

FRAMEWORK DE APOIO À TOMADA DE DECISÃO NA CONCESSÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO DE REFIS PELOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS

FRAMEWORK TO SUPPORT DECISION-MAKING IN THE GRANTING OF REFIS TAX BENEFIT BY BRAZILIAN MUNICIPALITIES

AMANDA MACIEL CARNEIRO TURINI¹

Universidade do Estado de Santa Catarina

• <https://orcid.org/0000-0001-7149-2311>

amandamcarneiro@hotmail.com

FABIANO MAURY RAUPP

Universidade do Estado de Santa Catarina

• <https://orcid.org/0000-0001-9533-2574>

fabianoraupp@hotmail.com

RESUMO

Esta pesquisa teve por objetivo propor um framework de apoio à tomada de decisão na concessão de benefício tributário de Refis pelos municípios brasileiros. Com metodologia de pesquisa qualitativa, descritiva e exploratória, ênfase analítica e prescritiva e uso da *Design Science Research* como método, tem visão de realidade intersubjetiva, interacionista e coconstruída e epistemologia e paradigma construtivista. As coletas e análises de dados se ampararam em documentos, dados oficiais, referenciais teóricos, observação, entrevistas e questionários, com análise de conteúdo e triangulação. Houve validação do instrumento por especialistas e aplicações, via simulação, em municípios brasileiros. Como resultado, gerou-se o framework composto por 7 dimensões e 19 categorias, sendo uma delas inédita em estudos teóricos, assim como a categorização. Pela pesquisa e seus avanços teóricos e práticos, pode-se concluir pelo potencial do framework como instrumento de apoio aos gestores públicos municipais na tomada de decisão da concessão de benefício tributário de Refis, cujas colaborações têm impacto na Academia, na sociedade e na Administração Pública, tecendo suas reflexões e elaborando seu produto final com variadas visões de mundo visando a satisfação do bem coletivo.

Palavras-chave: Benefício tributário. Refis. Framework. Apoio à tomada de decisão. Municípios brasileiros.

Editado em português e inglês. Versão original em português.

¹ Endereço para correspondência: Av. Me. Benvenuta, 2007 | Itacorubi | 88.035-901 | Florianópolis/SC | Brasil.

Recebido em 30/11/2023. Revisado em: 19/03/2024. Aceito em 05/04/2024 pelo Prof. Dr. Rogério João Lunkes (Editor-Chefe). Publicado em 26/04/2024.

Copyright © 2024 RCCC. Todos os direitos reservados. É permitida a citação de parte de artigos sem autorização prévia, desde que identificada a fonte.

ABSTRACT

This research aimed to propose a framework to support decision-making in granting Refis tax benefit by Brazilian municipalities. With a qualitative, descriptive, and exploratory research methodology, analytical and prescriptive emphasis, and use of Design Science Research as a method, it has a vision of intersubjective, interactionist, co-constructed reality, epistemology, and constructivist paradigm. Data collection and analysis were based on documents, official data, theoretical references, observation, interviews, and questionnaires, with content analysis and triangulation. Experts validated the instrument, and applications were made via simulation in Brazilian municipalities. Consequently, the framework composed of 7 dimensions and 19 categories was generated, one of them being unprecedented in theoretical studies and categorization. Through the research and its theoretical and practical advances, it is possible to conclude the potential of the framework as an instrument to support municipal public managers in the decision-making of the granting of Refis tax benefit, whose collaborations have an impact on the Academia, society, and Public Administration, weaving their reflections and elaborating their final product with various worldviews aiming at the satisfaction of the collective good.

Keywords: Tax benefit. Refis. Framework. Decision-making support. Brazilian municipalities.

1 INTRODUÇÃO

Dentre as formas de benefícios tributários existentes, uma delas, que teve início pela União no ano de 2000, foi denominada à época de Refis – Programa de Recuperação Fiscal destinado a promover a regularização de créditos (Lei n.º 9964, 2000). O programa previa parcelamentos de débitos com a Receita Federal, sujeição de juros e reduções de multas, justificado na regularização dessas pendências – e foi amplamente adaptado pela própria União, bem como pelos estados, Distrito Federal e municípios. Lacuna de estudos se verifica sobre o fenômeno (Almeida & Santos, 2019), a despeito da grande importância do assunto. A temática de benefício tributário, com nascente em Surrey (1976), que cunhou o termo “tax expenditures” referindo-se às renúncias de receita nos Estados Unidos, vem aos poucos sendo explorada no Brasil (Almeida & Santos, 2019).

Não foram identificados estudos que se voltaram a orientar os gestores públicos dos municípios na tomada de decisão na concessão de benefício tributário de Refis. Reconhecida essa realidade, a intenção de auxílio à atuação pública de qualidade com ferramentas que auxiliam a enxergar os desafios e problemas, as formas de atingi-los e os elementos que envolvem seus processos, são intenções manifestas dessa pesquisa, que encontra na teoria e na prática suporte para a atuação política e técnica. Com a justificativa da importância do tema, das possibilidades de avançar teoricamente no fenômeno e da ausência de ferramentas com essa finalidade, esta pesquisa teve por objetivo propor um framework de apoio à tomada de decisão na concessão de benefício tributário de Refis pelos municípios brasileiros.

Caminhar conjuntamente com avanços teóricos e entrega de instrumento de suporte prático aos gestores é elemento norteador desse trabalho. Possibilitar a exploração do campo teórico com o fornecimento de estrutura que permita aos gestores enxergar a “figura maior” que envolve a política, como alternativa à eventual réplica de modelos vizinhos ou concessão sem o devido planejamento, é justificativa para essa pesquisa, e é a forma como se pode atuar positivamente levantando necessárias reflexões críticas e fornecendo subsídios práticos aos gestores para melhor nos gerirem socialmente.

A orientação dos gestores públicos já se mostrou necessária, inclusive em suporte científico e disponibilidade de ferramentas, para que os processos decisórios aconteçam de forma mais satisfatória (Freitas & Kladis, 1995). A adoção de mecanismos auxiliando os gestores na tomada de decisão já foi reconhecida como capaz de diminuir a dificuldade em ambiente de incertezas e complexidades (Perdigão et al., 2012). A ainda recorrente falta de atendimento a preceitos legais no uso de instrumentos que impliquem renúncia de receita é realidade brasileira (Tribunal de

Contas da União, 2018), o que pode também se relacionar à dificuldade de abordagem técnica sobre o assunto e desconhecimento do campo inclusive pelos gestores públicos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Tradicionalmente focada na arrecadação de receitas para o financiamento de despesas públicas, a política tributária vem abrindo espaço para o exercício ativo dos seus efeitos “colaterais”, intervindo no domínio econômico e na ordem social para além da arrecadação propriamente dita (Alexandre, 2015). A tributação, assim, pode instrumentalizar a concretização de políticas públicas tanto garantindo um fluxo de recursos financeiros para o seu financiamento quanto incentivando ou desestimulando determinadas práticas. Este é o campo da extrafiscalidade – o emprego de instrumentos tributários com objetivos não arrecadatários e sim econômicos, políticos e sociais com repercussões no Estado, na sociedade e nas relações políticas (Almeida, 2010) –, que é enxergada por muitos autores como parte tão integrante dos tributos quanto a fiscalidade (Bordin, 2003; Schoueri, 2005).

É neste contexto que o benefício tributário se encontra, atenuando cargas tributárias ou induzindo determinados comportamentos via sistema tributário (Bordin, 2003). É espécie da categoria de benefícios fiscais (atuantes na receita ou na despesa) e vê na competência exonerativa aptidão tão potente quanto na competência impositiva (Schoueri, 2005). É mais uma possibilidade de busca do bem comum disponível à gestão pública, vetor e instrumento do qual entendemos a renúncia de receita como seu efeito quantitativo (Tronquini & Limberger, 2017).

O tema é de difícil homogeneização, dadas as particularidades do sistema tributário de cada país (Oecd, 2010) bem como distinções de nomenclatura e classificação – como o caso de Correia Neto (2012), que entende como sinônimos “incentivos”, “benefícios”, “favores”, “alívios”, “estímulos”, “desonerações” e “exonerações” tributárias, indicando aspectos positivos do uso do instrumento tributário, em oposição à “renúncia de receita”, “gasto tributário” e “despesa fiscal” como aspectos negativos, custos da concessão. O entendimento de operar na ótica da receita (Fmi, 2007; Correia Neto, 2012) ou da despesa (Pureza, 2006, Somavilla & Lobato, 2009; Rosa, 2013) também suscita diferentes posicionamentos, com impactos em contabilização e orçamento público (Bomfim, 2015). O tema se encontra, ainda, em “período formativo” (Surrey & Hellmuth, 1969) e “fragilidade conceitual” (Pureza, 2006), termos manifestos por seus autores há décadas e ainda atuais.

São características comumente associadas aos benefícios tributários a necessidade de alinhamento aos objetivos da nação (Rodrigues & Cruz, 2018), a disposição somente para contribuintes e o atingimento geralmente associado à progressividade (Surrey & Mcdaniel, 1976), a defesa do caráter de excepcionalidade (Almeida, 2010; Bórneo, 2017), a possível falta de transparência por sua relação com o orçamento público (Surrey & Mcdaniel, 1976), o possível aumento da complexidade tributária (Hauer, 2018), a possibilidade de efeitos carona (Bordin, 2003), a possibilidade de manutenção por tempo indefinido (Pellegrini, 2016), a manutenção por popularidade e a possibilidade de manutenção de estruturas de poder estabelecidas (Chinarro & Velasco, 2016) e o potencial para concessão de privilégios odiosos quando não bem conduzidos (Torres, 2009). Há uma discussão comum ainda sobre a possibilidade de uso para redução da carga tributária total (Pellegrini, 2016), embora possíveis efeitos de mudanças de alíquota e de comportamento sejam também levantados (Feld, 1975).

Quando bem utilizados, os benefícios tributários podem atrair novos empreendimentos, atuar em emprego, renda e desenvolvimento de uma região – atraindo empreendimentos e atuando positivamente na arrecadação (Somavilla & Lobato, 2009). O balizamento com custos administrativos de cobrança (Lei n.º 101, 2000), a possibilidade de desafogar órgãos administrativos e recuperar créditos de difícil recuperabilidade (Rosa, 2013), a não interferência em valores privados quando não necessária (Thuronyi, 1988), a facilidade de dispor o valor aos contribuintes (Shoup, 1975), a maior liberdade econômica de escolhas individuais (Tanzi, 2018),

as potenciais externalidades positivas (Seixas, 2017) e aumento de arrecadação futura (Lima, 2017), o potencial para implementar políticas prioritárias de governo (Ansu & Laursen, 2004; Seixas, 2017), o exercício de uma competência (Correia Neto, 2012) e a autonomia de gestão do ente (Chinarro & Velasco, 2016) são outros olhares. A sensibilidade ao momento é característica desse tipo de política (Seixas, 2017).

A concessão de benefícios fiscais por entes brasileiros já foi reconhecida na literatura por impactos tanto positivos quanto negativos (Oliveira et al., 2014), tendo em alguns de seus exemplares a dedução de despesas médicas e educacionais no IRPF e a isenção de Adicional de Frete para a Marinha Mercante da Amazônia Central (Ministério da Economia, 2019).

Do lado dos contribuintes, há o argumento de que o benefício atende a apenas uma parcela dos contribuintes (Pellegrini, 2016), o qual, com o devido respeito, consideramos característica inerente a vários tipos de políticas públicas, como na tipologia de Wilson (Secchi, Coelho & Pires, 2019). De toda forma, não deixa de ser verdade, inclusive redundante, que essa característica seja típica de benefícios de forma geral, quando olhados os beneficiários diretos. Ainda assim, Steinmo (1986) afirma que isso não significa que seus impactos não auxiliem na promoção do bem estar geral, e Bornéo (2017), que em um desenho bem feito e bem implementado de política as externalidades beneficiarão toda a sociedade.

Ainda nesta linha, se taxar e agradar não é dado aos homens, criar benefícios tributários agrada sim a alguns homens, e é dado, e pode ser feito se no interesse da nação (Boruch, 1998) – o que não significa que não pode gerar uma clientela e movimentar grupos de interesse mais organizados (Streams & Gavilo-Lane, 2016). Pode, ainda, ser instrumento de concessão de privilégios particulares e corrupção, se não for bem conduzido e controlado (Rodrigues & Cruz, 2018), bem como servir para a manutenção de estruturas de poder estabelecidas (Chinarro & Velasco, 2016).

Sob a ótica do governo, a concessão dos benefícios fiscais na atualidade, de forma geral e incluindo os tributários, já foi vista como uma saída para atenuar os efeitos históricos do aumento da carga tributária (Somavilla & Lobato, 2009). Além disso, a redução da necessidade de atuação direta e supervisão governamental é um dos aspectos que ganha ênfase na concessão de benefícios tributários (Buisa et al., 2017).

O potencial uso considerando os custos administrativos da cobrança é tamanho que foi desconsiderado na LRF como uma forma de renúncia de receita os custos de cobrança que superarem os valores renunciados (Lei n.º 101, 2000). A possibilidade de desafogar órgãos administrativos com formas alternativas de atuação e com elas buscar a recuperação dos seus saldos de dívida ativa de difícil recuperabilidade é uma das características positivamente relacionadas ao uso desses instrumentos (Somavilla & Lobato, 2009; Rosa, 2013). Muitos desses créditos já estavam “adormecidos”, e a possibilidade de recebimento destes pautado em legislação que coage o contribuinte a pagá-los pontualmente confere ao instituto relevância econômica – “um projeto para dinamizar a economia” (Schmitt, 2000, p. 124).

O não uso de gasto direto para abordar programas que são realizados por benefício tributário, quando possível, pode ser politicamente interessante, inclusive para alcançar demandas que não encontram espaço no orçamento comum em decisões sensíveis de alocação de recursos (Seixas, 2017); ao mesmo tempo, não deve ser considerada sob um aspecto “oculto” do sistema tributário, fazendo parecer que o Estado, ao mesmo tempo em que é menor, oferece mais benefícios (Bordin, 2003; Swift et al., 2004; Burman & Phaup, 2012) – como no caso citado por Poterba (2011), que afirma que a dedução de imposto é uma política que reflete uma menor relação imposto/PIB. Deve, portanto, ser abordada de forma transparente, para que sejam de conhecimento público as possibilidades do sistema fiscal e tributário (Roin, 2002).

O Refis aparece como benefício tributário geralmente associado à recuperação de créditos e regularização de situação, uma coordenação entre interesses públicos e privados, permitindo regularização e arrecadação (Alexandria, 2019). Sua origem no Brasil data dos anos 2000, pela

União, com exemplares posteriores, por exemplo, em 2003, 2006 e 2009, bem como parcelamentos especiais setoriais, programas especiais de regularização tributária e outros (Muzzi Filho et al., 2018), expandido também seu uso para estados, DF e municípios.

Comumente associados a alívio de juros e multa e possibilidade de incentivo, podem ser relacionados tanto ao incentivo tributário quanto ao alívio tributário (Martins, 2013). Ainda, geralmente operam via parcelamentos, anistias e moratórias, em conjunto ou separadamente, sendo o parcelamento a possibilidade de condição de pagamento mais favorável ao contribuinte (Almeida, 2013), e a anistia o perdão das infrações relacionadas à impontualidade no pagamento, podendo incluir juros de mora e multa (Ibam, 2005).

Sobre o que lhes dá causa, explica-se: os programas de Refis só existem porque não houve pagamento anterior (Araújo, 2009). É a inadimplência do contribuinte que gera o movimento por parte do Estado – inadimplência essa que não pode ser confundida com comportamento antiético, eis que diversos os motivos e perfis de contribuintes (Silva, 2019).

Os objetivos da política de Refis podem ser diversos e múltiplos, e orientados pelas delimitações constitucionais (Constituição Federal, 1988). Criação ou manutenção de emprego ou renda, auxílio na diminuição de efeitos externos negativos que impactem na atividade econômica e incentivo à iniciativa privada quando as incertezas forem inibidoras do investimento são alguns dos vislumbrados por Almeida (2010) e Bornéo (2017) que podem ser associados ao Refis. Outros podem ser citados: redução do passivo tributário (Cnm, 2018), urgência na recuperação de créditos (Araújo, 2009), crises e situações excepcionais (Cnm, 2018).

Os Refis podem operar sobre valores devidos e já vencidos, em dívida corrente ou inscritos em dívida ativa, tributários ou não tributários (Alexandre, 2015). Essa atuação geralmente vem acompanhada de sugestões de aperfeiçoamento das próprias capacidades de cobrança do ente (Ribeiro, 2011), e de críticas relacionadas a uma possível cultura de inadimplência (Paes, 2012), abuso de frequência e de falta de planejamento (Bornéo, 2017) e uso do programa por alguns contribuintes para conseguir certidões, abandonando-o após satisfeito esse objetivo (Silva, 2019). Análises de recursos e custos (Nascimento, 2010), propósito da política (Couto, 2015), esforço na busca de causas e no planejamento (Peixoto et al., 2012), prioridades de governo (Brix, 2004), perfil do decisor (Driver et al., 1998), cultura local, histórico de atuação via programas e autonomia de gestão (Hauer, 2018) são alguns outros pontos que aparecem associados ao Refis. Impactos *versus* tempo tornam a análise difícil (Peixoto et al., 2012), inclusive pela dificuldade de se isolarem causas e efeitos (Secchi et al., 2019).

Quanto aos aspectos constitucionais relacionados aos programas de Refis no Brasil, vê-se que na Constituição o assunto é abordado de forma geral no art. 43 (ao tratar sobre incentivos para regiões), no 70 (que dispõe sobre a fiscalização das renúncias de receita pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, com o auxílio do Tribunal de Contas, e pelo sistema de controle interno de cada poder), 170 e seguintes (sobre a ordem econômica e financeira), 195 e seguintes (sobre a seguridade social) e nos tópicos relacionados à tributação, objetivos estatais e atuação governamental. O art. 150, §6º, o 165, §6º e o 151 também trazem disposições relacionadas, assim como no ADCT o art. 13. No plano infraconstitucional, a LRF traz no art. 14 disposições ao assunto, e as peças orçamentárias também podem com ele se relacionar. No CTN, por sua vez, art. 175 e 180 e seguintes, 151 e seguintes e 155-A, §1º merecem atenção.

Dados esses elementos, a construção, formulação e articulação da política, que são aspectos de grande importância em qualquer política pública (Marples, 2015), são aí também essenciais. É o problema e os objetivos da política que devem guiar a escolha de instrumentos de finalidades fiscais ou extrafiscais para as políticas públicas. O quantitativo de uso de benefícios tem muito mais relação com o objetivo do sistema e necessidade do local do que com uma análise de certo e errado (Oecd, 2010), entendendo as oportunidades de atendimento às necessidades dos cidadãos pelo uso do sistema tributário em todas as suas potencialidades (Maria & Luchiezi Jr., 2010).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com metodologia de pesquisa qualitativa, descritiva e exploratória, o estudo tem ênfase analítica e prescritiva, voltado à formulação do framework proposto. Buscou-se ampliar a compreensão e auxiliar a construção do modelo, desnudar eventuais novas categorias e alinhar teoria e prática, característica imbricada à *Design Science Research* (DSR). Com múltiplas aplicações, permitiu a generalização e ampliação de contextos (Simon, 1996). As coletas foram por uso de documentos, dados oficiais, referenciais teóricos, observação, questionário e entrevista, utilizando-se na etapa de aplicação de auxiliares e informantes-chave. As análises foram documentais, de conteúdo das entrevistas e questionários do empírico e dos retornos das validações (Bardin, 1977), de diário de campo e de observação e por triangulação (Triviños, 1987).

A DSR como método (Simon, 1996) entende o mundo atual como um mundo em grande parte artificial, criado pelo homem, e que vê na construção de uma ferramenta uma “interface”, ligando um ambiente interno a um externo via substância e organização da própria ferramenta. Buscando, assim, uma solução satisfatória, o framework surgiu como resposta satisfatória ao atingimento dos objetivos (Jabareen, 2008), alinhando-se assim método e teoria de base com uma perspectiva de visão de realidade intersubjetiva, interacionista e coconstruída, em caráter transacional e consensual de acesso ao conhecimento (Saccol, 2009), caracterizando epistemologia e paradigma construtivista (Lincoln & Guba, 2006).

A DSR tem em sua essência o foco na resolução de uma questão pontualmente identificada, com capacidade para ampliação de uso através da generalização para uma classe de problemas (Simon, 1971), o que demonstrou coerência com a inquietação fruto dessa pesquisa – a experiência particular advinda de uma situação específica e o reconhecimento de que ela ocorre de forma generalizada nos municípios brasileiros, os quais poderiam também obter benefícios desse enfoque. Simon entende que diferentes abordagens levam a diferentes consequências econômicas e políticas, e que diferentes organizações se relacionam com diferentes soluções. Ainda assim, instiga a prover uma representação do problema que facilite que ele seja abordado, e que não paralise a atividade frente a um problema: “O problema de *design* não é fácil, mas se uma solução for encontrada, mesmo que parcial, pelo menos tenderá a aliviar o problema real em vez de agravá-lo” (Simon, 1996, p. 143-144).

Entende, ainda, que se deve projetar em uma realidade situada para uma flexibilidade futura, buscando melhorias em um estado de coisas, perseguidas em um sistema em evolução (Simon, 1996). Daí ao conhecimento desenvolvido ser prescritivo e atuar com foco em problemas. A busca se dá por decisões satisfatórias no mundo real, na qual a ciência do *design*, busca, através da proposição de instrumentos, atingir seus objetivos (March & Smith, 1995).

As fases do método basicamente envolvem: identificar um problema, gerar alternativas, escolher alternativas e criar um instrumento que torne possível o alcance do estado desejado de coisas a partir de um estado inicial (Simon, 1996). A simulação é uma das maneiras que Simon aponta como possível para identificar a utilidade do instrumento, podendo “assumir a forma de um experimento de pensamento, nunca realmente implementado dinamicamente” (Simon, 1996, p. 14). O próprio Simon demonstra o potencial de uso em áreas de Administração, que têm em si a preocupação com o processo de *design* (Simon, 1996). Por todas essas características, acredita-se que o uso da DSR nesse trabalho dá a sustentação para a criação do framework como uma ferramenta, ligando ambiente externo e interno.

Um framework, no sentido assumido por esta pesquisa, pode ser entendido como um artefato que permite visão flexível, integrada e dinâmica de uma situação-alvo, construído via mapeamento de fontes de dados, leitura extensa, nomeação de conceitos, desconstrução e categorização de conceitos, integração de conceitos semelhantes, síntese e construção de sentidos com quadro teórico, e sua validação e reavaliação (Jabareen, 2008). Uma ferramenta que apresenta suposições, conceitos, valores, práticas e orientações de implementação (Tomhave, 2005). Dado

que nenhum estudo abordou o assunto por este prisma, surge aí o grande gap que norteia a pesquisa.

Dada a escolha da DSR como método e da construção de um framework, separar coleta de análise é uma atividade difícil e talvez não indicada. Somado ao modelo de Simon da DSR e às etapas de Jabareen para a condução do framework, apoios tanto para a construção do artefato quanto para orientar coleta e análise, eis que interrelacionadas, julgou-se apropriada a incorporação de um modelo operacional para guiar as etapas de criação. O modelo escolhido foi o de Dresch et al. (2020), que sistematizaram as etapas do método com base em revisão sistemática realizada na área da DSR.

Trabalhos relacionados ao uso de framework foram identificados, ao se compreender o produto pretendido com um modelo de framework que orienta o atingimento de objetivos identificando quais elementos seriam determinantes e estruturantes, implicando em um roteiro de estrutura mais ampla que explora fatores críticos e elementos práticos. O estudo de Omar (2019) propôs um modelo de gestão orientado ao conhecimento em pesquisa. Com paradigma interpretativista, abordagem qualitativa e enfoque descritivo exploratório, fez uso da DSR, revisão sistemática, dados documentais e bibliográficos e entrevistas. O trabalho de Rizzatti (2020), com a proposta de um framework de governança de aprendizagem organizacional, contou com especialistas para validação de modelo conceitual elaborado em estudos teóricos. Na delimitação da pesquisa, a autora especificou não ser da intenção do framework definir indicadores de monitoramento e controle, abrindo espaço para futuras pesquisas e se posicionando de forma mais assertiva pelo caráter qualitativo do produto. E o estudo “Framework conceitual do potencial de coprodução de inovação em ecossistemas de inovação”, por Marques (2020), que se utilizou do método da DSR na criação de um framework em pesquisa qualitativa, contando com avaliação de especialistas no refino da ferramenta produzida.

Esses três trabalhos mencionados focaram na concepção de frameworks por um olhar de pesquisa qualitativa, na busca por compreensões mais aprofundadas das situações estudadas, em uma relação mais direta de trabalho de campo e intenção de interpretar fenômenos, mostrando espaço para o modelo para além das pesquisas quantitativas. Essa possibilidade se relaciona com as mencionadas por Jabareen (2008), que aborda filosofias, definições e procedimentos de uso de frameworks via métodos qualitativos.

O caminho percorrido pela pesquisa foi inicialmente uma pesquisa teórica e primeiro esforço de categorização sobre o fenômeno, inédito na literatura. Isso se fez com pesquisa em bases teóricas como EBSCO, BDTD, Scopus, WebOfScience e Spell, assim como em buscadores livres e bases de bibliotecas de universidades, orientadas por termos relacionados à temática e por indicações em pesquisas consultadas, em bola-de-neve.

Essa primeira etapa, com um quadro conceitual com categorias e dimensões levantadas, foi levada ao empírico para potencial refino ao associar à visão prática, em etapa que contou com a participação de 14 pesquisados na Prefeitura do Município de Paranaguá (PR), identificada a existência de concessão de Refis em praticamente todos os anos desde 2013 a 2022 – à exceção de 2015 (Câmara Municipal de Paranaguá, 2022). Foram conduzidas presencialmente quatro entrevistas exploratórias (sendo duas com o mesmo entrevistado), que permitiram um planejamento da coleta e um pré-teste do instrumento norteador, utilizado nas coletas seguintes: 8 entrevistas presenciais (sendo uma delas com dois participantes) e 2 questionários respondidos por e-mail. Essa etapa provocou ajustes na etapa anterior.

Esta segunda etapa foi apresentada a 26 especialistas, profissionais atuantes ou com experiência passada na Academia, no mercado privado, no terceiro setor e na área pública com ao menos 10 anos de experiência na área ou em área correlata, que tivessem conhecimentos sobre o assunto e que representassem setores diferentes da economia, ampliando as reflexões sobre o tema e refinando novamente o instrumento, gerando a versão final do framework. Suas colaborações se realizaram por variadas formas de contato (aplicativo de mensagens, redes sociais, e-mail, presencial, telefone, videochamada).

A etapa final foi a aplicação, via simulação, em municípios brasileiros com histórico de concessão de Refis de pequeno, médio e grande portes, contando com a participação de 8 gestores públicos, prefeitos ou vice-prefeitos dos municípios de Antônio Carlos (SC), Matinhos (PR) e Paraíso (SC) de pequeno porte, Biguaçu (SC) de médio porte e Florianópolis (SC), Brusque (SC), Criciúma (SC) e Palhoça (SC) de grande porte, segundo o IBGE (2022). Esta etapa contou com contato direto com alguns gestores públicos, bem como com o uso de informantes-chave, apresentando-lhes o framework a fim de verificar sua potencial usabilidade e se ele conseguia comunicar e auxiliar de fato a tomada de decisão, sendo validado por todos os pesquisados.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O primeiro momento permitiu identificar elementos da teoria que foram categorizados e levados para a pesquisa empírica, etapa, como já mencionado, que contou com a participação de pesquisados na Prefeitura do Município de Paranaguá (PR). Os principais resultados relacionaram-se ao fortalecimento dos achados teóricos e às respostas e relações entre os elementos que provocaram novas reflexões e um retorno à teoria e permitiram o refino de dimensões e categorias, com alterações, esvaziamentos e integrações de conceitos. Ainda, a identificação da categoria de participação popular emergida do empírico, com o reconhecimento dos funcionários de balcão como porta-vozes do feedback dos contribuintes acerca dos programas, repassando essas demandas aos tomadores de decisão.

Os motivos apresentados para a concessão de Refis giraram em torno de necessidade de caixa para pagamento de obrigações e orientações de Tribunais de Contas para cobrança de valores, em consonância com o exposto pela CNM (2018), bem como a possibilidade de regularização dos contribuintes com a oferta de condições mais favoráveis de pagamento de tributos, o evitamento de judicialização das questões e a maior possibilidade de prestação de atividade pública de qualidade, achados já encontrados na teoria (Almeida, 2013). A escolha do Refis para atingimento dos objetivos declarados e combate ao problema vem de experiência histórica do ente público de que o programa é capaz de proporcionar o aumento de arrecadação de forma rápida, o que reduz a pressão e o grande volume de trabalho causado pelo aumento considerável das dívidas e pelas dificuldades de recuperação de forma ordinária dos valores.

História e contexto social e econômico apareceram nessas questões, bem como no olhar atento à realidade e às necessidades do presente. O programa IPTU Premiado (Prefeitura De Paranaguá, 2022) veio como iniciativa complementar buscando mitigar os problemas encontrados e criar uma cultura de pagamento.

O perfil do gestor foi percebido como alinhado com essas ferramentas. Aspectos legais e constitucionais foram reconhecidos no processo, e a participação da Câmara de Vereadores como ato formal, material e social – representante dos anseios populares. A questão orçamentária se relacionou ao olhar de renúncia de receita dado seu método de contabilização; além disso, mais do que o valor, mencionou-se o potencial de perseguição desses valores ordinariamente.

Custos foram levantados assim como elementos administrativos, físicos e tecnológicos. A transparência foi vista como parte da dimensão legal e constitucional, assim como de apoio e legitimidade. A participação popular via representatividade dos funcionários de balcão abre caminho possível para contato mais próximo com o ente público para além da representação legislativa, em ambiente no qual todos os cidadãos têm poder de fala e podem impactar no programa e nas suas potencialidades, fortalecendo a cidadania.

Nesta etapa, ainda, foi possível verificar relações entre as categorias e dimensões, reforçadas com um retorno ao teórico e levadas, juntamente do framework refinado com as alterações mencionadas, à validação com especialistas.

Foram buscados especialistas de diversas áreas de atuação e conhecimento relacionadas ao tema, com as mais diversas titulações. As mais diversas experiências profissionais também foram encontradas nos 26 especialistas consultados. Daí, surgiram novas reflexões, reafirmando o

aspecto circular do estudo, a interação coleta-análise e a triangulação de fontes e análises. As alterações advindas foram a explicitação do interesse público no conceito da categoria de criação e análise da solução, a adição de referências, a explicitação de relações da teoria que não haviam sido trabalhadas e novas relações apresentadas no retorno ao teórico. Com a validação de todos os especialistas, somada às alterações mencionadas, gerou-se a versão final do framework, que foi apresentada aos seguintes gestores públicos: vice-prefeito de Antônio Carlos (SC), vice-prefeito de Biguaçu (SC), prefeito de Florianópolis (SC), prefeito de Matinhos (PR), prefeito de Brusque (SC), vice-prefeita de Paraíso (SC), prefeito de Criciúma (SC) e prefeito de Palhoça (SC).

Os contatos com esses gestores foram realizados diretamente ou facilitados por auxiliar, com coletas presenciais, via aplicativo de mensagens e e-mails, respondidos diretamente ou via informante-chave (que intermediou a coleta). Alguns dos retornos recebidos dos gestores foram no sentido de um instrumento esclarecedor e de fácil entendimento e uso, de gestão, visão e planejamento público, de relação com gestão integrada, inclusiva, sensível e inovadora, com gestão que respeita, se comunica e representa os anseios sociais. Foi entendido o framework como um apoio à tomada de decisão, auxiliando a enxergar e não deixar de lado nenhum ponto importante, e como um auxiliar à boa gestão, que enxerga os contribuintes e que permite o reinvestimento desses valores arrecadados em infraestrutura, educação e saúde.

Encerrada essa etapa, foi validado o framework proposto, composto de 7 dimensões e 19 categorias, reiterando a categoria de participação social como emergida do empírico, inédita em estudos teóricos, como se vê:

Tabela 1

Design final do framework

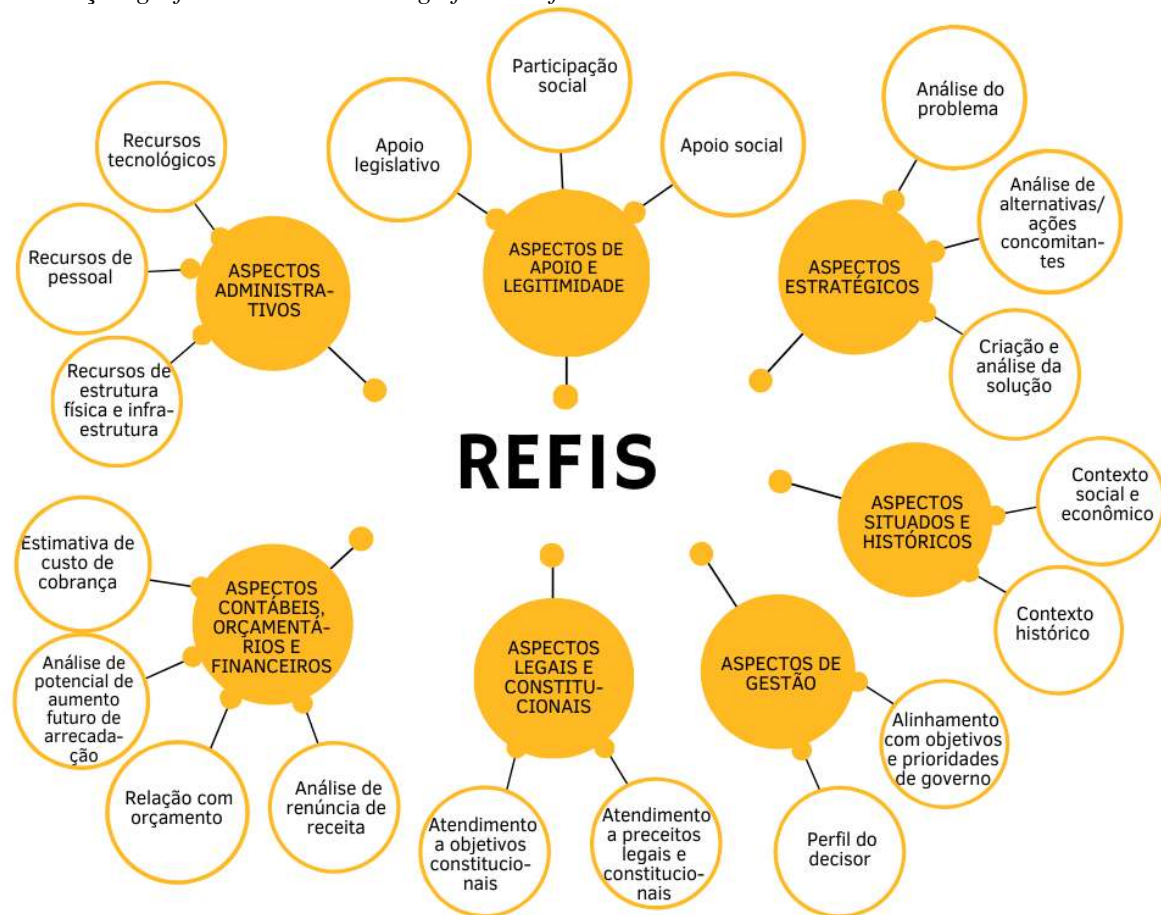
Dimensão	Categoria	Descrição	Suporte teórico/ empírico
Aspectos estratégicos: análise do problema, das alternativas possíveis de atingimento do problema e cursos de ação paralelos disponíveis, e da criação e análise da solução escolhida.	Análise do problema	Aspectos relacionados às causas e identificação e análise do problema.	Simon (1996); Araújo (2009); IPEA (2018); Secchi et al. (2019).
	Análise das alternativas/ ações concomitantes	Aspectos relacionados à identificação de alternativas e cursos de ação paralelos, e escolha de alternativa.	Bucci (2002); Maciel (2009); Peixoto et al. (2012); Marples (2015); Seixas (2017); CNM (2018); IPEA (2018); Galdino (2019); Secchi et al. (2019), Santos (2021).
	Criação e análise da solução	Aspectos relacionados à construção e análise da solução, envolvendo planejamento, definição de objetivos, metas, participantes e características, tendo como foco o interesse público.	Alm et al. (1990); Bucci (2002); Nóbrega (2002); Roin (2002); Santos (2010); Correia Neto (2012); Peixoto e outros (2012); Marples (2015); Seixas (2017); CNM (2018); IPEA (2018); Pimentel (2019); Secchi et al. (2019).
Aspectos situados e históricos: componentes de análise de alternativas já utilizadas para atingimento de problemas similares, e de características locais e situadas.	Contexto social e econômico	Características situadas de contexto atual social e econômico. Sensibilidade local.	Couto (2015); Seixas (2017); Avrma (2018).
	Contexto histórico	Análise de elementos históricos e culturais e sua associação ao fenômeno. Aprendizados com experiências anteriores.	Couto (2015); Hauer (2018).
Aspectos de gestão: aspectos relacionados à gestão e às particularidades do gestor, seus objetivos e prioridades definidos e executados em programas de governo e perfil de atuação e de escolha de meios para atingimento dos fins.	Alinhamento com objetivos e prioridades de governo	Relação entre objetivos e prioridades de governo e o alinhamento com a política.	Bastos (2001); Nóbrega (2002); Roin (2002); Ansu e Laursen (2004); Brix (2004); Somavilla e Lobato (2009); Almeida (2010); Seixas (2017); Pimentel (2019); Secchi et al. (2019).
	Perfil do decisor	Relação entre o perfil do decisor e a definição de políticas e preferência por alternativas.	Driver et al. (1998); Almeida (2010); Santos (2010); Moraes (2011); Bomfim (2015); Rushton (2018).

Aspectos legais e constitucionais: atendimento a aspectos formais e materiais dos dispositivos legais e constitucionais relacionados à matéria.	Atendimento a preceitos legais e constitucionais	Atendimento às condições legais e constitucionais referidas nos diplomas relacionados à concessão de benefícios tributários. Formalismo dos atos.	Constituição Federal (1988); Bucci (2002); Azevedo e Cabello (2020).
	Atendimento a objetivos constitucionais	Atendimento ao conteúdo material dos objetivos dispostos constitucionalmente.	Brasil (1998); Hauer (2018) Rodrigues e Cruz (2018).
Aspectos contábeis, orçamentários e financeiros: aspectos relacionados às facetas contábeis, orçamentárias e financeiras do fenômeno.	Análise de renúncia de receita	Relacionado ao aspecto quantitativo da renúncia e análise do que é considerado ou não renúncia.	Bomfim (2015); Pellegrini (2016); Seixas (2017).
	Relação com orçamento	Relacionado à forma de contabilização do benefício e sua relação ou não com o orçamento.	Governo do Estado de Santa Catarina (2018); Azevedo e Cabello (2020).
	Análise de potencial de aumento futuro de arrecadação	Relacionado com a análise de potencial de aumento futuro de arrecadação com a concessão do benefício.	Somavilla e Lobato (2009); Lima (2017); Seixas (2017).
	Estimativa de custo de cobrança	Análise dos custos relacionados à cobrança Inclui despesas de <i>overhead</i> .	Cossio (2001); Somavilla e Lobato (2009); Rosa (2013).
Aspectos administrativos: recursos disponíveis de estrutura física e infraestrutura, pessoal e tecnologia. Capacidade de organização e gestão desses recursos.	Recursos de estrutura física e infraestrutura	Recursos de base e de estrutura físico-material.	Nascimento (2010); Carneiro et al. (2020).
	Recursos de pessoal	Recursos físicos de pessoal e disponibilidade, bem como competências e conhecimentos.	Nascimento (2010); Carneiro et al. (2020).
	Recursos de tecnologia	Ferramentas para transformação, transmissão de conhecimento, acessibilidade e agilidade de processos e produto. Potencial para gerar informações e análises futuras, auxiliares à implementação, aprimoramento, controle e avaliação.	March e Smith (1995); Nascimento (2010); Moreira (2014); Alexandria (2019); Carneiro et al. (2020).
Aspectos de apoio e legitimidade: relacionado com o apoio social e legislativo, a legitimidade da atuação estatal e a participação social.	Apoio legislativo	Relacionado à materialidade e representatividade, pelo olhar social, político e técnico.	Pureza (2006); Marples (2015).
	Participação social	Relacionada com a participação social, trazendo percepções, necessidades e feedbacks.	Categoria emergida do empírico. Interpretação extensiva da CF (Constituição Federal, 1988).
	Apoio social	Visa a comunicação efetiva da atuação estatal voltada à participação e a uma boa relação Estado-comunidade.	Roin (2002); Mettler (2011); Diniz e Afonso (2014); IPEA (2018); Stanley e Hartman (2018); Faricy e Ellis (2019).

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Visando oferecer uma versão gráfica do framework, para facilitar a compreensão de suas categorias e dimensões, apresentamos a representação gráfica baseada no design final do framework:

Figura 1
Representação gráfica baseada no design final do framework



Fonte: Elaborado pelos autores (2023).

Algumas das dimensões e categorias, como se vê, são maleáveis e fluídas, e foram assim dispostas apenas a título de classificação. Isso se vê nas relações verificadas entre seus elementos, nos aspectos em que se encontram e tangenciam uns aos outros, confirmadas ao longo da pesquisa teórica e prática – como próprio de um framework (Jabareen, 2008). Os esclarecimentos das relações entre dimensões e categorias, em sua versão final, são expostos a seguir.

A definição de prioridades, a análise do problema, as alternativas vislumbradas e a solução criada se relacionam em sua dimensão estratégica com a dimensão de gestão e da forma como esse problema é encarado pelo gestor (Perdigão et al., 2012; Chinarro & Velasco, 2016). O reconhecimento do contexto social e histórico impacta na análise do problema, nas alternativas encontradas e na criação da solução, impactando toda a dimensão estratégica (Hauer, 2018).

A análise do agir e do melhor momento para tanto, aspecto situado, mantém relação com a dimensão estratégica na criação da solução, fornecendo elementos atuais para análise do problema, alternativas e solução (Couto, 2015).

Podem, também, ser enxergadas relações entre aspectos situados e o perfil de gestor e sua interpretação sobre como lidar com os problemas nesse contexto e até mesmo sua participação nesse contexto (Driver, Brousseau & Hunsaker, 1998; Hauer, 2018). Esses aspectos, por sua vez, também podem interferir em aspectos de gestão, na maneira como os recursos são organizados e dirigidos (Oliveira, 1999), mostrando relações entre as dimensões em ambos os sentidos. Pode, ainda, o contexto histórico, social e econômico impactar o apoio e a legitimidade tanto pela cultura criada em torno da concessão de programas quanto pela sensibilidade do apoio ao momento e às condições presentes (Hauer, 2018).

A categoria de alinhamento com objetivos e prioridades de governo, associada à dimensão

de aspectos de gestão, em muito se relaciona com a própria dimensão de legalidade e constitucionalidade. A responsabilidade fiscal, a vinculação de muitas das atividades associadas à esfera pública e a obrigatoriedade de atendimento a determinados preceitos faz com que muitas vezes os próprios objetivos e prioridades do Estado confundam-se com os de governo, eis que os direcionam (Constituição Federal, 1988; Lei n.º 101, 2000; Mendonça & Holanda, 2016). De toda sorte, resta uma parcela da discricionariedade quanto ao programa de governo apresentado e executado e quanto ao perfil do decisor na escolha dos meios para atingimento dos fins (Gruppenmacher, 2001).

O alinhamento com objetivos e prioridades de governo está intimamente relacionado com o contexto social e econômico, já que são as demandas que norteiam de certa forma as propostas de governo que serão diretrizes para a gestão (Abreu, 2008; Peixoto et al., 2012; Couto, 2015).

A participação do Legislativo no processo encontra relações tanto pela validação jurídica e legal da lei que regula o Refis quanto pela representatividade da Casa frente à população, daí a se entender sua relação com a dimensão de aspectos legais e constitucionais (Pellegrini, 2016). É necessária essa participação para que os aspectos legais e constitucionais sejam satisfeitos (Constituição Federal, 1988). No mesmo sentido, apoio social e participação social se veem materialmente ligados à dimensão legal e constitucional (Constituição Federal, 1988), mostrando de fato relação entre toda a dimensão legal e constitucional e a dimensão de apoio e legitimidade.

Nesta seara, aspectos relacionados ao apoio social, como divulgação e comunicação do programa e dos resultados pode ser visto tanto pela dimensão de apoio e legitimidade quanto por sua faceta relacionada à transparência formalmente exigida e objetivos de justiça e tratamento igualitário constitucionais (Mettler, 2011; Tronquini & Limberger, 2017), demonstrando relação entre essa categoria e a dimensão legal e constitucional.

O conteúdo material das leis e Constituição impacta nos aspectos formais desses instrumentos (Constituição Federal, 1988). Aspectos legais e constitucionais afetam diretamente os aspectos estratégicos (Constituição Federal, 1988; Lei n.º 101, 2000). Ainda, para que sejam respeitados, devem contar com recursos suficientes a atenderem a todos os requisitos legais e constitucionais (Bucci, 2002; Carneiro et al., 2020), sob pena da concessão se ver prejudicada, dada a imprescindibilidade da legalidade e da constitucionalidade da concessão, mostrando o quanto ambos impactam e são impactados um pelo outro.

A dimensão contábil, orçamentária e financeira é impactada pelos aspectos legais e constitucionais, eis que deve se realizar dentro das possibilidades do ordenamento jurídico (Bornéo, 2017). A renúncia de receita e sua análise é um forte exemplo dessa relação pelos dispositivos legais a ela relacionados (Tronquini & Limberger, 2017).

A análise da renúncia de receita, ainda, é impactada pelos aspectos administrativos, sopesando custos administrativos de cobrança ordinária (desconsiderados pela LRF como renúncia de receita) (Lei n.º 101, 2000). Tanto a análise pode se expandir para um contraste com os custos do programa, quanto os custos do programa devem considerar custos relacionados à cobrança e aos valores renunciados (Lei n.º 101, 2000).

Os custos, por sua vez, são também relacionados com a atuação do Legislativo, eis que a atuação legislativa demanda custos operacionais a serem considerados (Cossio, 2001). Embora pertencentes à outra esfera da divisão de Poderes, o orçamento disponível ao município é um só – o que faz com que devam ser considerados pelo Executivo (Constituição Federal, 1988). Custos de divulgação, informação e comunicação devem ser considerados no que tange ao apoio social, como os outdoors mencionados na coleta empírica, mas não a eles restritos (Cossio, 2001; Ipea, 2018), e custos de participação social, com eventuais debates promovidos, por exemplo, fazem com que se veja toda a dimensão de apoio e legitimidade impactando nos custos do programa. Por sua vez, os custos têm impacto na aprovação ou não do programa pela sociedade, impactando em preferências e percepções (Clarke & Fox, 2015) e fazendo com que as flechas sejam em via dupla.

Um outro olhar para os custos permite ainda que esses se relacionem aos aspectos

administrativos, tanto de pessoal quanto de estrutura e de tecnologia (Cossio, 2001; Ipea, 2018). Toda a dimensão financeira deve ser considerada ao se pensar nos aspectos estratégicos, desde a análise do problema, passando pelas alternativas até chegar na solução (Benker, 1986).

A dimensão de apoio e legitimidade encontra relação social e política com a dimensão de gestão, na mediação e integração da gestão, objetivos, justificativas e métodos com as necessidades da população e validação social, técnica e política desses elementos. A gestão, assim, interfere no apoio e na legitimidade (Feld, 1975; Nóbrega, 2002; Bordin, 2003), e esse apoio e legitimidade pode também ter seus impactos na gestão (Seixas, 2017).

A participação social, por sua vez, grande descoberta da pesquisa empírica que gerou uma nova categoria no segundo design de framework, encontra relação com o apoio legislativo em seu aspecto material – a parcela da representatividade da vontade popular emprestada aos vereadores para que façam valer os desejos sociais (Constituição Federal, 1988). O apoio social impacta no mesmo sentido, sendo o Legislativo o representante do social perante o Estado (Constituição Federal, 1988).

O apoio social tem impacto, ainda, na participação, eis que o conhecimento dá poder de voz, educa para a cidadania e permite a participação (Benevides, 2016).

Toda a dimensão de apoio e legitimidade retroalimenta os aspectos estratégicos, eis que norteia como a atuação estatal pode se aproximar da realidade na qual busca atuar (Santos, 2006; Machado, 2009), e é por ele impactada, na percepção e manifestação da sociedade e do Legislativo sobre a condução da gestão pública e a forma de se relacionar com o social (Moledo, 2004).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em pesquisa robusta, motivada pela intenção de unir teoria e prática para auxiliar a gestão pública e para ampliar conhecimentos de finanças e gestão pública, buscando auxiliar a tomada de decisão na concessão de benefício tributário de Refis pelos municípios brasileiros, ofereceu-se um framework de base teórica e cocriado por múltiplos olhares, utilizando-se de 48 participantes diretos.

Nas possibilidades de atuação pública para buscar a satisfação coletiva, a tributação e a não tributação foram enxergadas como caminhos possíveis, e a extrafiscalidade cravou seu espaço em seu potencial e nos seus desafios. O Refis, como possível benefício tributário que comporta geralmente anistia, moratória e parcelamento, aparece como uma dessas alternativas, na qual aspectos de autonomia, proximidade com a realidade e atuação efetiva, resistência, cultura, dificuldades na cobrança ordinária, (in)adimplência, parcimônia, e tantos outros atributos levantados na teoria aparecem e se desenvolvem na prática. O uso do Refis deve se dar sempre em sintonia com as necessidades situadas e enfocando uma política voltada à toda a população, cujos elementos levantados nas dimensões e categorias dão suporte e indicam o caminho.

A atuação do poder público priorizando determinadas ações, mantendo-as na agenda ou as subvalorizando aumenta ou reduz a percepção de certas categorias e assuntos de terem o seu “lugar no mundo”. Se é na cidade que a vida acontece, dada a proximidade e conexão maior com o âmbito local e a demanda cotidiana, é na cidade que as demandas sociais devem ser ouvidas e que o espaço público possa ser de fato uma extensão da vida privada, dignificando e permitindo um espaço social aos cidadãos – o que não diminui o potencial de uso da ferramenta, com as devidas adaptações, aos estados e à União, bem como a temáticas relacionadas às finanças e à gestão pública.

Dado o objetivo desta pesquisa, este foi satisfeito com a proposição do framework em quadro referencial e representação gráfica, bem como com os esclarecimentos e representações gráficas das relações entre dimensões e categorias do framework. Outros importantes resultados podem ser apontados pelos ganhos do método, que permitiu a lapidação do produto final através de múltiplos olhares, buscando informar, orientar e conscientizar com a robustez necessária. Isso abre um campo para pesquisas científicas que buscam expandir o conhecimento em finanças

públicas somado a uma atuação prática de qualidade.

Oferecer como um produto cocriado um framework que possibilitasse conhecimento, publicidade, orientação, que estimulasse reflexão, debate e conscientização e que norteasse o Estado na atuação na vida pública foi uma das maneiras satisficentes de tentar interferir positivamente na realidade de entes públicos, unindo teoria e prática com o fortalecimento de teorias de gestão, dando voz à sociedade e espaço à atuação pública com potencial transformador.

O espaço público tem em si a capacidade de representar um local de afeto e cuidado, desenvolvimento, agrupamento, participação e pertencimento, e é assim que ele deve ser afirmado e reafirmado diariamente. As contribuições do trabalho, assim, se veem na aproximação com o social e ampliação da participação social, no aprendizado organizacional, sistematização de dados e processos, informações sobre Refis realizados e criação de um banco de dados, categorização de elementos associados ao fenômeno, criação de um vocabulário para se falar sobre Refis, popularização de métodos e ferramentas para ampliar as potencialidades da gestão pública e auxílio ao enfrentamento de desafios públicos. Nortear recomendações dos Tribunais de Contas e instigar o debate público, avançando em contribuição teórica e prática com a entrega de um instrumento situado e generalizável, robusto, cocriado e operacionalizável são outras contribuições da pesquisa.

Pela pesquisa e seus avanços teóricos e práticos, pode-se concluir pelo potencial do framework como instrumento de apoio aos gestores públicos municipais na tomada de decisão da concessão de benefício tributário de Refis, com impacto na Academia e na sociedade, tecendo suas reflexões e elaborando seu produto final com variadas visões de mundo. Este é um dos caminhos possíveis para atuar positivamente no social, levantando necessárias reflexões críticas e fornecendo subsídios práticos aos gestores para melhor nos gerirem socialmente.

REFERÊNCIAS

- Abreu, O. T. de. (2008). Processo decisório na administração pública brasileira e a gestão dos riscos. In T. R. de Oliveira, C. R. B. Gontijo, & M. D. de L. Santos (Orgs.). *Diálogos sobre políticas públicas*. UFMG.
- Alexandre, R. (2015). *Direito tributário esquematizado*. Método.
- Alexandria, E. V. de. (2019). *Efeito da prática recorrente de parcelamentos tributários sobre o comportamento dos contribuintes: um estudo de caso para o estado do Ceará durante o período 2013/2018*. [Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Ceará].
- Alm, J., Mckee, M., & Beck, W. (1990). Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance. *National Tax Journal*, 43(1), 23-27. <https://doi.org/10.1086/NTJ41788822>
- Almeida, A. P. de. (2013). *Da inconstitucionalidade do parcelamento fiscal instituído pela Lei n. 12688, de 18 de julho de 2012*. [Trabalho de conclusão de curso, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários].
- Almeida, R. C. (2010). *Incentivos Fiscais e extrafiscalidade: intervenção estatal em busca de desenvolvimento econômico e a guerra fiscal entre os estados*. [Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Pernambuco].
- Almeida, C. M. da S. de, & Santos, C. M. V. dos. (2019). Incentivos fiscais: uma análise do ponto de vista bibliométrico. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 9(2), 3-17. <https://doi.org/10.18028/rgfc.v9i2.7024>

- Ansu, Y., & Laursen T. B. (2004). Preface. In H. P. Bixi, C. M. A. Valenduc, & Z. L. Swift (Orgs.). *Tax Expenditures: Shedding Light on Government Spending through the Tax System*. The World Bank. <https://doi.org/10.1596/0-8213-5601-1>
- Araújo, F. A. (2009). *Programas de recuperação fiscal – REFIS: uma análise sob a ótica da teoria dos jogos*. [Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Ceará].
- Azevedo, R. R. de, & Cabello, O. G. (2020). Controle e Transparência sobre os Gastos Tributários em Municípios Brasileiros. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 15(2). https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.22220
- Bardin, L. (1977). *Análise de conteúdo*. Edições 70.
- Bastos, C. R. (2001). *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. Saraiva.
- Benevides, M. V. de M. (2016). Cidadania ativa e Democracia no Brasil. *Rev. Parlamento e Sociedade*, 4(6), 21-31.
- Benker, K. M. (1986). Tax expenditure reporting: closing the loophole in state budget oversight. *National Tax Journal*, 4, 403-417. <https://doi.org/10.1086/NTJ41788623>
- Bomfim, G. P. (2015). *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Lumen Juris.
- Bordin, L. C. V. (2003). *ICMS: Gastos Tributários e Receita Potencial*. ESAF.
- Bornéo, C. C. (2017). *Conversa entre direito e economia: breves considerações sobre renúncia fiscal e controle social*. [Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Rio Grande do Sul].
- Boruch, R. F. (1998). Taxes, Tax Expenditures, and Evaluation-Pleasing and Otherwise. *New directions for evaluation*, 79. <https://doi.org/10.1002/ev.1112>
- Burman, L. E. & Phaup, M. (2012). Tax expenditures, the size and efficiency of government, and implications for Budget Reform. *Chapter in NBER book Tax Policy and the Economy*, 26.
- Bixi, H. P. (2004). Managing tax expenditures: policy options. In H. P. Bixi, C. M. A. Valenduc, & Z. L. Swift (Orgs.). *Tax Expenditures: Shedding Light on Government Spending through the Tax System*. The World Bank. <https://doi.org/10.1596/0-8213-5601-1>
- Bucci, M. P. D. (2002). *Direito administrativo e políticas públicas*. Saraiva.
- Buissa, L., Bevilacqua, L., Morais, P. H. (2017). Incentivos fiscais de ICMS e renúncia de receita com o Regime de Recuperação Fiscal (RRF). *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico: RFDFFE, Belo Horizonte*, 6(11), 127-143.
- Câmara Municipal de Paranaguá. (2022). Atividades Legislativas. Pesquisa. *REFIS*.
- Carneiro, A. M., Raupp, F. M., & Secchi, L. (2020). Proposta de aperfeiçoamento do processo de fiscalização tributária de ISS no setor portuário do Município de Paranaguá – PR. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 19, 1-19. <https://doi.org/10.16930/2237-766220202925>

- Chinarro, E. P., & Velasco, J. R. (2016). Los gastos fiscales. Cincuenta años de estudio y desarrollo práctico. *Estudios de Economía Aplicada*, 34(2), 469-488.
- Clarke, C., & Fox, E. (2015). Perceptions of Taxing and Spending: A Survey Experiment. *The Yale Law Journal*, 124(1252).
- Confederação Nacional de Municípios. (2018). *Refs da Dívida*. Brasília.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. (1988). Presidência da República. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- Correia Neto, C. de B. (2012). *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. [Tese de doutorado, Universidade de São Paulo].
- Cossio, F. A. B. (2001). Estrutura de financiamento e composição da despesa municipal: transferências intergovernamentais e gastos de overhead. Núcleo de Estudos e Modelos Espaciais Sistêmicos. *Trabalhos e publicações*.
- Couto, F. F. (2015). *Muito mais que incentivos fiscais: a(s) história(s), a(s) política(s) e o desenvolvimento local em Montes Claros/MG*. [Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Minas Gerais].
- Diniz, É., & Afonso, J. R. (2014). Benefícios fiscais concedidos (e mensurados) pelo Governo Federal. *Texto de Discussão FGV/IBRE*.
- Dresch, A., Lacerda, D. P., & Antunes Júnior, J. A. V. (2020). *Design Science Research: Método de Pesquisa para o Avanço da Ciência e Tecnologia*. Bookman.
- Driver, M. J., Brousseau, K. R., & Hunsaker, P. L. (1998). *The dynamic decision-maker: five decision styles for executive and business success*. iUniverse.
- Faricy, C., & Ellis, C. (2019). Race, “Deservingness,” and Social Spending Attitudes: The Role of Policy Delivery Mechanism. *Political Behavior*. <https://doi.org/10.1007/s11109-018-09521-w>
- Feld, A. L. (1975). Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures. *Harvard Law Review*, 88(5).
- Freitas, H. M. R. de, & Kladis, C. M. (1995). O processo decisório: modelos e dificuldades. *Revista Decidir*, 2(8).
- Fundo Monetário Internacional. (2007). *Código de boas práticas para a transparência fiscal*.
- Galdino, M. (2019). Securitização: venda de créditos pode engordar o caixa de estados e municípios. *Projetos*.
- Governo do Estado de Santa Catarina. (2018). *Nota técnica de Procedimento Contábil n. 004/2018*.
- Gruppenmacher, B. T. (2001). Lei de Responsabilidade Fiscal, competência tributária, arrecadação

- e renúncia. In V. de O. Rocha (Org.). *Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal*. Dialética.
- Hauer, C. C. (2018). *A concessão de benefícios fiscais e a igualdade tributária*. [Dissertação de mestrado, Universidade de Lisboa].
- Instituto Brasileiro de Administração Municipal. (2005). *Crédito tributário e renúncia fiscal (remissão e anistia)*.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2022). *Censo Demográfico: Tabela Prévia da população dos Municípios com base nos dados do Censo Demográfico 2022 coletados até 25/12/2022*.
- Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. (2018). *Avaliação de políticas públicas: Guia prático de análise ex ante*. IPEA.
- Jabareen, Y. (2008). Building a conceptual framework: philosophy, definitions, and procedure. *International Journal of Qualitative Methods*, 8(4). <https://doi.org/10.1177/160940690900800406>
- Lei n. 9964, de 10 de abril de 2000*. (2000). Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Presidência da República. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm#:~:text=LEI%20No%209.964%2C%20DE%2010%20DE%20ABRIL%20DE%202000.&text=Institui%20o%20Programa%20de%20Recupera%C3%A7%C3%A3o,20%20de%20janeiro%20de%201994.
- Lei n. 101, de 4 de maio de 2000*. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Presidência da República. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm
- Lima, L. V. de A. (2017). *Incentivos fiscais e sua influência no valor adicionado produzido pelas empresas*. [Dissertação de mestrado, Universidade Federal da Paraíba].
- Lincoln, Y., & Guba, E. G. (2006). Controvérsias paradigmáticas, contradições e confluências emergentes. In N. K. Denzin, & Y. S. Lincoln (Orgs.). *O planejamento da pesquisa qualitativa*. Artmed.
- Machado, H. de B. (2009). *Crimes contra a ordem tributária*. Atlas.
- Maciel, E. (2009). Tópicos de administração tributária. In R. F. de Vasconcellos. *Direito tributário: política fiscal*. Saraiva.
- March, S. T., & Smith, Gerald F. (1995). Design and natural science research on information technology. *Decision Support Systems*, 15(4). [https://doi.org/10.1016/0167-9236\(94\)00041-2](https://doi.org/10.1016/0167-9236(94)00041-2)
- Maria, E. de J., & Luchiezi Júnior, Á. (2010). *Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal*.
- Marples, D. J. (2015). Tax expenditures: overview and analysis. *Congressional Research Service*, 7-5700.

- Marques, M. A. J. (2020). *Framework conceitual do potencial de coprodução de inovação em ecossistemas de inovação*. [Tese de doutorado, UFSC].
- Martins, M. G. (2013). Renúncia de receita como gasto tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, 2(2).
- Mendonça, M. L. C. de A. E., & Holanda, M. M. (2016). A Administração Pública Municipal como Fomentadora do Desenvolvimento Social e Econômico. *Sequência*, 74. <https://doi.org/10.5007/2177-7055.2016v37n74p207>
- Mettler, S. (2011). 20,000 Leagues Under the State. *Washington Monthly*, 43(7/8).
- Ministério da Economia. (2019). *Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários*, 11.
- Moledo, E. (2004). Um estudo sobre a geração de receita tributária visando ao desenvolvimento econômico. In S. C. Vergara, & V. L. de Almeida Correa (Orgs.). *Propostas para uma gestão pública municipal efetiva*. FGV. <https://doi.org/10.1590/S0104-44782004000100017>
- Moraes, J. V. P. de. (2011). *Incentivos fiscais: critérios de concessão e consequências de seu descontrole*. [Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Rio Grande do Sul].
- Moreira, M. da C. (2014). *A influência do REFIS 2009 na inadimplência dos contribuintes industriais do Estado do Ceará: análise de quebra estrutural*. [Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Ceará].
- Muzzi Filho, C. V., Gonçalves, A. C., & Quadros, A. D. de B. (2018). O princípio da (in)eficiência no controle dos reiterados programas de refinanciamentos de débitos tributários federais (REFIS). *Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas*, 34(2), 357-374.
- Nascimento, J. R. do. (2010). *Um estudo sobre a influência das regras e procedimentos de controle fiscal via internet nos resultados da arrecadação tributária de municípios do estado de São Paulo*. [Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo].
- Nóbrega, M. (2002). Renúncia de receita; guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF. *Comisión Económica para América Latina y el Caribe*.
- Oliveira, D. de P. R. de. (1999). *Excelência na administração estratégica* (4a Ed.). Atlas.
- Oliveira, L. G. S. M. de et al. (2014). Análise das políticas de incentivos fiscais nos municípios brasileiros: o caso da instalação da Grendene no Município de Teixeira de Freitas – BA. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 13(49), 37-53. <https://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v13n40p37-53>
- Omar, O. (2019). *Gestão orçamentária corporativa: uma proposta de modelo de gestão orientado ao conhecimento*. [Tese de doutorado, UFSC].
- Organisation for Economic Co-Operation and Development. (2010). *Tax expenditures in OECD Countries*.

- Paes, N. L. (2012). O parcelamento tributário e seus efeitos sobre o comportamento do contribuinte. *Revista Economia*, 13(2), 345-363.
- Peixoto, B. et al. (2012). *Avaliação econômica de projetos sociais*. Dinâmica Gráfica e Editora.
- Pellegrini, J. A. (2016). *Gasto Tributário: aspectos conceituais, experiência internacional e o caso do Brasil*.
- Perdigão, J. G. de L. et al. (2012). Processo Decisório: um Estudo Comparativo da Tomada de Decisão em Organizações de Segmentos Distintos. *Anais do Simpósio de excelência em gestão e tecnologia*. Resende, RJ.
- Pimentel, C. C. (2019). A eficiência do gasto tributário e a utilização das políticas de renúncia fiscal na cultura. *Journal of Institutional Studies*, 5(2), 486-507. <https://doi.org/10.21783/rei.v5i2.314>
- Poterba, J. M. (2011). Introduction: economic analysis of tax expenditure. *National Tax Journal*, 64(2), 451-458. <https://doi.org/10.17310/ntj.2011.2S.01>
- Prefeitura de Paranaguá. (2022). Paranaguá 374 anos: Prefeitura realiza o sorteio do IPTU premiado. *Notícias*.
- Pureza, M. E. M. (2006). Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais: Inconsistências no Controle dos Gastos Tributários. *Cadernos Aslegis*, 8(29), 41-74.
- Ribeiro, M. G. (2011). Aspectos da gestão tributária no Município. *Revista Jus Navigandi*, 16(2850).
- Rizzatti, G. (2020). *Framework de governança de aprendizagem organizacional*. [Tese de doutorado, UFSC SC].
- Rodrigues, H. T., & Cruz, L. P. da. (2018). Renúncia de receita como instrumento de concessão de privilégios particulares e efetivação das práticas corruptivas. *Anais do XV Seminário Internacional de Demandas Sociais e Políticas Públicas na Sociedade Contemporânea*.
- Roin, J. (2002). Truth in Government: beyond the tax expenditure budget. *Chicago Public Law and Legal Theory Working Paper*, 32. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.350981>
- Rosa, J. R. G. (2013). Benefícios ou Gastos Tributários: Aperfeiçoando Critérios de Identificação e de Estimativa de Renúncia de Receita. *Orçamento Público em Discussão n° 4*.
- Rushton, M. (2018). Why do we subsidize donations to the opera? *Cultural Trends*, 27(3). <https://doi.org/10.1080/09548963.2018.1473947>
- Saccol, A. Z. (2009). Um retorno ao básico: compreendendo os paradigmas de pesquisa e sua aplicação na pesquisa em administração. *Revista de Administração da UFSC*, 2(2), 250-269. <https://doi.org/10.5902/198346591555>
- Santos, C. S. dos. (2006). *Introdução à gestão pública*. Saraiva, 2006.

- Santos, L. A. F. dos. (2021). Securitização de créditos fiscais tributários no Setor Público, sob a forma de direitos creditórios: Uma proposta de análise técnica com base em estudo de caso da jurisprudência TCU. *Revista Eletrônica do Ministério Público do Estado do Piauí*, 1(1).
- Santos, M. das G. dos. (2010). Políticas públicas: Contribuições para o debate. In Kanaane, R. et al. (Orgs.). *Gestão pública: planejamento, processos, sistemas de informação e pessoas*. Atlas.
- Schoueri, L. E. (2005). *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Forense.
- Secchi, L., Coelho, F. de S., & Pires, V. (2019). *Políticas Públicas: conceitos, casos práticos, questões de concursos*. Cengage.
- Seixas, L. F. M. (2017). *Tributação indutora e Análise Econômica do Direito: uma investigação crítica*. [Tese de doutorado, Universidade Federal de Pernambuco].
- Shoup, C. S. (1975). Surrey's Pathways to Tax Reform: A review article. *The Journal of Finance*, 30(5), 1329-1341. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.1975.tb01059.x>
- Silva, R. C. da. (2019). *A inadimplência fiscal como financiamento indireto das atividades empresariais: a adesão aos parcelamentos e seus impactos na Previdência Social*. [Dissertação de mestrado, PUC SP].
- Simon, H. A. (1971). *Comportamento administrativo: estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas*. FGV.
- Simon, H. A. (1996). *The Sciences of the Artificial*. MIT Press.
- Somavilla, J. L., & Lobato, P. H. B. (2009). A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, 70(1).
- Stanley, L., & Hartman, T. K. (2018). Tax Preferences, Fiscal Transparency, and the Meaning of Welfare: An Experimental Study. *Political Studies*, 66(4), 830-850. <https://doi.org/10.1177/0032321717731661>
- Steinmo, S. (1986). So what's wrong with tax expenditures? A reevaluation base on Swedish Experience. *Public budgeting & Finance*. <https://doi.org/10.1111/1540-5850.00710>
- Streams, M.; & Gavilo-Lane, L. (2016). Tax expenditures as social policy. In A. Farazmand (ed.). *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*. Springer International Publishing. <https://doi.org/10.2307/1339837>
- Surrey, S. S. (1976). Tax expenditures. *Challenge*, 18(6), 53-54.
- Surrey, S. S., & Mcdaniel, P. R. (1976). The tax expenditure concept and the Budget Reform Act of 1974. *Boston College Industrial and Commercial Law Review*, 17(5).
- Surrey, S. S., & Hellmuth, W. F. (1969). The tax expenditure budget – response to professor Bittker. *National Tax Journal*, 22(4).

- Swift, Z. L., Brixi, H. P. & Valenduc, C. (2004). Tax Expenditures: general concept, measurement, and overview of country practices. In H. P. Brixi, C. M. A. Valenduc & Z. L. Swift (Editors). *Tax Expenditures: Shedding Light on Government Spending through the Tax System*. Lessons from Developed and Transition Economies. Directions in Development. The World Bank. <https://doi.org/10.1596/0-8213-5601-1>
- Tanzi, V. (2018). Welfare systems and their complexity. *Ekonomicheskaya Politika*, 13(5), 50-65. <https://doi.org/10.18288/1994-5124-2018-5-50-65>
- Tomhave, B. (2005). *Alphabet Soup: Making Sense of Models, Frameworks, and Methodologies*. 2005. https://www.secureconsulting.net/Papers/Alphabet_Soup.pdf
- Thuronyi, V. (1988). Tax expenditures: a reassessment. *Duke law journal*, XX, 1155-1206. <https://doi.org/10.2307/1372533>
- Torres, R. L. (2009). *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Renovar.
- Tribunal de Contas da União (TCU) (2018). *Relatório de parecer prévio sobre as Contas do Presidente da República Exercício de 2018*. Conformidade financeira e orçamentária. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Parte II. <https://portal.tcu.gov.br/contas-do-governo/renuncia-e-recuperacao-de-creditos.html>.
- Triviños, A. N. S. (1987). *Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. Atlas.
- Tronquini, L. F. M., & Limberger, T. (2017). Renúncia de receita tributária e cibertransparência: sobre a (in)disponibilização de informações pelos portais da transparência dos dez municípios com maior produto interno bruto (PIB) do estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, 3(2), 87-103. <http://dx.doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2526-0138/2017.v3i2.2305>

CONTRIBUIÇÕES DOS AUTORES

Funções	1ª autora	2º autor
Conceituação	♦	♦
Curadoria de dados	♦	
Análise Formal	♦	♦
Obtenção de financiamento	Não possui	
Investigação	♦	
Metodologia	♦	♦
Administração do projeto	♦	
Recursos	♦	
Software	♦	
Supervisão	♦	♦
Validação	♦	♦
Visualização	♦	♦
Escrita – primeira redação	♦	
Escrita – revisão e edição	♦	♦

CONFLITO DE INTERESSES

Os autores afirmam não haver conflito de interesses com relação a este trabalho submetido.