnóstico das unidades, dos projetos de infra-estrutura, dos sistemas de informação e das competências de seu corpo técnico executor). A seleção dos projetos e/ou programas é feita pela Superintendência de Fiscalização (SUFIS), baseada neste diagnóstico, e o documento elaborado se constitui no produto dessa etapa, sendo referência de toda a SRE para as etapas posteriores.
- 2. Estabelecimento de metas:** a fixação da meta financeira geral do ICMS para o Estado e das metas não-financeiras, a alocação e distribuição desta nos Projetos e/ou programas de Fiscalização e o desdobramento dessa distribuição por Delegacias são realizadas mediante o processo de discussão

e celebração de acordo entre a SRE (assessorada pelas Superintendências Centralizadas), Superintendências Regionais da Fazenda e Delegacias Fiscais. O produto dessa etapa é um documento assinado pelos Superintendentes e o Subsecretário da Receita Estadual denominado Acordo Estadual de Metas.

**3. Planejamento e programação:** elaboração dos planos de ação com o conteúdo de planejamento (projetos e/ou programas de fiscalização, de atendimento ao contribuinte e de infra-estrutura) e de programação (organização, gestão, execução e de todo o processo de acompanhamento e avaliação). O produto dessa etapa, elaborado em conjunto pelas superintendências centralizadas e consolidada pela SUFIS, após aprovação pelo Subsecretário da Receita Estadual é o PAFE.

**4. Desdobramento de metas, projetos e programas de fiscalização e atendimento aos contribuintes:** definidas as metas das unidades e os planos de ação, inicia-se o processo de celebração dos Acordos Gerenciais de Trabalho. Em relação ao controle fiscal, os acordos são estabelecidos entre as Superintendências Regionais e as Delegacias Fiscais (individualmente), com interveniência das Superintendências Centralizadas, contemplando a adequação do PAFE (o que fazer) e peculiaridades das unidades (como fazer). Em relação ao atendimento ao contribuinte, o acordo é celebrado entre as Superintendências Regionais e as Administrações Fazendárias.

**5. Organização do trabalho:** envolve a organização programática feita na unidade em razão do Acordo de Trabalho celebrado. No caso do tema controle fiscal, os acordos de trabalho serão estabelecidos individualmente entre Delegacia Fiscal e funcionários fiscais, Delegacia Fiscal e Administrações Fazendárias e Delegacia Fiscal e Postos de Fiscalização. Em relação ao tema atendimento ao público, os acordos de trabalho serão realizados entre a Administração Fazendária e seus funcionários. Os acordos de trabalho terão a interveniência das Superintendências Regionais respectivas. Para a confecção dos acordos de trabalho serão observados os planos de ação e as atividades permanentes, contemplando ainda: a) a distribuição dos trabalhos fiscais; b) a definição das funções no trabalho fiscal da unidade, etapas e cronogramas; c) a organização dos grupos/equipes de trabalho; d) a discussão e celebração dos acordos individuais de metas-tarefas com a fiscalização em função da meta financeira da unidade e do papel desta no PAFE; e) a emissão das ordens de serviço.

O acompanhamento e a avaliação da execução do PAFE e dos acordos se fazem através de dois momentos. Em reuniões gerenciais bimestrais, nas regionais com participação das unidades envolvidas e superintendências centralizadas, onde os resultados, tanto financeiros quanto não-financeiros, são avaliados. A partir da avaliação, decisões táticas de correção são implementadas. Trimestralmente, na SRE, são realizadas reuniões entre os superintendentes e o Subsecretário da Receita onde são avaliados os resultados e, se for o caso, definidas medidas de correção de ações estratégicas.

Antes do início do ano é celebrado entre o Secretário de Estado da Fazenda e o Governador do Estado um Acordo de Resultados, que firma compromissos de cumprimento de metas da Secretaria, o que pode gerar prêmios financeiros aos funcionários da instituição se ultrapassados certos valores de arrecadação. O acordo de resultados se baseia no acordo de metas para definição de valores mínimos.

#### **4.3.3 O sistema de Gestão Estratégica das Receitas Estaduais (GERE)**

O sistema de Gestão Estratégica das Receitas Estaduais (GERE) é uma evolução do PDAF e dos PAFE de 2004, 2005. Procura reunir o plano estratégico e sua implementação em um único processo. Visa assegurar as mudanças organizacionais necessárias para essa implementação e a participação dos vários níveis organizacionais envolvidos em seu processo decisório.

De acordo com GERE (2005), o objetivo do sistema é otimizar os resultados da Subsecretaria da Receita Estadual por meio da melhoria da produtividade e da eficiência de suas unidades.

O sistema de Gestão Estratégica das Receitas Estaduais é composto por 3 subsistemas básicos:

**Subsistema de gestão:** Compreende o modelo de gestão da SRE composto pelo conjunto de princípios, conceitos e diretrizes que orientam a gestão da Subsecretaria da Receita Estadual para que esta cumpra sua missão. O modelo de gestão dentro de uma perspectiva estratégica deve garantir que a SRE esteja orientada para os objetivos e resultados definidos, observando-se:

- Modelo de planejamento, gerenciamento e controle;
  - Acordos de gestão (Acordo Estadual de Metas, Acordos Gerenciais de Trabalho e Acordos de Trabalho) orientados para os objetivos da SRE;
  - Estilo do processo decisório e níveis de participação;
  - Grau de autonomia dos gerentes, papéis e atribuições gerenciais;
  - Prestação qualitativa dos serviços públicos – atendimento ao contribuinte;
- Critérios de avaliação de desempenho institucional, indicadores de desempenho e gestão.

**Subsistema de controle fiscal institucional:** Compreende o conjunto de atividades, processos e procedimentos executados pela Administração Tributária, no âmbito de suas unidades, no sentido de garantir a eficiência do sistema tributário estadual, qual seja, o de tributar e fazer cumprir a norma tributária carreando a receita aos cofres públicos.

O sistema de controle fiscal institucional ou corporativo compreende todos os procedimentos de controle fiscal exercidos desde o processo da tributação (previsão tributária), os processos de circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação e transporte (fatos tributários) e sobre o processo de arrecadação (dos tributos devidos).

Estes procedimentos compreendem:

- a) Especificação dos processos;
- b) Estruturação do sistema de controle institucional;

- c) Mapeamento e identificação dos pontos críticos do sistema de controle;
- d) Definição dos sistemas de informação;
- e) Formatação dos testes por amostragem, técnicas e procedimentos;
- f) Definição das técnicas de controle permanente e auditoria fiscal aplicáveis.

Para estruturação do sistema de controle fiscal, o mesmo deve ser visto a partir de 3 dimensões básicas (FIG. 1):

*Dimensão do controle setorial na SRE:* compreende o conjunto de procedimentos e atividades permanentes exercidos de forma contínua pelas unidades/setores da SRE, seja pelas unidades centralizadas (SAIF, SCT, SUFIS e SUTRI), seja pelas descentralizadas (SRF, DF, PF e AF). Nesta dimensão são definidos os roteiros e rotinas das “Atividades de Controle Permanente” exercidos por cada área/setor, pontos críticos, testes, correção e indicadores de desempenho.

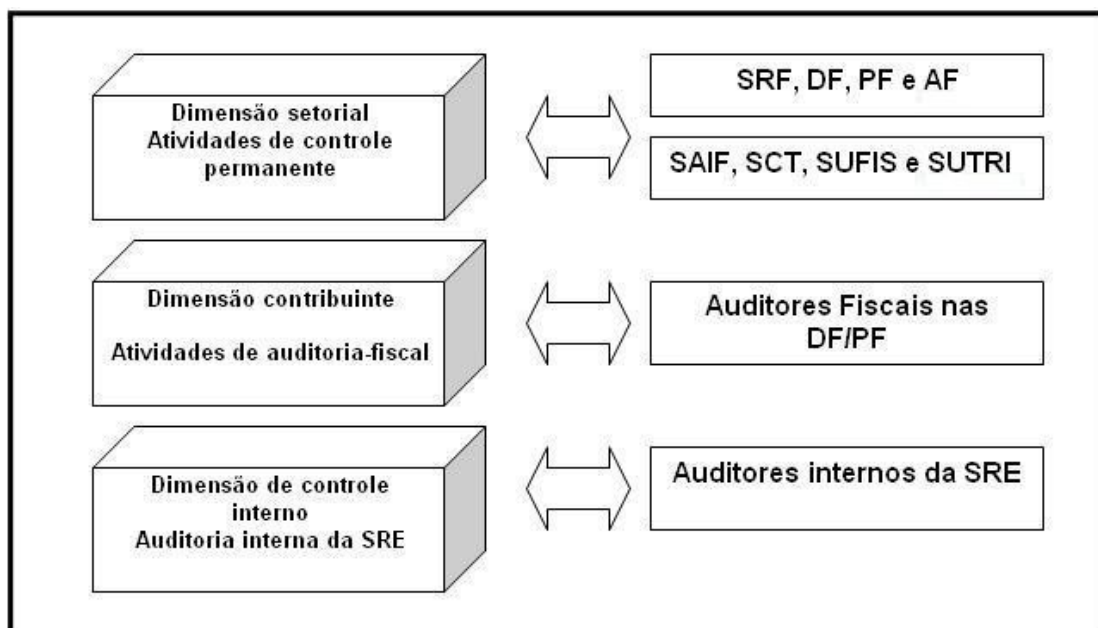


FIGURA 1 – Estruturação do sistema de controle fiscal.

Fonte: Gestão Estratégica da Receita Estadual - GERE (2005)



*Dimensão contribuinte:* compreende o conjunto de procedimentos de auditoria fiscal exercidos sobre as operações do contribuinte, sob a ótica da tributação, circulação/prestação e arrecadação. De certa forma, esta dimensão abrange diversos procedimentos das dimensões anteriores, contudo, exercidos não sobre o conjunto dos processos (universo), mas sobre conjunto(s) de contribuintes, vistos individualmente ou em agrupamentos (segmentação setorial, por porte, por cadeia produtiva, dentre outros). Literalmente, esta é a dimensão do controle fiscal exercido especificamente pelos auditores fiscais compreendendo rotinas, roteiros e procedimentos de auditoria fiscal, sistema de inteligência fiscal, coleta de dados e informações fiscal-contábeis para auditoria, execução de testes por amostragem, verificação de integridade e correta apuração dos tributos devidos, auditoria de processos, procedimentos nos sistemas de informação dos contribuintes que gerem informações fiscal-contábeis, dentre outros.

*Dimensão da Auditoria Interna:* compreende o conjunto de procedimentos exercidos por área da SRE, externa ao sistema de controle fiscal institucional, no sentido de garantir a qualidade e eficiência do sistema (de controle). Desta forma são realizadas auditorias internas nos diversos setores compreendendo a coleta de dados e informações, execução de testes por amostragem, verificação de integridade, segurança e confiabilidade, auditoria de processos e procedimentos, auditoria de sistemas de informação, indicadores de desempenho dos processos, dentre outros, repassando à SRE as informações necessárias à gestão ótima do sistema, avaliação e implementação de medidas corretivas.

**Subsistema de informações:** A gestão do sistema tributário implica necessariamente na gestão de informações tributárias. Não há como vislumbrar o adequado funcionamento do subsistema de gestão ou do subsistema de controle fiscal institucional que não esteja fundamentado em “informações”. Essas informações terão natureza diversificada, desde informações operacionais, dos sistemas corporativos da SRE, informações gerenciais (planejamento, gestão e controle), até informações de coleta externa, acerca das operações/prestações dos contribuintes. Desta forma, os resultados dos subsistemas de gestão e controle fiscal institucional serão diretamente influenciados pela qualidade de processamento do sistema de informações.

O conteúdo do subsistema de informações:

- Facilitação da prestação de serviços públicos à distância, baseado no uso otimizado de TI;
- Sistemas integrados de informações cadastrais com foco no controle corrente de obrigações;
- Sistemas de processamento e gestão da arrecadação;
- Sistemas de planejamento e controle (indicadores balanceados de desempenho);
- Sistemas de informações econômico-fiscais dos contribuintes (dados interno-externos);
- Sistemas de inteligência fiscal;
- Sistemas de suporte à gestão de políticas tributárias;
- Sistemas de gestão da fiscalização;
- Sistemas de gestão do crédito tributário.

## **As 10 linhas estratégicas do GERE**

- 1. Aprimorar o atendimento ao contribuinte/cidadão** mediante: a) ampliação e melhoria dos serviços e atendimento aos contribuintes; b) redução custos do cumprimento das obrigações tributárias; c) simplificação da legislação, normas, métodos e processos; d) atendimento tempestivo aos pedidos, requerimentos, recursos e reclamações dos contribuintes.
  
- 2. Orientar estrategicamente a SRE para resultados de receita**, garantindo que todos os esforços estejam voltados para os objetivos institucionais: a) adequação do modelo de gestão; b) racionalização e gestão eficaz de processos e rotinas; c) otimização do processo decisório; d) sistemas e processos de gerenciamento de dados e informações estratégicas; e) garantir a integração das atividades de implementação de políticas de tributação entre SUTRI, SAIF, SCT e SUFIS; f) desenvolver pesquisas nas áreas de tributação, arrecadação e fiscalização visando o levantamento de oportunidades de receita.
  
- 3. Garantir a percepção de risco para os contribuintes e sociedade em geral**, quando do descumprimento das obrigações tributárias, mediante: a) otimização e intensificação do controle fiscal institucional, b) aplicação diligente das sanções previstas; c) demonstração do conhecimento do ambiente de atuação da AT e da ocorrência dos fatos geradores e de seus respectivos contribuintes, d) aprimoramento das atividades de inteligência fiscal; e) ampliação da integração operacional com agentes do Estado (Polícias, Ministério Público, Justiça Estadual, PROCON, dentre outros).

- 4. Fortalecer as áreas de trabalho – Combustíveis, Comunicação, Siderurgia, Energia Elétrica e Contribuintes Externos** mediante: a) capacitação técnica avançada; b) ampliação da estrutura de suporte e; c) aprimoramento das ferramentas de processamento de informações, gestão e controle.
- 5. Fortalecer a imagem da Receita Estadual junto à sociedade**, mediante: a) promoção da capacitação e alto grau de profissionalismo de seus funcionários; b) garantia de um ambiente de trabalho pautado na ética; c) transparência e publicidade das ações organizacionais; d) planejamento e gestão corporativa da imagem da Receita Estadual junto aos canais de mídia.
- 6. Gestão de contribuintes por segmentos** mediante: a) segmentação dos contribuintes por características diversas (porte, cadeia produtiva, organização jurídica, etc.); b) otimização das metodologias, instrumentos e técnicas de seleção de contribuintes; c) gestão por carteiras; d) implementação de ferramentas de ranqueamento por abordagens diversas; e) desenvolvimento de metodologias de uso de indicadores de desempenho, setoriais e fiscais diversos, visando à identificação de potenciais de receita.
- 7. Fortalecer as funções de tributação/política tributária, arrecadação, fiscalização e crédito tributário** mediante: a) otimização da integração entre as atividades das Superintendências centralizadas; b) racionalização dos processos e informatização; c) aprimoramento dos sistemas de informações tributárias-econômico-fiscais; d) implementação e gestão dos AGT e AT ao nível das Superintendências centralizadas; e) implementação de indicadores de desempenho integrados, verificando-se o grau de interdependência dos processos e resultados.

- 8. Aprimoramento do nível profissional técnico e gerencial da Receita Estadual** mediante: a) capacitação; b) formação técnica/gerencial avançada; c) aprimoramento do banco de talentos/potencial; d) implementação de plano de incentivos para formação profissional.
- 9. Fortalecer as atividades de fiscalização** mediante: a) aprimoramento da carteira de projetos de fiscalização, de seus planos de trabalho e roteiros de auditoria; b) aprimoramento das técnicas, procedimentos e rotinas de auditoria fiscal; c) ampliação das ferramentas, aplicações e sistemas de auditoria fiscal; d) investimento na capacitação contábil, jurídica e em auditoria de sistemas de informação; e) organização de frentes diversas de atuação da auditoria fiscal, contemplando controle do trânsito de mercadorias, operações de curta duração, auditoria avançadas em contribuintes de alta complexidade, grupos multidisciplinares de auditoria fiscal, dentre outros; f) incentivo à pesquisa, gestão e auditoria baseada em informações eletrônicas; g) capacitação avançada em auditoria de TI para captura/extração de dados para auditorias fiscais.
- 10. Fortalecer as atividades de controle permanente** mediante: a) mapeamento dos processos e identificação dos pontos críticos; b) desenvolvimento de manuais de procedimentos; c) desenvolvimento de rotinas de controle permanente a serem observadas pelas unidades, auditores fiscais, gestores fazendários, funcionários de função pública e demais profissionais que integram o corpo fazendário da SRE; d) definição de metas-atividades e indicadores de desempenho.

## **5 ABORDAGEM METODOLÓGICA**

Para conhecer as práticas de gestão estratégica desenvolvidas pela administração tributária de Minas Gerais e verificar se estas práticas estão em consonância com os pressupostos do *Balanced Scorecard*, foi utilizada a abordagem qualitativa. Essa abordagem é a que melhor responde ao problema colocado e a mais adequada ao tema discutido. A lógica e a coerência de argumentação na pesquisa qualitativa, segundo Zouain e Vieira (2004, p. 17-19) baseiam-se em uma variedade de técnicas usadas, tais como entrevistas formais e informais, técnicas de observação de campo, análise histórica, etnografia.

### **5.1 Classificação da pesquisa quanto aos fins**

Segundo os conceitos utilizados por Selltiz *et al* (*apud* GIL, 2002, p. 41), a pesquisa foi exploratória, por ter como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. O planejamento desse tipo de pesquisa é flexível, de modo a considerar os mais variados aspectos relativos ao fato estudado.

### **5.2 Classificação da pesquisa quanto aos meios**

Do ponto de vista dos meios de investigação utilizou-se o estudo de caso por ser o meio que melhor conduz ao alcance do objetivo traçado. Nesse sentido, o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo dos fatos objetos de investigação permitindo um amplo e pormenorizado conhecimento da realidade e dos fenômenos pesquisados.

Conforme Yin (2001, p. 33), o estudo de caso como estratégia de pesquisa compreende um método que abrange desde a lógica de planejamento, das técnicas de coleta de dados e das abordagens específicas à análise dos mesmos. Nesse sentido o estudo de caso não é nem uma tática para a coleta de dados nem meramente uma característica do planejamento em si, mas uma estratégia de pesquisa abrangente.

Assim, para os propósitos da pesquisa que pretende ver explorados os fenômenos ligados ao planejamento, à execução e a avaliação da ação fiscalizadora do ICMS na Subsecretaria da Receita Estadual de Minas Gerais, o estudo de caso se mostrou como o meio mais apropriado para:

- Identificar, a partir do referencial teórico, os pressupostos essenciais para um modelo alicerçado no BSC.
- Descrever a Administração Tributária de Minas Gerais e as práticas de gestão estratégica adotadas por ela, em relação ao ICMS.
- Identificar, no modelo da SRE, os temas estratégicos, os objetivos, os indicadores de desempenho, as metas, as iniciativas e as relações de causa e efeito, no nível estratégico, voltados às quatro perspectivas previstas no *Balanced scorecard*.
- Confrontar os pressupostos do BSC com as práticas de gestão estratégica desenvolvidas na Administração Tributária de Minas Gerais.
- Avaliar se as práticas adotadas na SRE estão em consonância com o BSC.

### **5.3 Unidade de análise e unidades de observação**

A pesquisa foi realizada junto aos setores próprios da Subsecretaria da Receita Estadual, unidade vinculada à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, responsável pela administração tributária e fiscal do Estado. O estudo foi desenvolvido considerando as seguintes unidades da SRE: Superintendência de Tributação, Superintendência de Arrecadação e Informações Econômico-Fiscais, Superintendência do Crédito Tributário, Superintendência de Fiscalização, Superintendências Regionais da Fazenda, Delegacias Fiscais, Administrações Fazendárias e os Postos de Fiscalização. Neste cenário, as unidades de observação foram funcionários da Subsecretaria.

#### **Amostragem**

O estudo proposto foi realizado por meio da definição da amostra intencional, não probabilística. A amostra intencional representa um número pequeno de pessoas escolhidas em função da relevância que estas apresentam em relação ao estudo. Isso significa que os sujeitos da pesquisa foram escolhidos em razão da importância das funções que exercem e também pelo critério de acessibilidade, ou seja, de disponibilidade para participação da pesquisa.

Para participar da pesquisa foram convidadas dezesseis pessoas para as entrevistas, de acordo com o conhecimento, ou poder de decisão e ou interesse pelo modelo de gestão da SRE, dentre as quais onze pessoas responderam as questões apresentadas.



Também fez parte das unidades de observação toda documentação que interessa ao estudo. Neste caso, a coleta do material ocorreu na Diretoria de Planejamento e Avaliação Fiscal (DIPLAF), responsável pelo planejamento e avaliação das atividades de controle fiscal da Subsecretaria, Diretoria vinculada à Superintendência de Fiscalização (SUFIS).

#### **5.4 Coleta de dados**

Conforme Yin (2001, p. 107), há, basicamente, seis técnicas de coleta de dados em estudo de caso: análise documental, análise de arquivos, entrevistas, observação direta, observação participante e artefatos físicos. O uso de cada uma delas irá depender do tipo de pesquisa realizada.

Conforme Quivy e Campenhoudt (1992, p. 67), leituras e entrevistas exploratórias são complementares e se enriquecem mutuamente. As leituras são as preparações para as entrevistas. As entrevistas revelam aspectos da pesquisa, os quais o pesquisador não teria espontaneamente pensado por si mesmo. É essencial que a entrevista decorra de uma forma muito aberta e flexível e que o investigador evite estruturar por demais as perguntas. A função maior das entrevistas é possibilitar ouvir e descobrir novas maneiras de colocar o problema, e não de testar a validade de nossos próprios esquemas.

Assim, como principais técnicas para a coleta de dados, a pesquisa envolveu o levantamento bibliográfico, análise documental e entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado. Para a análise documental foi pesquisada a documentação relativa às atividades de Tributação,

Arrecadação, Fiscalização e Crédito Tributário do ICMS, buscando analisar as questões que envolvem o planejamento, a execução e a avaliação das atividades que compõem a Administração Tributária. Ressalte-se a análise dos planos anuais da SRE para os exercícios de 2004, 2005 e 2006. Toda a pesquisa considerou o caráter de confidencialidade e anonimato com relação aos conteúdos que não pudessem ser divulgados por força do sigilo fiscal, estabelecido em lei.

Também foi utilizada, para a presente pesquisa, a entrevista semi-estruturada (conforme roteiro do Anexo 1), que segundo Trivinõs (1987, p. 146), é aquela que parte de certos questionamentos básicos, apoiados em teorias e hipóteses que interessam à pesquisa, e que, em seguida, oferecem amplo campo de interrogativas.

Considerando os propósitos da pesquisa, inicialmente o entrevistado recebeu informações prévias à entrevista, de forma a obter uma indicação básica dos pressupostos do BSC extraídos da teoria pelo autor da pesquisa, sendo apresentado um pressuposto geral que foi desdobrado em 10 (dez) específicos. Essas informações foram prestadas com o objetivo de serem utilizadas apenas como referência para que o entrevistado pudesse apresentar sua visão sobre os processos da administração tributária, a partir dos conceitos considerados nos pressupostos.

As entrevistas foram respondidas por escrito para se evitar, em certa medida, o viés do pesquisador que tem participação ativa no caso estudado. Após as entrevistas, os resultados foram organizados e compilados para apresentação aos respondentes, em uma reunião conjunta, para efeito de validação.

## 5.5 Análise de dados

Conforme Yin (2005, p.145), para a análise de estudo de caso, uma das estratégias mais desejáveis é utilizar a lógica de adequação ao padrão que compara um padrão fundamentalmente empírico com outro de base prognóstica (ou com várias outras previsões alternativas). Se os padrões coincidirem, os resultados podem ajudar o estudo de caso a reforçar sua validade interna.

Outra técnica de análise de dados citada por Yin (2005, p.146), é a construção da explanação que se constitui em analisar os dados do estudo de caso construindo uma explanação sobre o caso. “Explicar” um fenômeno significa estipular um conjunto presumido de elos causais em relação a ele. Em grande parte dos estudos de caso existentes, a construção de explanação ocorre sob a forma de narrativa.

De posse das entrevistas escritas e dos documentos objeto de avaliação, procedeu-se à sua leitura, com vistas a destacar trechos e separá-los por categorias, segundo reagrupamentos analógicos, com a finalidade de evidenciar os núcleos de sentido que englobam uma comunicação. Todo o material de estudo foi submetido a uma análise aprofundada, orientada a partir das questões de pesquisa e do seu referencial teórico. Tais categorias foram criadas a partir de agrupamento das respostas, que tiveram origem no roteiro utilizado nas entrevistas semi-estruturadas e nas inferências obtidas nos textos dos documentos e no quadro teórico utilizado.

## **6 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

A apresentação e discussão dos resultados seguirão, em certa medida, o atendimento dos objetivos específicos para chegar, finalmente, ao objetivo geral desta pesquisa, por meio do qual se pretende uma comparação entre os pressupostos do *Balanced scorecard* e as práticas de gestão estratégica da SRE, visando verificar se as últimas estão em consonância com aqueles pressupostos.

Neste sentido, inicialmente são apresentados os resultados obtidos nas entrevistas, de forma categorizada, o que foi feito a partir da referência conceitual contida nos pressupostos do BSC extraídos da teoria.

No que se refere à Administração Tributária do Estado de Minas Gerais, optou-se por sua apresentação em capítulo anterior, em seqüência à parte teórica do presente trabalho, uma vez que os resultados foram obtidos a partir do estudo teórico da legislação correspondente e dos documentos internos que consolidam o modelo de gestão adotado na organização.

Assim, na segunda parte do presente capítulo, o conjunto de resultados obtidos é objeto de discussão, com delimitação gradativa do foco de análise, tendo por referência a pergunta orientadora do trabalho.

### **6.1 Apresentação dos resultados**

Com as entrevistas era esperado que os respondentes apresentassem sua visão sobre a gestão estratégica da Administração Tributária de Minas Gerais, a partir dos

processos de gestão adotados na Secretaria de Estado de Fazenda e, mais especificamente, na Subsecretaria da Receita Estadual, a partir das referências conceituais do BSC contidas nos 11 pressupostos que lhes foram apresentados.

Das 16 entrevistas enviadas por e-mail, 11 retornaram com todas 13 questões respondidas em profundidade. As pessoas que responderam as entrevistas foram chamadas, e compareceram, para uma reunião de um dia com o objetivo de discutir e validar os resultados ora apresentados.

As respostas às questões das entrevistas foram analisadas a partir de categorias que refletem os temas centrais contidos nos pressupostos do BSC, isoladamente ou agrupados, conforme resultados abaixo apresentados.

### **A perspectiva financeira**

Todos os entrevistados foram unânimes em afirmar que existe processo de gestão na Subsecretaria da Receita que corresponde à perspectiva financeira do BSC, representado pelo estabelecimento de metas financeiras de arrecadação.

A maioria dos entrevistados faz a descrição do processo de gestão denominado Acordo Estadual de Metas, por meio do qual são estabelecidos as metas financeiras e os indicadores de resultados, bem como o processo de acompanhamento e avaliação dos resultados. Um dos entrevistados responde:

*Sim. O processo em questão, intitula-se “Acordo Estadual de Metas”, e caracteriza-se pela pactuação de metas financeiras, dentre outras, do ICMS, negociadas para o exercício seguinte, com os gerentes diretamente envolvidos neste processo, visando a orientação do planejamento e programação das atividades. Quanto aos indicadores de resultado, a resposta, também, é afirmativa. Para controle e acompanhamento dos*

*resultados do referido processo, foram definidos e são trabalhados alguns indicadores, tais como o percentual de participação de cada contribuinte na receita total (por segmento e por unidade); a variação nominal e real da receita em relação ao exercício anterior; o percentual de atingimento da meta estabelecida; etc.*

Outro entrevistado responde que:

*... Quanto a indicadores, os atualmente utilizados voltam-se muito à simples mensuração dos resultados finais obtidos. Ainda existe pouco de indicadores de desempenho que associem os recursos alocados e as ações adotadas aos resultados alcançados.*

Ainda, um terceiro entrevistado entende que:

*Isso, no entanto, não se deve a uma lacuna cultural ou a uma falha do processo em si, mas a deficiências do sistema de informação, pela falta de uma ferramenta que possibilite o tratamento dos dados e a extração de indicadores mais complexos.*

Outros três entrevistados, apesar de reconhecerem que o Acordo de Metas retrata o processo de gestão da perspectiva financeira da Subsecretaria da Receita, levantam considerações sobre o processo. Um deles entende que os indicadores adotados são limitados e não permitem verificar a origem da elevação de valor da SEF, bem como para avaliar a vinculação do capital humano com as escolhas estratégicas. Outro entrevistado considera incipiente a construção da metodologia de fixação das metas financeiras. Dentre outros aspectos, a metodologia utilizada carece da agregação de informações externas e de um sistema informatizado que abranja todo o processo, do planejamento até a avaliação de resultados.

### **A perspectiva clientes**

Em relação aos clientes da administração tributária, as respostas da maioria dos entrevistados apontam para dois grandes processos na relação com os contribuintes, demarcadas por duas frentes estratégicas da SEF/MG – a gestão da

receita e a gestão do atendimento ao público. Um dos respondentes informa sobre um terceiro processo, vinculado à política tributária. Um entrevistado assim inicia sua resposta:

*Os processos relacionados aos contribuintes do ICMS, na SRE, podem ser analisados sob dois aspectos: os que tratam da gestão do atendimento ao contribuinte (onde a SRE é demandada) e aqueles que dizem respeito à gestão das receitas estaduais (que envolve o controle fiscal a ser exercido no âmbito da instituição).*

Na gestão do atendimento ao público, os entrevistados demarcaram o processo em curso que cuida para que os serviços prestados pela SEF/MG aos contribuintes tenham maior qualidade, envolvendo a simplificação de procedimentos que visam facilitar e reduzir os custos do cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte. Um respondente declara que esse processo se caracteriza:

*... pelo aprimoramento do atendimento, mediante a melhoria dos serviços prestados, a redução dos custos do cumprimento das obrigações tributárias; a simplificação da legislação, normas, métodos e processos, bem como pelo atendimento tempestivo (tendo o prazo normalizado, como aqueles definidos em metas acordadas) aos pedidos, requerimentos, recursos e reclamações dos contribuintes.*

Um enfoque totalmente novo foi abordado por uma entrevistada na relação da SRE com seus clientes. Uma política tributária eficaz protege os clientes mineiros da concorrência praticada por outros Estados (guerra fiscal), sem perda de receita. Nas palavras da entrevistada:

*A política tributária do Estado tem impacto direto sobre o cliente da SEF/MG, que é o contribuinte de tributos estaduais. Ela é discutida internamente por um Comitê ... As discussões da política tributária envolvem questões originárias de análises internas, cujas propostas têm por referência as oportunidades de crescimento de receita, sem implicar necessariamente em aumento da carga tributária, mas principalmente pelo redesenho da incidência tributária, possibilitando a aplicação de mecanismos mais eficazes de controle fiscal; também tem por referência as propostas de políticas econômicas e de desenvolvimento do Governo do Estado, que normalmente envolve a diminuição da carga tributária de*

*determinado setor econômico; ainda, é objeto de discussão a política tributária adotada pelas demais Unidades da Federação, tanto a que é adotada isoladamente por determinado Estado ou em conjunto de dois ou mais entes tributários, englobando aqui a discussão do posicionamento de Minas Gerais nas questões tributárias definidas no âmbito do Conselho Nacional Fazendário (CONFAZ) e também são discutidas as propostas apresentadas por entidades de classes de contribuintes.*

*Em todos os casos, as decisões do Comitê de Política Tributária levam em consideração, dentre outros aspectos, a repercussão que a decisão terá sobre a arrecadação de Minas Gerais, devendo-se observar que determinada decisão pode implicar diminuição da arrecadação em setor específico, mas com ganhos na cadeia mais ampla de circulação de mercadorias; considera os interesses do Estado principalmente na perspectiva do crescimento e desenvolvimento econômico e; não menos importante, a possibilidade de simplificação da legislação tributária.*

No que se refere à relação cliente da SEF/MG e a gestão da receita, os entrevistados mencionam o macro processo controle fiscal, que é exercido sobre os contribuintes do ICMS. Conforme relata um entrevistado,

*... sua missão vai além do oferecer bons serviços aos clientes, sendo sua principal missão gerir os recursos financeiros do Estado, ... temos uma SEF que cuida do relacionamento com o nosso cliente (contribuinte) sem perder o foco na receita.*

A maior parte dos entrevistados descreve os processos que orientam as atividades de controle fiscal, no que concerne aos contribuintes do ICMS, bem como mencionam que as ações de controle fiscal podem ser de diferentes tipos.

Dois entrevistados destacam um importante aspecto da relação da SEF/MG com seu cliente, vinculado ao conflito inerente a esta relação. Um entrevistado assim aborda o assunto:

*Outro importante aspecto na perspectiva dos clientes diz respeito à sua satisfação. Na iniciativa privada, este aspecto tem uma relação muito direta com os resultados financeiros, mas no campo tributário a realidade é outra: a satisfação do contribuinte é inversamente proporcional à presença do Fisco. Quanto mais eficaz for o Fisco na arrecadação, mais interferirá nos interesses financeiros do contribuinte e, a princípio, diminuirá a sua satisfação.*



O outro entrevistado aborda o conflito a partir do legalismo e formalismo presente na instituição.

*A natureza da relação entre a SRE (=fisco) e seus Clientes (=contribuintes do imposto) é coercitiva (obrigatoriedade do pagamento do imposto) e, conseqüentemente, conflituosa. Nenhum cidadão brasileiro gosta de pagar imposto, não avalia positivamente seus entes arrecadadores, principalmente pelo atendimento insatisfatório do governo às necessidades básicas da população: saúde, segurança pública, educação, etc.*

*A definição de quem será contribuinte do imposto (cliente da SRE), a forma com que a SRE se relaciona com esses contribuintes são todos definidos por lei, o que, por si só, já ocasiona um certo engessamento e burocracia. Além do mais, diferentemente da iniciativa privada que pode fazer tudo que a lei não proíbe, o agente público somente pode fazer o que a lei o autoriza.*

*... Quase todos os processos que envolvem as relações entre o fisco e os contribuintes carecem de controles administrativo-tributários que visam coibir a sonegação fiscal por um lado e, por outro, práticas não éticas por parte dos gestores públicos; portanto, iniciativas de desburocratização e agilização desses processos não podem ser implementadas sem o devido cuidado.*

### **A perspectiva dos processos internos**

Considerando a Gestão da Receita como uma das formulações estratégicas da SEF/MG, no que se refere à existência de um processo interno que cuide da operacionalização da estratégia até a atuação junto ao contribuinte do ICMS, a maioria dos entrevistados citou o Acordo Gerencial de Trabalho e o Acordo de Trabalho, com descrição sucinta do desenvolvimento destes processos em relação ao exercício do controle fiscal, na gestão da receita.

Um entrevistado, ao apresentar os processos, identifica pontos problemáticos na operacionalização da estratégia. Segundo ele,

*Após o estabelecimento das metas financeiras estaduais, são definidas ações a serem desenvolvidas, também em nível estadual, denominadas metas-atividades. Em momento posterior, nos chamados Acordos Gerenciais de Trabalho, essas grandes metas-atividades estaduais são desdobradas em nível local e por área de trabalho – os diversos projetos estaduais de fiscalização e as ações regionais de fiscalização, observando-*

*se os respectivos planos de trabalho. Nesse momento também se pactua a distribuição da força de trabalho para cada frente. Em seguida, as metas acordadas em nível gerencial são desdobradas mais uma vez para o corpo executor, a fiscalização, até o nível de contribuinte, nos chamados Acordos de Trabalho.*

*Dessa forma, a avaliação dos resultados de cada área de trabalho deveria ser conjugada com a análise das respectivas ações desenvolvidas, desde o nível mais estratégico até o mais analítico. A grande dificuldade nesse sentido refere-se à falta de ferramenta de gestão que possibilite o tratamento de dados e o confronto de indicadores necessários para relacionar as ações desenvolvidas e os resultados planejados e obtidos. Também ainda não há muita clareza na vinculação entre os objetivos estratégicos e as metas operacionais.*

Em relação à outra formulação estratégica da SEF/MG – a Gestão do Atendimento, apenas um dos entrevistados faz menção ao assunto, descrevendo de forma sucinta o macro processo gestão do atendimento, considerando as variáveis planejamento, gestão, execução e acompanhamento.

Contudo, das respostas relativas à perspectiva do cliente (pergunta 2 do roteiro da entrevista), os entrevistados não consideram que a SRE possua processos adequados a um bom atendimento aos clientes. Reconhecem que a SRE está construindo processos informatizados, melhorando as estruturas físicas das unidades, normalizando processos de atendimento, implementando simplificações na legislação e, por fim, alterando a estrutura organizacional.

### **A perspectiva de aprendizado e crescimento**

A perspectiva de aprendizagem e crescimento oferece a infra-estrutura que possibilita a consecução de objetivos nas outras três perspectivas. De acordo com os entrevistados, essa é a perspectiva onde a SRE está mais distante do que se requer o modelo BSC. Vários foram os problemas abordados pelos respondentes, conforme se reproduz abaixo.

Um dos entrevistados assim escreve:

*Em relação à gestão de pessoas, tem havido muitos investimentos na formação dos servidores, o que é um ponto positivo. Entretanto, as questões salariais e as questões classistas ofuscam o envolvimento dos servidores em relação aos objetivos da instituição. A firme determinação governamental de enxugar as despesas de pessoal gera resistência ao modelo. No serviço público, não cabe a orientação tipicamente gerencial de substituição periódica para forçar o envolvimento e aumentar a qualidade. O prêmio de produtividade não atinge os seus efeitos típicos de incentivo à busca dos objetivos estratégicos, pois, em razão da grande defasagem salarial existente, assume um papel distorcido, de complementação remuneratória essencial às necessidades básicas do servidor. ...*

*... Ainda sob o ponto de vista do capital humano, alguns aspectos pontuais da estrutura organizacional da SEF favorecem a disputa de classes e a existência de conflitos de competência, o que impede a plena integração dos servidores. ...*

*... Em relação à informação, a situação é precária: muitos investimentos são iniciados, mas os entraves da burocracia impedem que os processos fluam com a agilidade necessária. Há mais de três anos, quando o modelo foi implantado, busca-se implantar também um sistema informatizado de gerenciamento, mas cada passo é dado lentamente. O acompanhamento de resultados é um ponto crítico. Os mecanismos provisórios de gerenciamento geram muito trabalho para os envolvidos e têm pouca efetividade. As maiores resistências ao modelo decorrem das dificuldades operacionais, relacionadas com a ausência de ferramenta informacional.*

Outro entrevistado relata que,

*A ineficiente gestão do capital humano diz respeito à execução sistemática de treinamento sem, contudo, existir a promoção de um ambiente propenso para que este aprendizado se transforme em conhecimento e influencie a forma de trabalho. Falta integração entre os diversos órgãos centrais, resultando num manancial de conhecimento que é despejado, mas não é sedimentado pelo corpo executor, pela falta de oportunidade de aplicação prática.*

*A integração com os objetivos estratégicos também é precária. Não existe um processo contínuo de aprendizado e sedimentação do conhecimento nos executores, principalmente em relação à nova forma de gestão e seus objetivos. A cabeça está direcionada para um lado, mas o corpo ainda procura se arrastar em outra direção, pela falta de processos de mudança de cultura organizacional, capazes de viabilizar o crescimento e aprendizado.*

Outra entrevistada resume os maiores problemas que a SRE tem com seus ativos intangíveis. Um primeiro aspecto destacado refere-se à estrutura orgânica da Secretaria de Estado de Fazenda – em que as áreas finalísticas (receita e tesouro) têm subordinação direta aos respectivos Subsecretários e as áreas de recursos humanos, de tecnologia e de suporte operacional e administrativo vinculam-se ao Secretário Adjunto. Tal fato tem por implicação a falta de poder deliberativo direto da área da receita sobre a gestão de processos importantes para a realização de seus objetivos, sendo necessária constante negociação com as demais áreas para que prestem um atendimento minimamente integrado aos seus objetivos e processos, que nem sempre são claramente compreendidos pelas áreas demandadas.

Ainda em relação às áreas responsáveis pela gestão dos ativos intangíveis, a mesma entrevistada menciona o comprometimento da capacidade de respostas dessas áreas, pela falta de uma estrutura interna capaz de dar vazão ao atendimento satisfatório das demandas e, a falta de políticas claramente definidas para essas áreas. Neste sentido, a entrevistada afirma:

*A Fazenda carece de uma proposta que possibilite, efetivamente, o desenvolvimento de seu capital humano. Em decorrência, ao longo dos anos, a Fazenda não tem sido capaz de potencializar a utilização de seu capital humano, e não tem se mostrado capaz de lidar com esse recurso nem na perspectiva mais básica de uma abordagem comportamental, muito menos na perspectiva que trata da integração desse recurso com os objetivos institucionais, seja no que se refere ao quadro gerencial ou ao técnico.*

*No que se refere ao capital da informação, da mesma forma, a falta de políticas claras de tecnologia de informação fez com que a administração tributária de Minas Gerais deixasse de ocupar um lugar de destaque no cenário do fisco nacional, que já foi ocupado por ela ao final da década 80 e início da de 90, quando desenvolveu um sistema de informação e controle de cadastro e de arrecadação que serviu de modelo para vários estados.*

Quanto ao capital organizacional, essa entrevistada percebe que apenas na atual gestão existe espaço para uma atuação mais estratégica, possibilitando a implantação de uma gestão focada em resultados, ao contrário de administrações anteriores, em que, muitas vezes, os processos eram mais importantes que os resultados. Contudo, a entrevistada entende que deveriam ocorrer maiores avanços na mudança da cultura da organização, principalmente pela gerência das unidades de execução. Sobre esse aspecto, afirma:

*Uma visão mais clara da importância do capital organizacional e maior capacidade de gerir esse capital é decorrente da assimilação dos objetivos institucionais e da certeza de que são esses objetivos que devem orientar e definir as ações a serem realizadas. Neste sentido, os agentes da organização deveriam conhecer bem onde se quer chegar, o que deve e como deve ser feito, qual o seu papel dentro da instituição, quais são as prioridades, etc. E deveriam ter uma atuação integrada em torno dos objetivos estratégicos.*

Nas palavras de outra entrevistada pode-se resumir o pensamento de todos entrevistados:

*A SEF ainda não trata o capital humano, as informações e o capital organizacional como recursos estratégicos e, portanto a gestão destes recursos, apesar de fundamental para o alcance dos objetivos, ainda não está adequadamente integrada aos objetivos estratégicos. Neste sentido, acho que estamos no início do processo de mudança, caminhando ainda de forma incipiente.*

### **Os pressupostos das relações de causa e efeito e do mapa estratégico**

A quase totalidade dos entrevistados respondeu que existe a relação de causa e efeito conforme preconizado por Kaplan e Norton. Em uma entrevista o assunto é abordado da seguinte maneira:

*As metas financeiras acordadas e indicadores de resultados esperados – a perspectiva financeira – serão alcançados em função da identificação das áreas de trabalho, com seu universo e carteira de contribuintes a serem trabalhados – a perspectiva dos clientes, que, por sua vez, terão toda uma*

*definição de processos operacionais e controles dos resultados alcançados – a perspectiva dos processos internos. Todas essas três perspectivas devem estar calcadas na identificação e desenvolvimento de habilidades, talentos, etc., do capital humano, imprescindível para a sustentação da estratégia; na disponibilidade de sistemas, redes, links, etc; pois sem a informação não há gerenciamento e no processo de mudança, visando “passar a propriedade” das estratégias para quem as executará.*

*Portanto, há inteira relação de causa e efeito entre as perspectivas financeira, dos clientes, dos processos internos e de aprendizado e crescimento nos processos de gestão da receita da SRE/MG.*

Uma das entrevistadas contesta esta relação, afirmando que:

*Em tese era esperado que existisse uma interligação e uma relação de causa e efeito entre os objetivos das diferentes perspectivas. Contudo, dificilmente conseguiríamos encontrar na Fazenda algo que pudesse expressar de forma clara essa relação de causa e efeito.*

*Por certo, podemos afirmar apenas que a partir do momento que a atual gestão passou a ter atuação mais focada nos resultados, as metas estabelecidas têm sido alcançadas. Nessa perspectiva, é preferível falar que, internamente, a Subsecretaria da Receita tem buscado um alinhamento entre suas estratégias e suas ações, mas teríamos que ter um controle total sobre todos os processos para podermos falar sobre a relação de causa e efeito entre objetivos estratégicos nas diferentes perspectivas.*

Quanto ao mapa estratégico preconizado pelo BSC, é a opinião de uma entrevistada:

*O instrumento do planejamento que trata claramente a estratégia é o PDAF, que anualmente é desdobrado em PAFE (Plano Anual). As formas de acompanhamento e avaliação estão definidas e há uma clara rotina de acompanhamento. Porém, todo o processo ainda precisa ser aperfeiçoado e incorporado à rotina de todos os níveis da SRE. Certamente, houve uma enorme evolução na difusão do planejamento e das metas com o estabelecimento do Acordo de Resultados que, de alguma forma, faz com que toda a SEF esteja interessada no cumprimento dos itens que foram acordados para que haja retorno financeiro direto vinculado ao cumprimento das metas.*

Por fim valem as palavras de outro entrevistado que sintetiza a opinião dos demais, em que o Estado só agora apresenta, de forma mais efetiva, formulações calcadas

dentro de uma visão estratégica, orientada por modelos gerenciais, focada em resultados.

*Este é o esforço vivenciado pela SRE neste último momento. Assim como a dicotomia vivenciada pelo “planejamento estratégico” e “administração estratégica” pode se observar a dicotomia vivenciada em “resultado planejado/desejado” e “resultado estratégico/efetivo”. O planejamento na SRE presta-se ao papel de formulação e divulgação de objetivos, metas, procedimentos e indicadores. Contudo, a dinâmica associada aos processos da administração tributária exige, na mesma medida, ferramentas mais dinâmicas de gestão que complementem o processo de planejamento. Assim como nas escolas de administração observou-se o necessário salto entre o planejamento estratégico e administração estratégica, da mesma forma a SRE deverá dar este salto de gestão, do planejamento à gestão estratégica, para efetivamente se focar em resultados.*

*Os instrumentos atuais não apenas são precários como se baseiam na realidade estática, fotográfica, em função de seu exclusivo foco no “planejamento” sem traduzir a necessária dinâmica da “execução” de estratégias. Desta forma, não se pode até o momento falar em instrumentos de acompanhamento, controle e avaliação de resultados sob a perspectiva estratégica, dado que esta ainda não é a perspectiva de gestão. Os instrumentos de acompanhamento, controle e avaliação de resultados podem ser vistos como indicadores e procedimentos estanques, de baixa correlação ou integração mas, contudo, compatíveis com atual estágio de gestão vivenciado pela SRE.*

### **Os pressupostos do alinhamento, do desdobramento e da avaliação de performance**

Quanto ao alinhamento em torno da estratégia houve divergência nas opiniões dos respondentes, aqueles que consideraram apenas o planejamento, representado pelo PAFE, entenderam que a organização está alinhada uma vez que todos trabalham em função dele. Um entrevistado assim se expressou:

*Sim. Uma vez que as estratégias emanam do planejamento de longo prazo da SEF, as áreas têm buscado uma convergência em torno das ações necessárias à sua implementação. Exemplo prático, o PAFE 2006 contempla ações das 04 Superintendências centrais, em torno da gestão da receita e gestão do atendimento ao cliente.*

Em outra direção, para os entrevistados que consideraram todo o processo, do planejamento à implementação, o alinhamento ainda não existe. Esta entrevista assim retrata esse pensamento:

*Não, se considerarmos todas as áreas/indivíduos da SRE, com certeza encontraremos um percentual considerável desse universo que desconhece a estratégia, até mesmo pela falta de uma ferramenta que a demonstre claramente (seus objetivos, iniciativas, metas e indicadores) e que mostre como as funções se interligam com os objetivos da organização.*

Na mesma linha outra entrevista diz:

*Nem sempre ocorre esse alinhamento, ou talvez até ocorra pouco. Especialmente quanto se trata de ações das áreas-meio, há mais valorização de aspectos formais que orientação quanto a resultados. No entanto, mesmo nas áreas diretamente envolvidas com os resultados, os indivíduos conseguem no máximo enxergar suas metas específicas, mas não com a visão voltada para os objetivos estratégicos. O desenvolvimento das ações do planejamento é visto muito mais como uma obrigação a ser cumprida que um instrumento para a orientação dos resultados.*

Por meio do relato de um dos entrevistados podemos clarear os dois pensamentos:

*Partindo-se do modelo de gestão fortemente calcado no planejamento e de características centralizadoras, pode-se afirmar que nesta perspectiva há um pleno alinhamento nos objetivos, metas, atividades e processos planejados entre suas diversas áreas funcionais. Contudo, dada a amplitude e complexidade de processos que envolvem as áreas de arrecadação, tributação, fiscalização e crédito tributário, não se pode reduzir o alinhamento estratégico apenas ao estágio do “estabelecimento de objetivos, metas e atividades”. O alinhamento estratégico contempla sim, este estágio descrito, mas não resume ou finda neste. Há que se considerar todas as etapas que envolvem a “direção/gestão”, “execução” e “controle”, sendo que nesta última encontrar-se-á a avaliação dos resultados podendo-se verificar o grau de alinhamento das etapas anteriormente citadas.*

No que se refere ao desdobramento, todos os respondentes concordam que ele acontece sintetizado na seguinte resposta:

*A meta financeira estadual de arrecadação ... é desdobrada de acordo com o tipo de tributo (ICMS, ITCD, IPVA e taxas diversas) e, por sua vez, distribuída para cada uma das Delegacias Fiscais (unidades operacionais) de acordo com sua capacidade contributiva, ou participação na receita total.*



*Juntamente com a negociação da meta financeira é também negociado onde (setores econômicos) cada uma das Delegacias Fiscais irá buscar a meta (receita tributária), através de qual tipo de ação (Projeto Estadual, Carteira de Contribuintes Seleccionados, Ações Regionais de Fiscalização), com que contingente de fiscalização (distribuição dos fiscais das Delegacias entre as ações negociadas, de acordo com sua importância, tipo de ação, etc), além de algumas metas atividades julgadas mais importantes para o atingimento da meta financeira.*

*... Após a reunião geral de negociação das metas (Acordo de Metas) onde participam Delegados, Superintendentes, Inspetores Regionais, representantes da SUFIS e da SRE, ocorrem as reuniões para os Acordos Gerenciais de Trabalho, onde são definidos “o que”, “como” e “quanto” fazer para o atingimento das metas. Estas reuniões contam com a participação de Superintendentes Regionais, Delegados e Coordenadores Fiscais, exercendo a SUFIS o papel de mediadora. Finalmente, os Delegados se reúnem em suas unidades, acordando com a fiscalização todo o trabalho a ser desenvolvido no próximo trimestre (quem fará, o que fará, onde-empresa fará). As unidades administrativas (AF) que participam do processo, também estão inseridas no processo, havendo acordo entre elas e as Delegacias Fiscais, com a superveniência dos Superintendentes Regionais.*

Vale destacar a ressalva feita por um entrevistado de que:

*Este desdobramento deve ser visto dentro de um “esforço de implementação” de um modelo que não pode considerar concluído. Os objetivos estratégicos da SRE exigem maior clareza em seu estabelecimento assim como distribuição e definição de responsabilidades entre as áreas de fiscalização, tributação, arrecadação e crédito tributário. Atualmente observa-se nesta fase de implementação que apenas a vertente de fiscalização implementou de modo mais abrangente o desdobramento de metas, o mesmo não podendo se observar para as demais áreas da SRE.*

Quanto a avaliação de performance também houve divisão nas opiniões dos entrevistados. A percepção de 06 entrevistas pode ser sintetizada mediante a seguinte resposta:

*Existe um processo contínuo de avaliação de performance, constata-se uma evolução considerável no desenvolvimento da cultura organizacional voltada para as suas estratégias e até de sistemas de informações que permitem a avaliação de performance.*

*As ferramentas ou processos que favorecem esta performance são o Acordo de Resultados, Acordo Estadual de Metas, Acordos Gerenciais de Trabalho, Acordos de Trabalho, reuniões de avaliação de cada um destas ferramentas e os sistemas corporativos em desenvolvimento na SEF.*

Outro entrevistado responde que:

*... além da busca pela melhoria na qualidade do processo de planejamento, há constante acompanhamento de resultados, na medida em que permitem os instrumentos disponíveis. O acompanhamento das metas financeiras, pela matriz da receita, já faz parte da cultura da casa e há grande envolvimento quanto a elas até os níveis mais operacionais. Ocorrem reuniões periódicas, centralizadas ou regionalizadas, com o objetivo de aferir os resultados.*

*Quanto ao acompanhamento das ações, os instrumentos ainda são precários. Para a avaliação dos resultados dos AGT e dos AT são produzidas pelas Delegacias Fiscais planilhas mensais que geram muito trabalho e apresentam pouca qualidade de informação. O processo acaba sendo visto como um fim em si e não como um instrumento. A conclusão do sistema gerencial, em desenvolvimento, é a grande expectativa para a consolidação dos processos.*

Em contrapartida, o entendimento dos demais respondentes pode ser assim sintetizado:

*As avaliações são muito focadas em algumas perspectivas, até mesmo pela falta de sistemas de informações que possibilitem avançar no processo de avaliação.*

Outra entrevista considera:

*..., ainda que preliminares, já existem ferramentas para o acompanhamento mais global dos resultados alcançados, como é o caso do aplicativo que possibilita o gerenciamento matricial da receita, em que são lançados os resultados por unidade de execução e por projetos. No mesmo sentido, mediante reuniões periódicas ocorre o acompanhamento e avaliação de resultados por parte da administração da SRE, juntamente com os gerentes das unidades de execução.*

*Contudo, como a implantação do novo modelo vem ocorrendo de forma gradativa, apenas mais recentemente começa-se a trabalhar de forma mais intensa na perspectiva de controle e avaliação, com o aprimoramento dos mecanismos e ferramenta de controle e avaliação.*

*Em relação a sistemas de controle e avaliação, apesar de os trabalhos de especificação e desenvolvimento terem se iniciado há aproximadamente três anos, somente agora, em 2006, é que teremos a fase de implantação e utilização dos primeiros módulos destes sistemas.*

## **O pressuposto da participação da alta administração da SRE**

A participação da alta gerência foi considerada efetiva por 09 entrevistados. Desses, a resposta mais abrangente é:

*Ainda que o atual modelo apresente disfunções decorrentes da transição do modelo burocrático para os modelos calcados no planejamento estratégico, modelo gerencial e gestão estratégica, as disfunções trazem implicações, mas não impedem a implementação de mudanças. Há participação plena da alta administração da SRE no estabelecimento dos objetivos e metas estratégicos. Contudo, o acompanhamento e avaliação de resultados se mostram comprometidos em função dos aspectos diversos citados nas questões anteriores. Considerando-se o atual estágio do modelo de gestão da SRE e os atuais sistemas de informação disponíveis, pode-se dizer que o acompanhamento e avaliação de resultados está baseado, fundamentalmente, na análise individualizada de quesitos objetivos, sendo sua maioria concentrada na avaliação dos resultados da receita estadual.*

As outras 02 entrevistas consideram que a participação da alta gerência poderia ser mais efetiva. De acordo com uma delas:

*... Contudo, se considerarmos todos os processos inerentes ao modelo de gestão implantado, um acompanhamento mais efetivo da alta administração ainda não está acontecendo de forma satisfatória, principalmente no que diz respeito ao alinhamento estratégico das ações das diferentes unidades implicadas nos processos da Receita, sejam elas subordinadas ou não à SRE.*

*Com as unidades que cuidam dos capitais intangíveis, que não são subordinadas à Subsecretaria da Receita, era necessário que a alta administração tivesse atuação mais ativa, no sentido de convocar estas unidades à uma participação mais integrada com os objetivos estratégicos da Receita. Mas isto, de forma integral, abrangendo todos os processos, e não apenas naqueles pontos em que o atendimento das demandas da receita fica comprometido por um problema específico junto à estas unidades.*

## **Pressuposto da ferramenta de gestão**

Todos os entrevistados concordam que a SRE não possui uma ferramenta de gestão que possa mensurar sua estratégia, exceto no que se refere aos resultados

institucionais vinculados a metas financeiras. Uma entrevista resume a importância desta ferramenta:

*O pressuposto geral do BSC prega justamente a necessidade de coerência entre a ferramenta de gestão e os objetivos da organização tornando-o assimilável entre os gerentes e nos diversos níveis.*

*... Uma ferramenta que permita uma visão macro da estratégia da SRE, seus objetivos e parâmetros de avaliação e que ao mesmo tempo nos mostre o confronto das ações programadas versus ações executadas e ações executadas versus resultados alcançados estimulando o olhar crítico sobre seus indicadores.*

*Até o presente estágio de implementação do modelo de gestão da receita, somente as metas institucionais estão relativamente sendo conduzidas até os diversos níveis da SEF. Diversamente, os resultados individualizados, segregados, particularizados da equipe executora não estão sendo objeto de avaliação pormenorizada. Tem-se no caso uma visão global de seus valores, cujo nível de controle e reavaliação é míope.*

*... Sob o nosso ponto de vista, as diversas perspectivas devem ser também estratificadas para que esse novo processo de gestão da receita se consolide de vez como uma forma eficaz de acompanhamento dos objetivos institucionais.*

## **6.2 Discussão dos resultados**

### **Discussão dos resultados da análise documental**

Do estudo teórico sobre o *Balanced scorecard*, foi possível extrair um conjunto de pressupostos que caracterizam os conceitos essenciais contidos na metodologia específica desse modelo, de forma a se estabelecer um referencial para a busca de informações e para a análise dos resultados obtidos junto à Administração Tributária de Minas Gerais, no âmbito da Secretaria de Estado de Fazenda e, mais especificamente, na Subsecretaria da Receita Estadual.

Da análise do PDAF, PAFE e GERE, identificou-se que, atualmente, na perspectiva estratégica, a responsabilidade da Subsecretaria da Receita na missão da SEF/MG consiste na provisão dos recursos financeiros necessários para que o Estado cumpra com seus compromissos institucionais.

Para tanto, verifica-se a coexistência de duas frentes estratégicas na SRE, uma voltada para a efetividade na gestão da receita, cujos resultados se concretizam mediante a otimização da arrecadação das receitas, e outra voltada para a gestão do atendimento, que visa à melhoria e excelência nos serviços prestados pela SEF/MG aos contribuintes.

Para fazer cumprir seus objetivos institucionais, a gestão estratégica da SRE possui seu plano de longo prazo (PDAF), que é desdobrado em planos anuais (PAFE). Sua implementação se dá por meio de acordos consensuais entre o Subsecretário, Superintendentes das unidades centralizadas, Superintendentes Regionais e Delegados Fiscais.

No âmbito da SRE, a perspectiva financeira é trabalhada por meio do Acordo de Estadual de Metas, com definições claras dos resultados esperados, de indicadores de desempenho e dos mecanismos de acompanhamento e avaliação.

A partir destas definições, todas as atividades da Subsecretaria são discutidas e estabelecidas nos Acordos Gerenciais de Trabalho e nos Acordos de Trabalho já definidos no capítulo 4. Nos planos de trabalho, tanto na gestão da receita quanto na gestão do atendimento, são detalhados os fatos motivadores, os objetivos, o universo e carteira de contribuintes, a força de trabalho em fiscais/dia, as diretrizes,

os roteiros básicos, as metas atividades, a capacitação requerida e os indicadores específicos. Como no BSC a Subsecretaria tenta institucionalizar sua estratégia em todos os níveis da organização.

Em relação aos clientes da Subsecretaria, que no caso estudado são os contribuintes do ICMS, a abordagem ocorre nas duas frentes estratégicas: na gestão da receita - por meio do controle fiscal, e na gestão do atendimento - pela melhoria dos serviços prestados. Nos dois contextos, o modelo de gestão abrange os processos que cuidam do relacionamento da SRE com seus contribuintes. Nos dois casos, as ações desenvolvidas visam produzir melhores resultados financeiros, direta ou indiretamente.

Na perspectiva dos processos internos, a SRE utiliza a negociação interna com seus gerentes para o estabelecimento e definição da operacionalização de seus objetivos institucionais, mediante os Acordos Gerenciais de Trabalho e os Acordos de Trabalho. Nestes acordos são definidas as linhas de ações a serem desenvolvidas, momento em que ocorre a transposição dos objetivos financeiros em metas atividades, nos níveis gerenciais e de execução.

Em relação à perspectiva de aprendizado e crescimento, o GERE apresenta, de forma mais clara, a abordagem que o modelo da SRE faz sobre o capital intangível, ao retratar o Subsistema de Gestão – que apresenta relação com o capital organizacional, e o Subsistema de Informação – relacionado ao capital da informação. Ainda, dentre as dez linhas estratégicas do GERE, cabe destacar a que cuida do capital humano, voltada para o aprimoramento do nível profissional técnico e gerencial da Receita Estadual, mediante: *a) capacitação; b) formação*

*técnica/gerencial avançada; c) aprimoramento do banco de talentos/potencial; d) Implementação de plano de incentivos para formação profissional.*

Os pressupostos do BSC que tratam da relação de causa e efeito, da integração entre as áreas e os indivíduos à estratégia, da estratégia ser tarefa de toda a organização, do processo contínuo com avaliações permanentes e cultura organizacional que estimule o aprendizado estratégico, bem como a condução do processo pela alta administração, podem ser encontrados no modelo de gestão da SRE por meio do encadeamento que se estabelece no processo de desdobramento das metas financeiras em metas atividades, até o nível da execução, em que os servidores desenvolvem suas atividades a partir das ações definidas nos Acordos para a obtenção dos resultados esperados.

No PAFE, esses pressupostos podem ser detectados nas diretrizes institucionais, sendo expresso na diretriz geral que *“as atividades de fiscalização devem estar orientadas para as metas estabelecidas no PAFE”*. A partir desta diretriz, os princípios inscritos no PAFE englobam os conceitos: objetividade; instrumentalização; interação; integração; responsabilidade; exeqüibilidade; unidade; flexibilidade; motivação e; capacitação. Consolidando esta noção, o GERE apresenta dentre suas linhas estratégicas a orientação estratégica da SRE para resultados de receita, em que todos os esforços devem estar voltados para os objetivos institucionais.

Também consta no PAFE que o incremento das receitas será buscado mediante:

*... a) a articulação sinérgica das funções tributárias representadas pelas unidades da SRE (fiscalização, tributação, arrecadação e crédito tributário)*

*em torno do conceito amplo de ação fiscal; b) a otimização das potencialidades fazendárias adquiridas e acumuladas pelas unidades e corpo técnico-gerencial e; c) a concentração e mobilização das ações, mediante o desdobramento das diretrizes, objetivos e metas nos diversos níveis da SRE.*

Segundo o PAFE, a participação da alta administração da Subsecretaria da Receita ocorre nos processos de fixação das metas financeiras e dos Acordos de Trabalho, bem como nos processos que cuidam do acompanhamento e avaliação de resultados. Pela sistemática adotada no modelo, por meio de reuniões gerenciais bimestrais nas Regionais, as unidades centralizadas acompanham e avaliam os resultados junto às unidades de execução. Na SRE, trimestralmente são realizadas reuniões gerenciais que contam com a participação do Subsecretário da Receita para a avaliação dos resultados e, sendo o caso, o estabelecimento de ações corretivas.

Quanto ao mapa estratégico, que permite a visualização dos objetivos, iniciativas, metas e indicadores, o documento que consolida o Plano Anual do Fisco Estadual – PAFE apresenta, de forma estática, parte do conteúdo do que seria retratado no mapa estratégico.

Ao apresentar o conteúdo do Subsistema de Informações, o GERE apresenta relação de sistemas e, dentre outros, faz menção ao “*sistema de planejamento e controle*”, que abrange indicadores de desempenho. Contudo, dentre as linhas estratégicas que estabelece, encontra-se registrado que o fortalecimento das funções de tributação/política tributária, arrecadação, fiscalização e crédito tributário ocorrerá, dentre outras medidas, por meio da implementação de indicadores de desempenho integrados, verificando-se o grau de interdependência dos processos e resultados.



Dessa forma, considerando que o PAFE é documento que apresenta, de forma estanque, os objetivos, as iniciativas e metas das estratégias da Receita, bem como a necessidade de implementação de indicadores que possibilitem verificar a interdependência de processos e resultados, depreende-se que ainda não existem instrumentos ou ferramentas específicas na SRE que permitam a visão global da implementação estratégica, nos moldes do mapa estratégico postulado pelo BSC.

Conforme se verifica, nos termos em que é apresentado nos documentos que o consolida (e que foram objeto de análise na presente pesquisa), o modelo de gestão adotado pela Subsecretaria da Receita apresenta elementos que, de forma geral, indicam sua compatibilidade com o *Balanced scorecard*.

### **Discussão dos resultados das entrevistas**

Na perspectiva prática, a verificação da consonância do sistema de gestão adotado pela Subsecretaria da Receita com o modelo do BSC foi possível mediante a análise dos resultados das entrevistas, nas quais os respondentes abordaram aspectos da implantação desse modelo, ou seja, como está ocorrendo, de fato, essa implantação.

Com as entrevistas era esperado conhecer a visão dos entrevistados sobre o modelo de gestão adotado pela SRE, mas considerando os conceitos contidos nos pressupostos do BSC. Cabe destacar, conforme já mencionado na apresentação da organização (capítulo 4), que a SRE teve o propósito de absorver esses pressupostos no desenvolvimento do modelo de gestão que adotou.

Inicialmente, é importante destacar que, de modo geral, os resultados das entrevistas indicam que o modelo de gestão descrito no PDAF, PAFE e GERE foi implantado na Subsecretaria da Receita Estadual. Em várias respostas os entrevistados descrevem como ocorrem, na prática, os processos do modelo de gestão, mencionando, principalmente, os Acordos celebrados internamente (Metas, Gerenciais de Trabalho e Trabalho).

Todos os entrevistados concordaram que o Acordo Estadual de Metas, por meio do qual é definida a meta financeira global de ICMS, com todos os seus desdobramentos, reflete a perspectiva financeira do BSC. Os resultados financeiros obtidos com a execução do planejamento são acompanhados e avaliados.

A perspectiva “clientes” do BSC foi abordada pelos entrevistados sob 2 enfoques, gestão do atendimento ao contribuinte e gestão da receita (controle fiscal). Os contribuintes do ICMS são clientes, no momento em que devem cumprir obrigações definidas pela legislação fiscal e, para isso, demandam a SRE por serviços. A SRE deve disponibilizar os serviços com qualidade e rapidez. Esta qualidade favorece o aumento do recolhimento espontâneo.

Ao mesmo tempo esse contribuinte é responsável por recolher aos cofres do Estado o ICMS, que já está embutido no preço de venda de seus produtos. Neste momento, a presença fiscal pode inibir a sonegação. Como disse um entrevistado, a presença do fisco é inversamente proporcional à satisfação do contribuinte com a Subsecretaria. A própria cultura da Subsecretaria preserva essa relação conflituosa fisco x contribuinte, aspecto confirmado por algumas entrevistas.

Depreende-se das respostas que a grande dificuldade para a SRE é melhorar o atendimento sem perder o controle fiscal. As entrevistas abordaram muito os processos internos que podem levar a um bom atendimento ou a um bom controle fiscal. Mas não ressaltaram nenhum processo de mensuração na perspectiva do cliente. Cabe ressaltar que no PAFE/2006 encontra-se o registro de uma pesquisa de satisfação realizada junto aos usuários dos serviços da SEF/MG, mas nenhum entrevistado fez menção a esta pesquisa.

No que se refere à relação com o contribuinte a partir do controle fiscal, verifica-se que, apesar de estarem bem delineadas as ações programadas, não existem processos que cuidem de estabelecer as cadeias de valor para estas ações, de forma a permitir a identificação de qual o impacto gerado nos contribuintes com o exercício do controle fiscal.

Depreende-se das entrevistas que, o fato de a SRE estar conseguindo atingir as metas financeiras estabelecidas constitui fator indicativo de estar satisfatório o controle fiscal exercido por meio das ações programadas.

No entanto, considerando o que prescreve o BSC para a perspectiva clientes, pode-se afirmar que, apesar de existirem processos bem estruturados que cuidam desta perspectiva na SRE, estes não estão plenamente estruturados nos moldes do BSC.

Ainda, cabe destacar que, nessa perspectiva, a SRE atua em três enfoques distintos: da política tributária, do controle fiscal e do atendimento. Apesar de não ser identificada, na prática, a consonância com os moldes do BSC na gestão da SRE no relacionameto com seus clientes, ainda que se considere o caráter compulsório na

relação dos contribuintes com a administração tributária, depreende-se dos resultados obtidos na pesquisa que o que falta para que essa consonância ocorra é a construção da cadeia de valor, que interligue a perspectiva do aprendizado e crescimento, dos processos internos, mostrando a mensuração do impacto na perspectiva clientes.

Na perspectiva dos processos internos pode-se dizer que a SRE sabe onde quer chegar e procura estabelecer a forma de alcançar seus objetivos. Tanto em relação ao atendimento ao contribuinte quanto ao controle fiscal, as ações a serem desenvolvidas são programadas e executadas a partir do desdobramento das metas financeiras em metas atividades.

De forma semelhante ao que ocorre em relação aos clientes, na perspectiva dos processos internos, pela falta de uma cadeia de valor que permita maior clareza entre os processos internos e os resultados obtidos, bem como pela inexistência de um adequado sistema de avaliação, ainda não se pode dizer que estes processos criem uma cadeia de valor, nos moldes do BSC.

A perspectiva da aprendizagem e crescimento é fundamental para um sistema alicerçado no BSC. Pelas entrevistas verifica-se que neste aspecto pode-se detectar a maior distância entre o modelo de gestão da receita e os postulados do BSC. Em razão da estrutura organizacional, toda a gestão dos ativos intangíveis encontra-se fora do âmbito da Receita. Ainda que as unidades responsáveis pela gestão destes ativos tenham o objetivo de atender as demandas das áreas fins da SEF/MG, que é o caso da Receita, a falta de conhecimento e de integração com a estratégia da SRE constituem fatores que dificultam a plena utilização dos recursos originários dos

capitais humano, informacional e organizacional para a consecução dos objetivos institucionais. Tal fato é determinante para se afirmar que a SRE não está em conformidade com o pressuposto do BSC, no que se refere aos ativos intangíveis.

No tocante às relações de causa e efeito, os entrevistados percebem sua ocorrência no sistema de gestão da SRE, sendo enfatizado que as ações desenvolvidas na SRE interferem nos resultados financeiros. Percebe-se uma incoerência com as respostas anteriores referentes às perspectivas, uma vez que os processos não estão terminados e que os recursos intangíveis não estão em prontidão conforme o BSC.

Pela documentação da organização fica evidente que a partir de 2003, início da implementação do modelo atual, os resultados financeiros atingidos, principalmente em 2004, 2005 e início de 2006, foram muito positivos. Esses resultados podem ter interferido nas respostas sobre as relações de causa e efeito.

Fica evidente pela documentação analisada e pelas entrevistas que o modelo da SRE está em implementação, por isso à medida que os programas de fiscalização começam a ser executados os resultados aparecem, muitas vezes sem que todos os processos internos programados aconteçam, o que pode constituir motivo para que, ainda, não seja possível vincular, com precisão, as causas aos efeitos.

No que se refere ao mapa estratégico, com as informações disponíveis e com as entrevistas verifica-se que a Subsecretaria da Receita não tem um mapa estratégico, apesar de ser possível para cada projeto/programa determinar metas, indicadores e as iniciativas ou planos de ação.

De acordo com a documentação analisada e pelas informações das entrevistas, pode-se afirmar que as iniciativas (planos de ação) da SRE ainda estão no nível de rotina de negócios, enquanto as iniciativas estratégicas que compõem um mapa estratégico consistem em conjuntos de atividades à parte destinados a alcançar objetivos estratégicos específicos. Registre-se que pelas entrevistas consegue-se definir claramente os dois temas estratégicos da organização que são: atendimento ao contribuinte e controle fiscal.

Em relação ao alinhamento estratégico, a divergência de entendimento entre os entrevistados faz ressaltar um aspecto importante: o modelo de gestão, tal como foi estruturado, apresenta um encadeamento lógico que reflete o alinhamento em torno dos objetivos institucionais, de forma a mobilizar os esforços internos para a consecução destes objetivos, considerando que os processos são estruturados a partir de uma meta global que passa por desdobramentos até o nível operacional.

Contudo, em outra perspectiva de análise, alguns entrevistados reconhecem que apesar desta coerência lógica do modelo, na prática, ainda não se conseguiu fazer com que a estratégia da receita tenha visibilidade suficiente para ser conhecida e compreendida por todos na organização, ainda que a execução das atividades decorra de uma programação feita a partir do desdobramento da estratégica. Ainda, mencionam a falta de alinhamento à estratégia por parte das unidades responsáveis pelos ativos intangíveis, o que já foi abordado acima.

Das entrevistas pode-se verificar que ainda não foi implantada na SRE uma cultura calcada no aprendizado estratégico. Uma entrevistada percebe que mesmo na administração superior ainda não ocorre uma efetiva compreensão da gestão

estratégica; entende que os processos ainda se encontram articulados mais em nível operacional.

Também, pode-se observar que na perspectiva estratégica o foco principal localiza-se nos resultados financeiros, mas considerando a gestão de todos os processos estratégicos, e apesar da participação do corpo gerencial nestes processos, percebe-se que os entrevistados sinalizam a falta de uma compreensão clara para uma atuação estratégica em nível gerencial, o que distancia o sistema de gestão implantado na SRE do modelo preconizado pelo BSC.

Outro aspecto que distancia as práticas de gestão da Receita do modelo proposto pelo BSC refere-se aos indicadores utilizados. Alguns entrevistados abordam a necessidade de aprimoramento dos indicadores utilizados para a verificação dos resultados. Conforme destaca um entrevistado, além de não serem satisfatórios, os indicadores permitem apenas a aferição do cumprimento ou não de determinada meta, mas não têm o poder de apontar para a necessidade de discussão e revisão da estratégia.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente dissertação teve por objetivo geral conhecer as práticas de gestão estratégica desenvolvidas pela administração tributária de Minas Gerais e verificar se estas práticas estão em consonância com os pressupostos do *Balanced scorecard*.

Para tanto, a partir do estudo teórico do BSC, de onde se extraíram os elementos essenciais que fundamentam sua concepção de gestão estratégica, e do estudo do sistema gerencial na administração pública e administração tributária, buscou-se conhecer o sistema de gestão adotado na Subsecretaria da Receita Estadual, tanto em sua concepção teórica quanto empiricamente, mediante análise documental e entrevistas. Com os dados coletados e pelas análises realizadas foi possível alcançar o objetivo proposto.

A análise documental evidenciou que a SRE está adotando um sistema de gestão fundamentado no alinhamento estratégico, que estrutura os processos internos de planejamento, gestão, execução e acompanhamento focalizando o cumprimento dos objetivos institucionais, desdobrados nos diferentes níveis da organização, e que considera as atividades de todos os servidores (dos quadros gerencial e técnico).

Assim, na vertente teórica, do confronto dos resultados encontrados na análise documental com os pressupostos básicos do BSC, foi possível identificar que, conceitualmente, o modelo de gestão da Subsecretaria da Receita apresenta



semelhanças com o BSC, uma vez que o modelo apresentou elementos que indicam sua consonância com os pressupostos do sistema *Balanced scorecard*.

Considerando o objetivo da pesquisa, buscou-se verificar se na prática existe consonância desse modelo com o BSC. Com a análise dos resultados obtidos nas entrevistas procurou-se identificar a resposta para essa questão.

Assim, a verificação da vertente empírica da implantação do modelo de gestão da SRE foi feita a partir dos resultados das entrevistas. Constatou-se que os processos propostos no modelo vêm sendo implantados, principalmente os relativos aos acordos celebrados internamente e o acompanhamento dos resultados tomando por referência as metas financeiras estabelecidas.

Apesar de o modelo de gestão da SRE abranger elementos que seriam correspondentes às quatro perspectivas do BSC – financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento, conforme discutido no capítulo anterior, constatou-se que, na prática, a implementação do modelo está ocorrendo sem que se consiga, efetivamente, estabelecer as cadeias de valor associadas às perspectivas, considerando as relações de causa e efeito, o que gera dificuldades na construção de indicadores de desempenho e tendência eficientes, bem como na elaboração do mapa estratégico.

No mesmo sentido, não se tem obtido êxito no alinhamento estratégico; apesar de os processos se estruturarem considerando este alinhamento, falta uma linha de comunicação entre os diversos níveis da organização, que proporcione a compreensão dos objetivos estratégicos e do aprendizado estratégico, de forma a se

obter, de fato, o envolvimento de todos os servidores. Há indicativos de até mesmo em nível gerencial ainda faltar uma compreensão clara para uma atuação estratégica.

Ainda, evidenciou-se que o aspecto em que mais se sobressai a diferença entre o sistema do BSC e as práticas de gestão da SRE, refere-se ao tratamento dos ativos intangíveis, que abrangem os capitais humano, informacional e organizacional. Os recursos destes ativos são fundamentais, uma vez que correspondem ao conhecimento que a organização dispõe para agregar valor à execução da estratégia e, para tanto, devem estar alinhados com os processos internos críticos que criam valor. Neste aspecto, merece destaque a falta de articulação entre os processos de gestão da Subsecretaria da Receita e a gestão dos ativos intangíveis, o que ficou evidenciado pelos resultados das entrevistas.

No caso estudado, constatou-se que ainda não se atingiram o alinhamento e a integração em relação à prontidão do capital humano e a disponibilidade do capital informacional necessários para a realização dos processos internos e consecução dos objetivos estratégicos. Considerando que na administração tributária as pessoas e os sistemas informacionais constituem os seus principais recursos, esta falta de alinhamento e integração pode estar comprometendo a efetividade do sistema de gestão adotado pela SRE.

Ainda, em relação ao capital organizacional, verificou-se que na SRE ainda não se conseguiu dar efetiva visibilidade aos objetivos estratégicos em todos os níveis da organização, ficando comprometida a capacidade da organização de mobilizar e sustentar o processo de mudança imprescindível para executar a estratégia.

Os resultados encontrados na pesquisa evidenciaram que a SRE ainda não conseguiu direcionar seus processos de gestão no sentido de se promover uma efetiva mudança na cultura da organização, de forma a criar a percepção da necessidade de que, em todos os níveis, as áreas e os indivíduos estejam alinhados com a estratégia da Subsecretaria.

Pelo exposto acima, com os resultados obtidos na pesquisa concluiu-se que a Subsecretaria da Receita Estadual desenvolveu um modelo de gestão que contém elementos teóricos que apresentam semelhança com os pressupostos básicos do BSC, mas, na prática, constatou-se que o modelo não está em consonância com o BSC.

Cabe destacar que, embora não constituísse objetivo da presente pesquisa, mediante as considerações contidas nas respostas dos entrevistados em relação às práticas de gestão da SRE pôde-se constatar que o BSC apresenta os elementos que complementariam o modelo adotado, uma vez que todas as dificuldades e deficiências na implantação, mencionadas pelos respondentes, poderiam ser solucionadas pelo sistema do BSC. Neste sentido, sugere-se que a Subsecretaria da Receita Estadual faça uma estudo de viabilidade de implantação do modelo completo de BSC para a gestão de sua estratégia.

### **Implicações da pesquisa**

Os resultados da dissertação trazem contribuições tanto para a academia quanto para a organização pesquisada.

Na vertente acadêmica, do estudo da literatura constatou-se a falta de trabalhos a respeito do tema pesquisado aplicado às administrações públicas e, em particular, às administrações tributárias.

Assim, a presente dissertação possibilita disponibilizar conhecimento sobre o sistema de gestão adotado pela administração tributária do Estado de Minas Gerais. Nesse aspecto, cabe destacar que o estudo abrange a análise prática de um sistema de gestão estratégica de uma administração tributária, em que fatores não financeiros também são considerados. Trata-se de um modelo inovador na área tributária, em consonância com a abordagem gerencial no setor público.

A dissertação também permite disponibilizar uma avaliação comparativa de um sistema de gestão adotado no setor público com um modelo de gestão com ampla aceitação e largamente utilizado na iniciativa privada – o *Balanced scorecard*.

Para a organização pesquisada, os resultados encontrados evidenciaram que o modelo de gestão estratégica proposto pelo BSC oferece vantagens em relação ao atualmente adotado, uma vez que as deficiências e dificuldades relatadas pelos entrevistados podem ser supridas pela metodologia e ferramental oferecidos pelo BSC.

Por fim, importa mencionar a possibilidade real de uso deste estudo na organização pesquisada e em outras administrações tributárias congêneres.

### **Limitações da pesquisa**

Também merece destaque mencionar as limitações do presente trabalho. Considerando que a pesquisa foi de tipo exploratório e estudo de caso, que apresentam pouco poder de generalização, os resultados encontrados ficam mais delimitados ao contexto da organização pesquisada – a Secretaria de Estado de Fazenda e, mais especificamente, a Subsecretaria da Receita Estadual.

Ainda, o autor da pesquisa é servidor da Secretaria de Estado de Fazenda e, na atual administração ocupa o cargo de Diretor da Superintendência de Fiscalização da Subsecretaria da Receita Estadual, unidade responsável pelo planejamento e gestão da ação fiscal no âmbito da SRE. Na qualidade de Diretor da SUFIS, teve participação ativa no desenvolvimento e condução do modelo de gestão estratégica implantado. Em decorrência, deve-se considerar o possível viés de tal fato na realização da pesquisa.

Por fim, enquanto limitação deve ser considerado o fato de as entrevistas terem sido realizadas apenas com servidores que têm atuação direta na alta administração da Subsecretaria, ocupantes de cargos diretivos ou de assessoria. No último caso, os servidores também têm participação ativa no desenvolvimento e implantação do modelo de gestão estratégica da Subsecretaria da Receita Estadual.

### **Sugestões para pesquisas futuras**

A realização da pesquisa possibilitou a identificação de novas possibilidades para estudos futuros. Considerando que o ICMS é gerido por todas as administrações

tributárias estaduais brasileiras, entende-se que o presente trabalho, em certa medida, pode ser de interesse destas administrações. Portanto, a pesquisa do modelo de gestão das demais administrações tributárias dos estados federados, considerando a aplicabilidade dos postulados do *Balanced scorecard*.

Também pode constituir objeto de pesquisa o estudo comparativo do modelo de gestão adotado pela Subsecretaria da Receita Estadual com os das demais administrações tributárias estaduais.

Como última sugestão, identificamos a possibilidade de realização de estudos em outras Secretarias do Estado, visando identificar e caracterizar o modelo de gestão utilizado, bem como se o modelo é aderente aos fundamentos do sistema gerencial no serviço público e/ou do *Balanced scorecard*.

## REFERÊNCIAS

ALVES-MAZZOTTI, A. J.; GEWANDSZNAJDER, F. **O método nas ciências naturais e sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa**. São Paulo: Thomson, 1999. 198p.

ABRUCIO, Fernando Luiz. **O impacto do modelo gerencial na administração pública**. Cadernos ENAP, n.10. 52 p.

BARBIERI, José Carlos. Organizações inovadoras estudos e casos brasileiros. In **Inovações nas organizações empresariais**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2003. Cap. 2.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1979.

BARRY, D.;ELMES,M. Strategy retold: toward a narrative view of strategic discourse. **Academy of Management Studies**, v. 30, n. 6, p. 997-1015,1993.

CALIXTA, Mauro Tavares. **Gestão estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

CLEGG, Stewart; CARTER, Chris; KORNBERGER, Martin. A Máquina Estratégica: fundamentos epistemológicos e desenvolvimentos em curso. **RAE – Revista de Administração de Empresas**, maio/agosto 1961.

COELHO Júnior, Justino. **Competências e empregabilidade dos egressos do curso de Administração de Empresas: um estudo de múltiplos casos**. FEAD-MINAS. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração), 2004.

CRUZ BASSO, Leonardo Fernando e ULRICH PAC, Eduardo Sérgio. **Uma análise crítica da direção da causalidade no balanced scorecard**. RAE-Eletrônica, volume 2, número 1, jan-jun/2003. São Paulo: FGV Editora-EAESP.

DIRETORIA DA RECEITA ESTADUAL – Secretaria de Estado da Fazenda de MG. **Plano Global de Fiscalização – PLANGLOBAL**. 1975.

FRANCO, M. de L. **O que é análise de conteúdo**. São Paulo: PUC, 1986.

FRANCO, M. de L. **O estudo de caso no falso conflito que se estabelece entre análise quantitativa e análise qualitativa**. São Paulo: PUC, 1986.

FOSTER, Richard; KAPLAN, Sarah. **Destruição criativa**. São Paulo: Campus, 2001. Cap. 1.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HENDERSON, Bruce D., As origens da estratégia. In MONTGOMERY, C.; PORTER, M. (org.). **Estratégia: a busca da vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

HERRERO, Emilio. **Balanced Scorecard e a gestão estratégica: uma abordagem prática**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

KALLÁS, David. **Balanced scorecard: aplicação e impactos, um estudo com jogos de empresas**. Mestrado em Administração. USP, 2003.

KALLÁS, David; COUTINHO, André Ribeiro. **Gestão da estratégia: experiências e lições de empresas brasileiras**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Kaplan e Norton na prática**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004a.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: Balanced scorecard**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o *balanced scorecard* prosperam no novo ambiente de negócios**. Tradução de Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Mapas estratégicos: utilizando o *Balanced scorecard* para criar sinergias corporativas**. Tradução de Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Alinhamento: *Balanced scorecard*: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. Tradução de Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004b.



MACHADO, José Antônio R. **Impactos do sistema integrado de gestão enterprise resource planning – ERP – na definição de competências**: um recorte telecom. FEAD-MINAS. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração), FEAD-MINAS, Belo Horizonte, 2004.

MINTZBERG, Henry. A criação artesanal da estratégia. In MONTGOMERY, C.; PORTER, M. (org.). **Estratégia**: a busca da vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

MONTGOMERY, C.; PORTER, M. (org.). **Estratégia**: a busca da vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

OLVE, N. G.; ROY, U.; WETTER, M. **Condutores de performance**: um guia prático para uso do Balanced scorecard. Rio de Janeiro: Quality Mark, 2001.

PORTER, Michael. O que é estratégia? In Condensado de What is Strategy, **Harvard Business Review**, novembro/dezembro de 1996. Publicado com permissão de Harvard Business Review pelo Grupo Técnico de Planejamento Estratégico da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.

PRAHALAD, C. K.; HAMEL, Gary. A competência essencial da corporação. In MONTGOMERY, C.; PORTER, M. (org.). **Estratégia**: a busca da vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

SUPERINTENDÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO. Subsecretaria da Receita Estadual de MG. **Gestão Estratégica da Receita Estadual – GERE**. 2005.

SUPERINTENDÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO. Subsecretaria da Receita Estadual de MG. **Plano Anual do Fisco Estadual – PAFE**. 2004.

SUPERINTENDÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO. Subsecretaria da Receita Estadual de MG. **Plano Anual do Fisco Estadual – PAFE**. 2005.

SUPERINTENDÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO. Subsecretaria da Receita Estadual de MG. **Plano Anual do Fisco Estadual – PAFE**. 2006.

SUPERINTENDÊNCIA DA RECEITA ESTADUAL. Secretaria de Estado da Fazenda de MG. **Programa de Modernização Fiscal – PMAF**. 1994.

SCHAFFER, Robert H.; THOMSON, Harvey A. Os programas de mudança bem-sucedidos começam com resultados. In RODRIGUEZ y RODRIGUEZ, Martius Vicente (org.). **Gestão da mudança**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

SOARES, Mauro; BOGÉA, S.; CUNHA, Murilo R. Soares. A fiscalização sob o enfoque da administração tributária. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. **Anais.**, 1997.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais:** a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987, 175p.

VARSAÑO, Ricardo, A fiscalização tributária sob um enfoque multidisciplinar: a perspectiva econômica. In: Seminário Internacional de Fiscalização Tributária. **Texto painel.** Vitória, Espírito Santo, 1999.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 1998.

VIEIRA, M. M.F.; ZOUAIN, D. M. **Pesquisa qualitativa em administração.** Rio de Janeiro: FGV, 2004. 223p.

VINICIUS, Roberts de Melo Reis. **Utilização do *balanced scorecard* para auxiliar na determinação da participação dos funcionários nos lucros ou resultados das empresas.** UFSC, 2001. 255f. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2001.

WHITTINGTON, R. et al. Taking strategy seriously: responsibility and reform for an important social practice. **Journal of Management Inquiry**, v.12, n. 4. p. 396-409, 2003.

YIN, Robert K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ZOUAIN, Deborah Moraes; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão. **Pesquisa qualitativa em administração.** Rio de Janeiro: FGV Editora, 2004.

**ANEXO**

## **ANEXO 1 – ROTEIRO DE ENTREVISTA**

### **INFORMAÇÕES PRÉVIAS À ENTREVISTA**

Essa entrevista tem por objetivo a coleta de dados para a pesquisa que venho desenvolvendo para a dissertação do Curso de Mestrado Profissional em Administração da Fundação Cultural Dr. Pedro Leopoldo, intitulada: “O *Balanced scorecard* (BSC) como ferramenta de gestão: Um estudo de caso na administração tributária de Minas Gerais”.

Em vista da pergunta orientadora – “O *Balanced scorecard* pode ser utilizado com efetividade como ferramenta de gestão da estratégia da administração tributária de Minas Gerais?”

A partir da descrição dos pressupostos básicos do BSC, gostaria que você respondesse algumas questões sobre a gestão estratégica da administração tributária de Minas Gerais.

**P.1** – Nos processos de gestão estratégica da receita de ICMS, você identifica algum processo que corresponda à perspectiva financeira postulada pelo BSC? Em caso afirmativo, quais são as principais características desse processo e, ainda, ele abrange indicadores de resultado?

**P.2** – No caso da administração tributária de Minas Gerais, como se caracterizam os processos que tratam dos clientes da Subsecretaria da Receita Estadual (SRE), mais especificamente, os contribuintes do ICMS?

**P.3** – Na perspectiva dos processos internos da organização, o BSC aborda uma cadeia de valor que abrange o processo de inovação, os processos operacionais e os serviços de pós-venda, considerando aqueles que são mais críticos para a realização dos objetivos dos clientes e dos acionistas. No caso da gestão da administração tributária de Minas Gerais, em vista dos objetivos traçados, existe um processo (ou mais) que cuide da operacionalização da estratégia até a atuação junto ao contribuinte do ICMS, e quais as suas características?

**P.4** – Na perspectiva do aprendizado e crescimento, que trata dos ativos intangíveis essenciais à implementação da estratégia, como se dá a gestão desses ativos na SEF/MG e como ocorre a integração com os objetivos estratégicos estabelecidos pela administração tributária?

**P.5** – Segundo alguns autores, pela metodologia do BSC é possível estabelecer uma relação de causa e efeito entre os objetivos das perspectivas apresentadas nos pressupostos 1, 2, 3 e 4 acima. Significa dizer que os objetivos estabelecidos para a perspectiva de aprendizado e conhecimento têm uma relação de causa e efeito com os objetivos da perspectiva dos processos internos, que por sua vez tem relação com os objetivos da perspectiva dos clientes, etc. Analisando os processos de gestão da receita de ICMS, você identifica que os objetivos estratégicos da SRE se interligam em relações de causa e efeito, conforme prescrito pelo BSC? Em caso afirmativo, de que forma?

**P.6** – Considerando o mapa estratégico proposto pelo BSC, na gestão da administração tributária pela SRE existe algum instrumento que descreva claramente a estratégia (seus objetivos, iniciativas, metas e indicadores) e que mostre como as

funções se interligam com os objetivos da organização? Existe também algum instrumento e/ou ferramenta que permita o acompanhamento dos resultados alcançados?

**P.7** – Você considera que existe alinhamento em torno da estratégia nas ações praticadas pela SRE, considerando a integração entre as áreas funcionais / indivíduos e a estratégia organizacional? Como isso ocorre?

**P.8** – No modelo de gestão adotado pela SRE, a estratégia é desdobrada até os níveis operacionais da organização? De que forma?

**P.9** – Na gestão estratégica da SRE, você identifica a existência de um processo contínuo dentro da organização, envolvendo avaliações permanentes, criação de uma cultura organizacional voltada para o aprendizado estratégico, bem como a criação de sistemas de informações que possibilitem a avaliação de performance? Sendo o caso, por meio de quais processos e/ou ferramentas?

**P.10** – Na gestão estratégica da receita de ICMS, existe participação efetiva da alta administração da SRE, desde as definições dos objetivos estratégicos até o acompanhamento e avaliação dos resultados?

**P.11** – De modo geral, você considera que a SRE dispõe de ferramenta de gestão que possibilite o mapeamento global da visão e da estratégia da organização, de forma que os gerentes, nos diversos níveis, possam visualizar com clareza os objetivos e as medidas de desempenho, organizados por critérios como: financeiro,

clientes, processos internos e recursos de infra-estrutura? Como você avalia a importância de uma ferramenta desse tipo para a SRE?

**P.12** – Dentro do que foi questionado e respondido, o que mais você gostaria de considerar ou acrescentar?

**P.13** – Como você avalia a efetividade das ações desenvolvidas na SRE, dentro dos aspectos abordados?

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.  
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.