

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA

Carlos André Reis Almeida

**FATORES INSTITUCIONAIS E APRECIATIVOS LIGADOS À CULTURA
DE CONTROLE INTERNO E DOS ARTEFATOS CONTÁBEIS: UM
ESTUDO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO DE
CAMARAGIBE**

Recife

2026

CARLOS ANDRÉ REIS ALMEIDA

**FATORES INSTITUCIONAIS E APRECIATIVOS LIGADOS À CULTURA
DE CONTROLE INTERNO E DOS ARTEFATOS CONTÁBEIS: UM
ESTUDO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO DE
CAMARAGIBE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (PPGC/UFRPE) como requisito para obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Rezilda Rodrigues Oliveira

RECIFE
2026

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Sistema Integrado de Bibliotecas da UFRPE
Bibliotecário(a): Auxiliadora Cunha – CRB-4 1134

A447f Almeida, Carlos André Reis.
Fatores Institucionais e Apreciativos Ligados a
Cultura de Controle Interno e dos Artefatos
Contábeis: um estudo da Administração tributária
do município de Camaragibe / Carlos André Reis
Almeida. - Recife, 2026.
117 f.

Orientador(a): Rezilda Rodrigues Oliveira.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal
Rural de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação
em Controladoria, Recife, BR-PE, 2026.

Inclui referências e apêndice(s).

1. Controle interno. 2. Trabalho institucional. 3.
Teoria institucional. 4. Artefatos contábeis 5.
Investigação apreciativa. I. Oliveira, Rezilda
Rodrigues, orient. II. Título

CDD 658.151

CARLOS ANDRÉ REIS ALMEIDA

**FATORES INSTITUCIONAIS E APRECIATIVOS LIGADOS A CULTURA
DE CONTROLE INTERNO E DOS ARTEFATOS CONTÁBEIS: UM
ESTUDO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO DE
CAMARAGIBE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (PPGC/UFRPE) como requisito para obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Linha de pesquisa: Planejamento, Controle e Análise Financeira

Em: 20.02.2026

BANCA EXAMINADORA

Profa. Rezilda Rodrigues Oliveira – Orientadora
Universidade Federal Rural Pernambuco - UFRPE

Prof. Antônio André Cunha Callado – Examinador Interno
Universidade Federal Rural Pernambuco - UFRPE

Prof. Antonio Zanin – Examinador Externo
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha mãe, Dinalva Santos Reis, e à memória de meu pai, Antônio Carlos Almeida, que, mesmo com recursos limitados, souberam me orientar com sabedoria e valores essenciais, contribuindo de forma decisiva para a formação da pessoa que sou hoje.

AGRADECIMENTOS

Aos meus filhos, José, João e Pedro, por serem minha maior motivação, pela compreensão, paciência e amor incondicional ao longo de toda esta trajetória.

À minha orientadora, Prof.^a Dr.^a Rezilda Rodrigues Oliveira, pela orientação cuidadosa, pelo conhecimento compartilhado e pela dedicação ao longo do desenvolvimento deste trabalho.

Ao Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado, pela sensibilidade acadêmica, por saber reconhecer o momento certo de exigir e o momento de oferecer apoio diante das dificuldades enfrentadas pelos alunos.

À Prof.^a Carla Renata Silva Leitão, que me orientou e contribuiu de forma valiosa para a conclusão deste mestrado, com generosidade, profissionalismo e importantes contribuições acadêmicas.

Ao Prof. Dr. Antônio Zanin, pela disponibilidade em avaliar este trabalho e contribuir de forma relevante para seu aprimoramento e sucesso.

À coordenação e aos professores do PPGC/UFRPE, pelo comprometimento, seriedade e excelência profissional, fundamentais para a minha formação acadêmica.

Ao Secretário de Finanças da Prefeitura Municipal de Camaragibe, aos voluntários e aos colegas da Diretoria de Administração Tributária, pelo apoio institucional, pela disponibilidade e pela valiosa contribuição técnica prestada à realização desta pesquisa, fundamentais para o alcance de seus objetivos.

Às minhas colegas de turma BFFs: Adeilda, Glauce, Kezia e Sylvia, pelo apoio, companheirismo e incentivo ao longo deste processo.

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho, meu sincero agradecimento.

RESUMO

Esta dissertação tem como objetivo realizar uma investigação que combina fatores institucionais e apreciativos para examinar o delineamento da cultura de controle interno associada aos artefatos contábeis utilizados no âmbito da Administração Tributária do Município de Camaragibe. Trata-se de uma pesquisa de natureza qualitativa e indutiva, tendo sido feita a escolha do método de estudo de caso, ao qual está associada à realização de uma pesquisa-ação de base apreciativa. Para tanto, adotou-se uma abordagem fundamentada na Investigação Apreciativa, articulada à Teoria Institucional e ao referencial do Trabalho Institucional. Foi constituído um grupo colaborativo composto por seis membros da instituição, que participaram ativamente do processo de coleta, análise e validação dos dados, realizado por meio de oficinas presenciais estruturadas nas fases 1-D (Definição) e 2-D (Descoberta) do modelo 5-D da Investigação Apreciativa. A pesquisa utilizou como técnica principal o grupo focal, complementado por análise documental e observação participante. Os resultados evidenciam que a cultura de controle interno na Administração Tributária municipal se configura como um processo institucional dinâmico, sustentado pela atuação cotidiana dos servidores, pelo uso estratégico de artefatos contábeis e pela internalização de valores organizacionais relacionados à transparência, à responsabilidade e ao interesse público. Identificou-se diferentes formas de trabalho institucional, associadas ao delineamento dessa cultura, bem como o papel ativo dos atores organizacionais na criação, manutenção e aprimoramento das práticas de controle interno. Na fase 1-D, foi definido coletivamente o tópico afirmativo da pesquisa, que evidenciou o núcleo positivo da organização, a boa atuação dos servidores da Administração Tributária na arrecadação tributária, com ênfase no fortalecimento do controle interno e na efetivação das políticas públicas municipais. A análise desse tópico permitiu interpretar o trabalho institucional em duas camadas complementares: a forma da ação — relacional, material e simbólica — e sua função estratégica — política, técnica e cultural — evidenciando como a atuação dos servidores legitima a arrecadação, produz resultados concretos e sustenta valores organizacionais. Na fase 2-D, foram identificados como artefatos contábeis centrais os sistemas informatizados de arrecadação e dívida ativa, os relatórios gerenciais, os cadastros de contribuintes, os procedimentos operacionais padrão, os portais eletrônicos e os canais de atendimento, reconhecidos tanto por sua função técnica quanto por seu papel institucional na promoção da transparência, rastreabilidade e prestação de contas. Conclui-se que o fortalecimento da cultura de controle interno na Administração Tributária do Município de Camaragibe depende da integração entre atores, artefatos contábeis e valores organizacionais, sendo o trabalho institucional desempenhado pelos servidores como elemento explicativo central nesse processo. A pesquisa contribui teoricamente ao articular a Teoria Institucional e a Investigação Apreciativa no estudo do controle interno no setor público municipal e, no plano prático, ao evidenciar caminhos para o aprimoramento da governança tributária a partir da valorização das práticas e potencialidades já existentes.

Palavras-chave: Controle Interno; Trabalho Institucional; Teoria Institucional; Artefatos Contábeis; Investigação Apreciativa; Administração Tributária Municipal.

ABSTRACT

This dissertation aims to conduct an investigation that combines institutional and appreciative factors to examine the delineation of an internal control culture associated with the accounting artifacts used within the Tax Administration of the Municipality of Camaragibe. It is a qualitative and inductive research study, employing the case study method, which is associated with appreciative action research. The study is grounded in Appreciative Inquiry, articulated with Institutional Theory and the Institutional Work framework. A collaborative group composed of six members of the institution was formed, actively participating in the processes of data collection, analysis, and validation through in-person workshops structured around the 1-D (Definition) and 2-D (Discovery) phases of the 5-D Appreciative Inquiry model. Data collection primarily relied on focus groups, complemented by document analysis and participant observation. The findings indicate that the internal control culture within the municipal Tax Administration is configured as a dynamic institutional process, sustained by the daily actions of public servants, the strategic use of accounting artifacts, and the internalization of organizational values related to transparency, accountability, and public interest. Different forms of institutional work were identified, associated with the design of this culture, as well as the active role of organizational actors in creating, maintaining, and improving internal control practices. In phase 1-D, the affirmative topic of the research was collectively defined, highlighting the positive core of the organization and the good performance of Tax Administration employees in revenue collection, with an emphasis on strengthening internal control and effective municipal public policies. The analysis of this topic revealed two complementary layers of institutional work: the form of action—relational, material, and symbolic—and its strategic function—political, technical, and cultural—demonstrating how public servants legitimize revenue collection, produce tangible results, and reinforce organizational values. In the 2-D phase, key accounting artifacts were identified, including revenue and debt management systems, managerial reports, taxpayer registries, standard operating procedures, digital portals, and service channels, recognized for both their technical function and their institutional role in promoting transparency, traceability, and accountability. It is concluded that strengthening the culture of internal control in the Tax Administration of the Municipality of Camaragibe depends on the integration between actors, accounting tools, and organizational values, with the institutional work performed by employees being a central explanatory element in this process. The study contributes theoretically by articulating Institutional Theory and Appreciative Inquiry in the analysis of internal control within the municipal public sector and offers practical insights for improving tax governance through the enhancement of existing organizational strengths.

Keywords: Internal Control; Institutional Work; Institutional Theory; Accounting Artifacts; Appreciative Inquiry; Municipal Tax Administration

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Importância dos controles internos de acordo com a demanda do setor público	27
Quadro 2	Componentes do núcleo positivo de uma organização	37
Quadro 3	Princípios da Investigação Apreciativa	39
Quadro 4	Atividades de coleta de dados realizadas na pesquisa	54
Quadro 5	Categorias temáticas que podem conectar e complementar o teórico e o empírico na análise dos dados	57
Quadro 6	Perfis dos participantes	62
Quadro 7	Sugestões de Tópicos Afirmativos	63
Quadro 8	Tópico Afirmativo Escolhido	64
Quadro 9	Interpretação do tópico afirmativo da pesquisa	64
Quadro 10	Respostas da primeira pergunta do ciclo 2-D	66
Quadro 11	Respostas da segunda pergunta do ciclo 2-D	70
Quadro 12	Respostas da terceira pergunta do ciclo 2-D	73
Quadro 13	Respostas da quarta pergunta do ciclo 2-D	76
Quadro 14	Respostas da quinta pergunta do ciclo 2-D	80
Quadro 15	Respostas da sexta pergunta do ciclo 2-D	84

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Dois paradigmas para a mudança organizacional	38
Figura 2	Modelo de 5-D	43
Figura 3	Níveis da cultura organizacional	46

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ATM – Administração Tributária Municipal de Cmgb – Camaragibe

CI – Controle Interno

IA – Investigação Apreciativa

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

PMC – Prefeitura Municipal de Camaragibe

SIAT – Sistema de Administração Tributária

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 DELIMITAÇÃO TEMÁTICA	14
1.2 CONFIGURAÇÃO DO ESTUDO E FORMULAÇÃO DA PERGUNTA DE PESQUISA	16
1.3 OBJETIVOS	21
1.3.1 Objetivo Geral	21
1.3.2 Objetivos Específicos	21
1.4 JUSTIFICATIVA	21
2. REFERENCIAL TEÓRICO	25
2.1 CONTROLE INTERNO	25
2.2 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL	29
2.3 TEORIA INSTITUCIONAL: DA NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL AO TRABALHO INSTITUCIONAL	30
2.3.1 Diferentes abordagens teóricas ligadas ao novo institucionalismo sociológico	31
2.3.2 Trabalho institucional	33
2.4 INVESTIGAÇÃO APRECIATIVA	37
2.4.1 Origens e Definições da IA	35
2.4.2 O modelo apreciativo de 5-D	40
2.4.3 Cultura organizacional e artefatos	44
3. METODOLOGIA	48
3.1 PREÂMBULO	48
3.2 TIPOLOGIA DO ESTUDO	48
3.3 PESQUISA-AÇÃO APRECIATIVA	51
3.4 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	52
3.5 ASPECTOS ÉTICOS DA PESQUISA	58
4. ANÁLISE DOS DADOS DA PESQUISA	61
4.1 APLICAÇÃO DO PROTOCOLO DA PESQUISA (1D) E MONTAGEM DO GRUPO FOCAL	61
4.1.1 Primeira oficina (1-D): apresentação da pesquisa, procedimentos	62

metodológicos e definição do Tópico Afirmativo	
4.1.2 Segunda oficina: discussão e construção coletiva do Tópico Afirmativo	63
4.2 APLICAÇÃO DO PROTOCOLO DA PESQUISA 2-D (DISCOVERY/DESCOBERTA)	65
4.2.1 Discussão das respostas da primeira pergunta do ciclo 2-D	66
4.2.2 Discussão das respostas da segunda pergunta do ciclo 2-D	69
4.2.3 Discussão das respostas da terceira pergunta do ciclo 2-D	73
4.2.4 Discussão das respostas da quarta pergunta do ciclo 2-D	75
4.2.5 Discussão das respostas da quinta pergunta do ciclo 2-D	80
4.2.6 Discussão das respostas da sexta pergunta do ciclo 2-D	83
4.2.7. Discussão e análise dos dados das fases 1-D (Definição) e 2-D (Descoberta)	87
4.2.8. Discussão dos resultados	89
5. CONCLUSÃO	91
REFERÊNCIAS	95
APÊNDICE A – CARTA DE ANUÊNCIA	105
APÊNDICE B - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO (PARA MAIORES DE 18 ANOS OU EMANCIPADOS)	110
APÊNDICE C - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO (TCLE). PARA PESQUISAS <i>ONLINE</i> (PARA MAIORES DE 18 ANOS OU EMANCIPADOS)	114
APÊNDICE D - 1-D Definição (Definition) – Tópico Afirmativo	118
APÊNDICE E - ROTEIRO DE PERGUNTA DO CICLO 2-D Descoberta (Discovery)	120

1. INTRODUÇÃO

A presente seção discorre sobre a delimitação temática desta dissertação que tem como objeto de estudo a administração tributária na esfera da Prefeitura Municipal de Camaragibe destacando sua importância no contexto local, a configuração do estudo, sua problemática e pergunta de pesquisa, os objetivos gerais e específicos, bem como a justificativa para sua realização.

1.1 DELIMITAÇÃO TEMÁTICA

A administração tributária desempenha um papel crucial na arrecadação municipal, sendo responsável por captar os recursos necessários para financiar os serviços públicos essenciais, tais como saúde, educação, infraestrutura e segurança. Para uma gestão tributária eficiente é imprescindível que os atores envolvidos na administração pública municipal possam planejar e cumprir as metas estabelecidas (Almeida, 2022).

Em Camaragibe, município da Região Metropolitana do Recife (RMR), acredita-se que a eficiência na arrecadação pode impactar diretamente a qualidade de vida dos cidadãos e o desenvolvimento local, de sorte que a otimização dos processos tributários pode ser considerada imperativa.

Neste sentido, o controle interno desempenha um papel estratégico ao contribuir para os objetivos da administração tributária municipal no gerenciamento dos recursos públicos, na redução de falhas e fraudes, maximização da receita, transparência e prestação de contas, cumprimento da legislação e melhoria da gestão de recursos (Paraíba, 2009).

Para Gomes et al. (2013), a crescente relevância da Controladoria no setor público é evidente, dada sua amplitude de funções, que vão desde o controle dos recursos públicos até a produção de dados para embasar decisões. No entanto, persistem questionamentos sobre sua efetiva institucionalização, especialmente em nível municipal, pois relatos de ineficiência e má gestão dos recursos públicos ainda são frequentes.

Do ponto da delimitação temática, esta dissertação faz uma exploração das estruturas organizacionais, políticas e regulamentações que moldam a Administração Tributária da

Prefeitura de Camaragibe, considerando que esses elementos influenciam a produção e o uso de artefatos contábeis, bem como a existência de uma cultura de controle interno.

Essa discussão se insere no campo de estudos que focalizam o papel da cultura no desempenho organizacional e demanda investigações sobre como ela foi criada, mantida e alterada ao longo do tempo. Algumas das definições de cultura relatam como surgem símbolos, linguagem, ideologias, rituais e mitos que se originam de personagens que figuram como fundadores da organização ou são líderes dominantes em momentos ou eventos cruciais por ela vividos. A cultura seria considerada um produto histórico que explica o processo de construção do comportamento atual e passado de seus membros (Ónday, 2016).

A interface temática que faz conexão entre cultura organizacional e teoria institucional pode ser verificada no trabalho de Meyer e Rowan (1977), autores que identificam aspectos da cultura organizacional como expressão de valores, normas, regras e crenças que fazem parte do ambiente das organizações e exercem forte influência sobre os processos institucionais que elas desenvolvem.

Conforme Gomes *et. al* (2013, p. 36), o surgimento das organizações remete àqueles entes que têm

propósitos próprios, com a intenção de atuar na sociedade durante um período de tempo indeterminado, precisando, assim, adaptar-se ao respectivo meio de atuação. Esse processo é abordado pela Teoria Institucional, que estuda as semelhanças organizacionais relativas aos hábitos, regras e desenvolvimento da entidade, lembrando que o desenvolvimento se dá como consequência da sobrevivência da organização, no meio da sociedade, na qual está inserida.

Devido à delimitação temática, enfoca-se também as ferramentas da contabilidade gerencial chamadas de “artefatos” por Borinelli (2006), os quais são, por sua vez, entendidos por Soutes (2006) como sendo as atividades, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que suportem o uso dos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funcionalidades.

Soutes (2006), no seu trabalho, relaciona os artefatos da contabilidade gerencial utilizados pelos profissionais que atuam em um mesmo contexto de trabalho. No caso desta dissertação, aborda-se os artefatos existentes na administração tributária, tais como o código tributário municipal, sistema da gestão tributária, protocolos de auditoria e fiscalização, relatórios de desempenho e arrecadação. O autor entende que esse conjunto de artefatos desempenha um papel central na transparência e na prestação de contas das atividades fiscais

municipais. A compreensão acerca de como esses artefatos podem ser produzidos, interpretados e utilizados pelos gestores públicos é essencial para promover uma gestão fiscal eficiente e transparente como parte da missão institucional de um órgão público.

Para isto acontecer se torna necessário que os gestores envolvidos deem valor aos artefatos que levam aos resultados associados a essa visão institucional presente no controle, como se propõe ser o caso da Prefeitura de Camaragibe. Assim sendo, esperou-se encontrar nesse ente municipal um ambiente favorável à emergência de uma cultura identificada com a eficácia dos sistemas de controle interno vinculados à administração tributária local.

A delimitação do estudo esteve igualmente associada à utilização da Investigação Apreciativa (IA) cujos referenciais teóricos e metodológicos muito podem contribuir para a institucionalização de uma estrutura estratégica voltada para a transformação cultural em um ambiente em mudança (Niemann, 2010). Ou seja, promover uma cultura institucional que compreenda valores e crenças compartilhados, bem como as formas mais tangíveis do que une um grupo de pessoas, do que constitui um ambiente físico, os símbolos compartilhados, os artefatos, as histórias organizacionais, os modelos, as práticas, os rituais e as cerimônias. Para o autor, a abordagem apreciativa pode ser aplicada ao focalizar o que deve estar presente na trajetória de construção de uma cultura forte e sustentável, que também seja vista como consistente com os ideais dos membros da organização (Niemann, 2010).

Certamente, este recorte temático envolve pessoas e grupos-chaves que foram considerados parte integrante do objeto de uma pesquisa que tratou de um processo de transformação cultural e institucional que contemplou atividades, funções e artefatos por meio dos quais a área do conhecimento referente à Controladoria se materializa quando da sua aplicação na administração tributária municipal.

1.2 CONFIGURAÇÃO DO ESTUDO E FORMULAÇÃO DA PERGUNTA DE PESQUISA

O distrito de Camaragibe foi criado pela Lei Municipal nº 21, de 05 de março de 1908, subordinado ao município de São Lourenço da Mata. A Lei Estadual nº 4.988, de 20 de dezembro de 1963, elevou o distrito à categoria de município, o qual foi extinto em 06 de julho de 1964, por acórdão do Tribunal de Justiça de Pernambuco, no mandado de segurança nº 59.906, voltando seu território a integrar o do município de São Lourenço da Mata. Foi novamente elevado à categoria de município pela Lei Estadual nº 8.951, de 14 de maio de 1982; a qual também alterou

a grafia do topônimo para Camaragibe (Pernambuco, 1982a). Situada na região Oeste da RMR, a cidade de Camaragibe está localizada a apenas 12 km da capital pernambucana.

Camaragibe possui uma área territorial de 51,321 km² e uma população estimada em 147.771 habitantes (IBGE, 2022), limitando-se a leste com o Recife, ao norte com Paulista e a oeste com São Lourenço da Mata. Em 2021, o PIB *per capita* era de R\$ 13.940,29. Na comparação com outros municípios do estado, ficava nas posições 61 de 185 entre os municípios do estado (IBGE, 2024).

O marco histórico da administração tributária de Camaragibe surge formalmente com o advento da Lei nº 052, de 01 de setembro de 1994, que criou 17 cargos de Fiscal de Tributos designados para exercer as atividades da administração tributária municipal (Camaragibe, 1994). No decorrer do tempo outras carreiras de suporte, tais como Técnico em Edificações, Engenheiro e Auxiliar Administrativo vieram a compor o quadro da Administração Tributária Municipal (ATM) com a função de apoiar as atividades de cunho tributário. Com a edição da Lei nº 363, de 29 de janeiro de 2008, foram criadas oito vagas para o cargo de Agente Fiscal de Tributos (Camaragibe, 2008), para exercer as atividades de fiscalização tributária nos termos do inciso XXII, artigo 37 da Constituição Federal do Brasil:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio (Brasil, 1988).

No que concerne à instituição da administração tributária de Camaragibe, observa-se que se trata de um processo dinâmico e de arranjos orgânicos nos quais indivíduos e atores coletivos desempenham papéis fundamentais na sua instituição e transformação de ordem cultural. Este argumento pode ser elucidado pela abordagem do trabalho institucional, segundo a qual as decisões políticas, as pressões de grupos de interesse e a evolução das necessidades fiscais moldam a estrutura da administração tributária, refletindo o poder explícito e a influência dos atores nos arranjos institucionais (DiMaggio, 1988).

Entende-se que esses arranjos concretos podem ser ligados à ATM no caso de Camaragibe, pressupondo-se que eles ocupam espaço em uma área reconhecida da vida institucional na atividade da administração municipal, em que se encontram fornecedores-chave,

consumidores de recursos e produtos, agências regulatórias e outros atores, principalmente àqueles que guardam similaridade entre si (DiMaggio; Powell, 1983).

Deste modo, afirma-se que o campo organizacional objeto desta dissertação integra a Prefeitura Municipal de Camaragibe no âmbito da ATM responsável pela condução de sua atividade arrecadatória, a qual constitui o local onde foram realizadas as investigações empíricas da pesquisa, tendo-se nelas encontrado arranjos institucionalmente definidos, sobretudo aqueles que dizem respeito ao controle interno neles exercido.

Um desses arranjos se estrutura em torno das normas obrigatórias adotadas na estrutura institucional da ATM, sendo sua delimitação fundamental para se compreender como os atores responsáveis por sua aplicação operam dentro desse contexto de gestão e controle interno. As normas estabelecem diretrizes que moldam o comportamento dos agentes envolvidos, posto que

as instituições envolvem inevitavelmente obrigações normativas, mas muitas vezes entram na vida social principalmente como fatos que devem ser levados em conta pelos atores. A institucionalização envolve os processos pelos quais os processos sociais, obrigações ou realidades vêm assumir um *status* de regra no pensamento e na ação social (Meyer; Rowan, 1991, p. 42).

Ao mesmo tempo, a utilização do viés institucional combinado à ótica apreciativa reuniu aspectos ligados aos processos de institucionalização da cultura de controle interno, juntamente com as abordagens que são mais relacionais e de afirmação do valor dos artefatos contábeis para o alcance da legitimidade da ATM de Camaragibe. Nesse contexto, foi fundamental estabelecer uma conexão com atores e o trabalho institucional que realizam, para que fossem adequadamente focalizados.

Conforme Lawrence, Suddaby e Leca (2009), o conceito de trabalho institucional baseia-se em uma crescente conscientização das instituições como produtos da ação e reação humanas, motivadas tanto por interesses pessoais idiossincráticos quanto por agendas para a mudança ou preservação institucional. A aspiração do conceito de trabalho institucional é que, por meio de análises detalhadas dessas motivações, interesses e esforços complexos, a pesquisa institucional seja capaz de entender melhor os amplos padrões de intenção e capacidade de criar, manter e alterar instituições. Dentre esses esforços ligados ao trabalho institucional, os indivíduos podem concentrar suas forças para atuar sobre valores, crenças e práticas que compõem o comportamento social padrão, vindo a promover mudanças que atendam a seus interesses (Lino et al., 2019).

De acordo com Tolbert e Zucker (1998), no momento que se apresenta uma avaliação positiva para uma estrutura que vivencia ou vivenciou um dado estágio de habitualização, no âmbito do qual se recorreu a uma solução adequada mediante escolhas feitas por determinados atores, a teorização confere a tal estrutura uma legitimidade cognitiva e normativa. Com base nessa teorização e nas evidências a ela associadas, os *champions*, ou seja, os defensores com interesses na manutenção dessa estrutura se encarregam de promover sua disseminação entre um conjunto de organizações que, de outra forma, sem ela não teriam uma conexão direta (Tolbert; Zucker, 1998).

Retomando a discussão temática desta dissertação em que se cogitou haver legitimidade da ATM no caso da prefeitura de Camaragibe, pressupôs-se também que ela deva ser resultado de um processo dinâmico, no qual as ações dos atores e os artefatos contábeis por eles utilizados se retroalimentam e refletem a cultura de controle porventura existente, além de contribuir para os propósitos para os quais foram criados.

O exame das experiências e vivências dos atores em sua atuação junto à ATM envolveu a lente da IA, pois se pretendeu melhor conhecer o espectro da cultura de controle interno que se esperou identificar no contexto estudado. Elementos culturais que apontam para a importância intrínseca dos valores explicam porque princípios sociais ou filosofias orientam comportamentos e estabelecem uma ampla estrutura para que certas rotinas funcionem em uma organização (Hogan; Coote, 2014). Isto tudo, não sem antes verificar como se dá a institucionalização de determinados valores e sua incorporação às práticas dessa organização.

Neste sentido, a estratégia da IA ligada à identificação do que seus membros mais prezam e valorizam pode incluir os artefatos que fazem parte da organização, sobretudo àqueles que mais importam e integram seu núcleo positivo (Cooperrider; Whitney, Stavros, 2009).

Com efeito, a IA ajuda indivíduos e grupos a criarem visões de futuro aplicadas a um sistema com base em suas experiências pessoais, bem como acerca das melhores coisas que foram feitas no passado e no presente, as quais podem contribuir para as projeções acerca daquilo que mais desejam alcançar (Cooperrider; Whitney, Stavros, 2009).

Como temática, a perspectiva da IA permite que se utilize a energia positiva necessária à mudança, o que envolve atitudes, estrutura e processos inerentes às atividades por eles desenvolvidas (Stetson; Miller, 2003). O estudo da IA requer que as partes interessadas estejam em conexão com o núcleo positivo da organização no qual residem capacidades, pontos fortes e ativos de um sistema que podem ser empregados para promover mudanças e dar vida às suas realizações (Whitney; Liebler; Cooperrider, 2024).

Por sua vez, a perspectiva institucional oferece subsídios à teoria organizacional através de uma compreensão sofisticada de símbolos e linguagem, de mitos e cerimônias, de desacoplamento, da interação de processos sociais e cognitivos, do impacto de campos organizacionais, do potencial de indivíduos e grupos moldarem seus ambientes e dos processos pelos quais esses ambientes moldam o comportamento e as crenças individuais e coletivas. No caso do trabalho institucional, sabe-se que pessoas e grupos constituem atores intencionalmente voltados para levar adiante atividades de criação, manutenção e disrupção de instituições (Lawrence; Suddaby; Leca, 2009), as quais despertam a atenção que deve ser dada àqueles que têm capacidade para atuar sobre tais processos no cotidiano das organizações, particularmente no campo do controle interno (Henk, 2020).

Assim sendo, de um lado, a ótica apreciativa sinalizou para aspectos vinculados a artefatos culturais como objetos visíveis que têm significado na medida em que são incorporados pelas pessoas nas rotinas e integram os processos que dão sentido à vida organizacional (Ónday, 2016). Por outro, a perspectiva institucional permitiu fazer análises sobre os níveis de institucionalização alcançados por determinados artefatos de gestão e controle para que se dê sua permanência em uma dada estrutura contando com a atuação dos indivíduos e grupos (Tolbert; Zucker, 1998).

Ademais, na pesquisa contábil e da controladoria, o termo artefato compreende um largo espectro conceitual e filosófico que abrange práticas, ferramentas, controles, instrumentos, entre outros, aos quais os profissionais que exercem essas funções recorrem em suas atividades (Borinelli, 2006).

Segundo Espejo (2008), os artefatos contábeis servem como facilitadores do alcance dos objetivos organizacionais no contexto das funções fundamentais de gestão (planejamento, organização, direção e controle). Deste modo, no âmbito da administração tributária os artefatos surgem como peça fundamental na consecução dos objetivos institucionais.

Nos órgãos de controladoria do setor público ressalta-se que a adoção de artefatos contábeis por diferentes agentes internos e externos influencia suas práticas bem como contribui para sua gestão estratégica (Silva, 2024).

Perante os pressupostos apresentados, delineou-se o eixo fundamental desta discussão que combinou fatores institucionais e apreciativos centralizados no estudo da ATM de Camaragibe, desdobrados nas seguintes questões norteadoras desta pesquisa: a) que trabalho institucional realizado por atores no âmbito da ATM de Camaragibe pode ser associado ao delineamento de uma cultura de controle interno no contexto estudado?; b) que elementos do núcleo positivo da

ATM de Camaragibe podem contribuir para o fortalecimento de uma cultura de controle interno neste órgão público?; c) que artefatos contábeis são considerados valiosos pelos atores que atuam no âmbito da ATM de Camaragibe na ótica apreciativa e institucional?; e d) que papel exercem os artefatos contábeis no contexto da estrutura de controle interno da ATM de Camaragibe?

Assim, chega-se a pergunta de pesquisa formulada nesta dissertação, ou seja, como realizar uma análise da Administração Tributária do Município de Camaragibe com base nos fatores institucionais e apreciativos elencados nesta pesquisa?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Realizar uma investigação que combina fatores institucionais e apreciativos para examinar o delineamento de uma cultura de controle interno associada aos artefatos contábeis utilizados no âmbito da Administração Tributária do Município de Camaragibe.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a Identificar os diferentes tipos de trabalho institucional que podem ser associados ao delineamento da cultura de controle interno vigente no contexto da ATM de Camaragibe;
- b Analisar a atuação dos atores que trabalham na esfera do controle interno ligado à Administração Tributária do Município de Camaragibe.
- c Delinear os elementos do núcleo positivo da Administração Tributária do Município de Camaragibe que podem contribuir para o fortalecimento de uma cultura de controle interno nesta entidade pública;
- d Identificar os artefatos contábeis que são considerados valiosos pelos atores que trabalham com o controle interno na Administração Tributária do Município de Camaragibe na ótica apreciativa e institucional;
- e Analisar o que papel exercido pelos artefatos contábeis no contexto da estrutura de controle interno da ATM de Camaragibe..

1.4 JUSTIFICATIVA

No contexto das organizações públicas, a luta de forças se manifesta entre o “novo e o velho”, isto é, as transformações e inovações das organizações no mundo contemporâneo que superam a dinâmica e a burocracia arraigadas. As organizações públicas se deparam com a necessidade do novo tanto em aspectos administrativos quanto em políticos. Mais do que isso, necessitam criativamente integrar aspectos políticos e técnicos, sendo essa junção inerente e fundamental para as ações nesse campo. Entretanto, essa busca de forças se torna necessária para se conduzir a uma reflexão, em que se obtenha melhores estratégias para descrever organizações públicas capazes de atingir seus objetivos, que consistem em serviços eficientes à sociedade (Pires; Macêdo 2006).

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 marcou o início de uma nova ordem jurídica ao estabelecer uma divisão clara de competências entre os entes federativos (Correa, 2019). A descentralização dos serviços públicos ampliou o papel dos municípios na promoção do bem comum e na implementação de políticas públicas. No entanto, o cumprimento dessas novas responsabilidades gerou necessidades financeiras crescentes, acompanhadas do aumento das despesas. É crucial notar que muitos dos pequenos municípios brasileiros enfrentam grandes desafios para obter receita tributária suficiente para cobrir essas despesas, apesar das fontes legais disponíveis para financiamento (Afonso *et al.*, 1998).

Esses municípios dependem quase exclusivamente de repasses e transferências intergovernamentais. Para consolidar a autonomia municipal e fortalecer o federalismo, é essencial que esses municípios se empenhem em aumentar significativamente a arrecadação tributária, visando alcançar sua autossuficiência diante das responsabilidades do federalismo republicano (Silva; Silva, 2018).

Espera-se que tenha ficado evidente a justificativa do estudo do controle interno no contexto da arrecadação tributária, pois, segundo Paula (2006), para garantir uma gestão fiscal responsável, os gestores municipais devem implementar procedimentos de controle interno eficazes, adotar sistemas informatizados capazes, estar sempre atentos às demandas e impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e, principalmente, promover a participação da comunidade na obtenção e utilização dos recursos públicos

As abordagens institucionais que subsidiam a teoria organizacional tradicionalmente têm se concentrado nas relações entre organizações e nos campos em que elas atuam, fornecendo relatos fortes dos processos pelos quais as instituições governam a ação (Espejo *et al.*, 2009).

O estudo do trabalho institucional, por sua vez, foi justificado por conta dessa perspectiva, a qual busca entender como as ações de atores influentes podem impactar as instituições, conectando, unindo e estendendo o trabalho sobre empreendedorismo institucional, mudança e inovação institucional. Essa teoria se preocupa com as ações práticas pelas quais as instituições são criadas, mantidas e interrompidas, sobretudo no campo do controle interno (Henk, 2020). O autor considera que o controle interno pode ser institucionalizado por diferentes atores organizacionais no nível micro, indo ao encontro do que seria um simples ato de conformidade, posto que sua atuação implica gerar um valor agregado para a organização.

O conceito de trabalho institucional enfatiza as ações intencionais tomadas em relação às instituições, algumas altamente visíveis e dramáticas, como frequentemente ilustradas em pesquisas sobre empreendedorismo institucional, mas muitas delas parecem ser quase invisíveis e frequentemente mundanas, como acontece nos ajustes, adaptações e compromissos diários de atores que intencionalmente tentam instalar ou manter arranjos institucionais (Lawrence; Suddaby; Leca, 2009).

Entende-se, então, porque se se justifica melhor conhecer os papéis desses atores, sendo fundamental compreender como as práticas, atitudes e decisões individuais e coletivas influenciam a construção de uma cultura do controle interno no caso da ATM de Camaragibe, cuja temática é quase inexplorada ao se tentar combinar as perspectivas institucional e apreciativa. Essa lacuna teórica e empírica é extensiva ao estudo dos artefatos contábeis empregados para se conduzir suas operações, alcançar objetivos, ganhar legitimidade entre seus pares e assim desempenhar efetivamente seu papel na sociedade.

Da mesma forma, o enfoque da cultura organizacional emerge como um elemento crucial a ser estudado na gestão tributária, especialmente nos sistemas de controle, os quais estão intimamente ligados aos artefatos contábeis presentes nas organizações públicas, refletindo o que é considerado legítimo dentro da ordem legal vigente.

É importante destacar a existência de diversos conceitos fundamentais que servem como base para a construção dos artefatos contábeis utilizados na administração tributária, sobretudo àqueles ligados à controladoria (Borinelli, 2006). Na ATM, esses conceitos incluem modelos e ferramentas de fiscalização, arrecadação, planejamento, gestão e legislação tributária. Assim, considerando o objetivo deste estudo, não se identificou a existência de publicações e pesquisas que tenham abordado as questões e temáticas constantes desta dissertação nas bases de dados do *Google Acadêmico* e do *SciELO – Brasil*, no período que vai de 01/01/2015 a 01/11/2024.

Neste contexto, justificou-se fazer uma investigação sobre os elementos utilizados na ATM de Camaragibe, tais como relatórios de auditoria e fiscalização, sistemas de gestão tributária, etc., ao lado da cultura organizacional de controle interno, composta por valores, normas, práticas e comportamentos que impactam sua capacidade da administração tributária municipal em cumprir suas funções com eficiência, eficácia e efetividade.

Justamente, a combinação institucional e apreciativa ofereceu uma contribuição acadêmica aplicada ao caso da ATM de Camaragibe, considerando sua relevância tanto teórica quanto prática ao se procurar compreender a dinâmica que envolve os artefatos contábeis de natureza tributária e sua inter-relação com os processos de gestão do controle interno nessa instituição pública municipal da qual o autor desta dissertação é servidor há cerca de 15 anos. Assim, tanto do ponto de vista profissional como acadêmico, entende-se a importância de investir neste campo de estudo, que se mostra carente de discussões e contribuições que também podem se estender a outros contextos semelhantes.

Na visão pragmática, além de proporcionar a compreensão da evolução histórica da cultura de controle interno na ATM de Camaragibe, procurou-se oferecer uma análise das implicações dessa cultura na formação dos servidores que nela atuam, de modo a contribuir para a formação de políticas de gestão e capacitação mais eficazes, baseadas no conhecimento histórico e cultural da instituição, elevando a competência técnica e ética dos servidores.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTROLE INTERNO

O controle interno desempenha uma função fundamental na administração, pois é responsável por monitorar a execução das ações e sugerir, de maneira preventiva ou corretiva, as medidas necessárias. Ele não se limita a ser um setor fiscalizador, mas também serve como um apoio para aprimorar as rotinas internas e otimizar os processos. Quando o sistema de controle interno é fraco ou ineficaz, a segurança na avaliação das ações de gestão diminui, especialmente em relação à economicidade, eficiência e eficácia da execução orçamentária, criando um ambiente propenso a erros e desvios (Schwaertz, 2021).

Cruz e Glock (2003, p. 20) consideram que

o controle caracteriza-se, portanto, por qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado, etc., com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou o resultado esperado, ou ainda, com o que determinam a legislação e as normas. Estas atividades, exercidas pelos diversos segmentos da estrutura organizacional, constituem os chamados controles internos.

Para Frazer (2012), o controle interno é uma atividade abrangente na contabilidade financeira e gerencial, bem como na gestão estratégica de projetos, operações, pessoal e gestão da qualidade total. Se abstendo de cobrir não apenas toda a atividade da empresa, mas também levar em consideração seus objetivos, metas e tarefas para tornar sua atividade econômico-comercial o mais eficaz possível.

Paula (2006) discorre que na Administração Pública, a função controle é exercida em decorrência de exigências legais. A Lei nº. 4.320/64 estabeleceu que o controle da execução orçamentária e financeira da União, Estados, Municípios e Distrito Federal é exercido pelos Poderes Legislativo e Executivo, mediante controles internos e externos, respectivamente (Brasil, 1964). Tal entendimento foi reafirmado pelo artigo nº. 70, da Constituição Federal Brasileira, de 1988:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único: Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumas obrigações de natureza pecuniária (Brasil, 1988).

Com a Reforma Administrativa de 1967, consoante o artigo 6º. do Decreto-lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967, o controle passou a ter maior notoriedade colocando ao lado do planejamento, entre os cinco principais princípios fundamentais que norteiam a atividade pública, quais sejam:

Art. 6º As atividades da Administração Federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais:

I - Planejamento.

II - Coordenação.

III - Descentralização.

IV - Delegação de Competência.

V – Controle (Brasil, 1967).

Corroborando a importância do controle tanto no setor público e privado Cavalcante e Luca (2013) apontam que “os princípios ‘transparência’ e ‘accountability’, assim como as dimensões do controle, são presenças permanentes nas recomendações de boas práticas de governança tanto para o setor privado quanto para o público”.

Conforme estabelecido pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (Brasil, 1988), as três esferas de governo - União, estados e municípios - devem implementar sistemas de controle interno. De acordo com o artigo 31 da Constituição Federal, a supervisão no nível municipal é de responsabilidade tanto do Poder Legislativo, por meio do controle externo realizado pela Câmara dos Vereadores, quanto do Poder Executivo, através da instituição de sistemas municipais de controle interno (Cruz *et al.*, 2014).

Como preconizam Cavalcante e Luca (2013, p.75),

os proprietários de todos os recursos (os cidadãos) não exercem diretamente a sua gestão, que fica a cargo dos órgãos do poder executivo, configurando-se um potencial problema de agência, em que não há segurança sobre o alinhamento de interesses das partes.

O controle interno tem como objetivo garantir a transparência das ações do Poder Público, por meio do cumprimento da Lei nº 131/2009 (Lei da Transparência) e da Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação), assegurando que os cidadãos tenham acesso a todas as informações sobre o uso dos recursos públicos (Brasil, 2011; 2009). O desempenho do controle interno é relevante e imprescindível para monitorar a utilização dos recursos públicos, garantindo que os tributos pagos pela população sejam aplicados de forma adequada (Cruz; Felix; Freire, 2020).

No âmbito da administração pública, conforme Paula (2006, p. 80), “o controle tem um papel fundamental, pois sua atuação vai apoiar as decisões do administrador num sentido único: o atendimento do interesse público e dos objetivos traçados”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), instituída pela Lei Complementar nº 101/2000, trouxe a exigência de maior divulgação das informações em todas as camadas da sociedade, resultante da inovação no que se refere à transparência dos atos e contas da Administração Pública (Brasil, 2000). Essa transparência deve se fundamentar na ampla divulgação das ações realizadas pelo poder público (Atos Públicos) e dos recursos empregados para financiá-las (Contas Públicas), acompanhados da documentação comprobatória correspondente. O Quadro 1 lista os controles internos de acordo com a demanda do setor público (Paraíba, 2009).

Quadro 1 - Importância dos controles internos de acordo com a demanda do setor público

Item	Demanda
a)	Garantir a “memória” do órgão que, não obstante a constante troca de seus gestores, decorrente de pleitos políticos, deve ter garantida a continuidade da sua existência;
b)	Garantir a padronização dos procedimentos de controle, independente da manutenção ou troca dos servidores que o operacionalizam, bem como dos gestores aos quais as informações são prestadas;
c)	Conhecer, a qualquer tempo, a instituição - receitas, despesas, resultados históricos, estrutura administrativa, pessoal, patrimônio, etc.;
d)	Promover o acompanhamento, em tempo real, da programação estabelecida nos instrumentos de planejamento (Planos Plurianuais - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, Leis Orçamentárias Anuais - LOA, Metas Bimestrais de Arrecadação - MBA e Cronogramas Mensais de Desembolso - CMD);
e)	Promover a constante busca de equilíbrio nas contas públicas;
f)	Providenciar a correta aplicação administrativa e financeira dos recursos públicos;
g)	Evitar fraudes, desvios e erros cometidos por gestores e servidores em geral;
h)	Promover a busca do atingimento de metas de aplicação de percentuais mínimos e máximos impostos pela legislação em vigor;
i)	Promover a busca do atingimento de metas de aplicação de recursos vinculados (convênios, programas e fundos) a objetivos específicos, tendo em vista a proibição de desvio de finalidade dos mesmos.
h)	Promover a obrigatoriedade de prestar contas à sociedade (através dos órgãos fiscalizadores, entre eles os Tribunais de Contas) imposta a todos aqueles que, de alguma forma, gerenciam ou são responsáveis pela guarda de dinheiro ou bens públicos, etc.

Fonte: Paraíba (2009).

No cenário delineado por Cruz (2014, p. 305), o controle interno desempenha um papel central na gestão das políticas públicas, ao afirmar que

o controle interno assumia, naquela oportunidade, definitivamente, um papel de protagonista na gestão das políticas públicas, que transcendia seus limites anteriores. Constatou-se que um controle bem estruturado e estrategicamente orientado poderia contribuir para a aderência aos parâmetros legais, para a boa execução dos programas de governo e, aqui a novidade, para prevenir a corrupção. Isso porque, enquanto o modelo tradicional, com enfoque meramente formal, não demonstrava ser suficiente para salvaguardar os ativos. O histórico insulamento dos órgãos responsáveis por esse controle os distanciava da crescente participação social no acompanhamento das ações de governo, e impedia que atendessem às novas demandas sociais e à necessidade de interação, cada vez mais frequente, entre Estado e sociedade. Para atender a essa nova

perspectiva foi necessário modificar as instituições do próprio Estado brasileiro, tornando-as capazes de interagir de forma mais dinâmica com a sociedade civil.

Trata-se de um contexto no qual o sistema de controle interno busca garantir, em todas as etapas do processo decisório, que o fluxo de informações e a execução das decisões sejam realizados com legalidade, legitimidade e confiabilidade. Além disso, visa, no aspecto do mérito, promover a economicidade, eficácia e eficiência (Cruz; Felix; Freire, 2020).

Em nível municipal, o controle interno é regulamentado em conformidade com o art. 31 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: “A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei”. De modo a garantir uma gestão fiscal responsável, os gestores municipais devem implementar procedimentos de controle interno eficazes, adotar sistemas informatizados capazes, estar sempre atentos às demandas e impactos da LRF e, principalmente, promover a participação da comunidade na obtenção e utilização dos recursos públicos (Paula, 2006).

Ao se discutir a importância do controle interno na administração pública municipal, entende-se que ele abrange toda a estrutura da administração, ou seja, todos os envolvidos na gestão dos recursos públicos. No contexto municipal, sua relevância é ainda maior, pois é nele que residem os cidadãos, constituindo o poder local, mais próximo à população, devendo direcionar seus esforços e serviços ao povo, sempre dentro dos limites da legalidade constitucional (Cruz; Felix; Freire, 2020).

No que se refere a responsabilidade pela execução do controle interno, Schwartz (2021, p. 15) afirma que:

a execução dos controles internos é de responsabilidade de todas as unidades, agentes e níveis organizacionais: ou seja, todos, dentro da sua área de atuação, são responsáveis pela execução dos processos de trabalho, pela identificação dos riscos inerentes a esses processos e pela normatização e execução das rotinas de trabalho e dos procedimentos de controle destinados à mitigação dos riscos.

Quanto aos administradores municipais, Paula (2006) afirma que eles são os responsáveis por implantar eficientes procedimentos de controle interno, municiar-se de sistemas informatizados eficazes, dedicar permanente atenção às exigências e efeitos da LRF e, sobretudo, incentivar a participação da sociedade na obtenção e aplicação dos recursos públicos.

Cruz, Felix e Freire (2020) complementam dizendo que o desempenho do controle interno é relevante e imprescindível para o acompanhamento do uso dos recursos públicos, ou seja, a boa aplicação dos recursos que o cidadão paga de tributos.

Cruz *et. al.*, (2014), inclusive, situam as controladorias, que integram a estrutura organizacional do setor público, como unidades de controle interno que têm sua eficácia, muitas vezes, sujeita à vontade política dos chefes do executivo a quem cabe fornecer recursos essenciais para seu funcionamento, tais como orçamento adequado e pessoal qualificado. Com efeito, o não provimento dessas condições pode prejudicar o resultado pretendido pelas controladorias, comprometendo seu papel de unidade responsável pela preservação do patrimônio público e consecução de políticas de prevenção e combate à corrupção.

2.2 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL

Segundo a Constituição da República de 1988, a responsabilidade pelos tributos municipais passou a ser atribuída aos prefeitos, que devem efetuar a cobrança e aplicar penalidades nos casos de inadimplência. Para que esse processo ocorra de forma adequada, é fundamental que haja compreensão clara da matéria e maior conscientização por parte da gestão municipal. Além disso, os municípios precisam arrecadar suas receitas com eficiência, uma vez que essa é uma obrigação constitucional indispensável à sua sobrevivência e à oferta de serviços públicos de qualidade (Medeiros, 2023).

Para Cavalcante e Luca (2013), compete à administração pública satisfazer as necessidades coletivas da população. No Brasil, essa responsabilidade abrange a gestão direta e indireta dessas três esferas federativas. Para tanto, cada uma delas deve observar os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.¹

Já Afonso *et. al.* (1998, p. 6) afirmam que “a descentralização dos recursos tributários, consolidada pela Constituição Federal de 1988, foi acima de tudo um movimento de municipalização da receita”. Em tal contexto, a administração tributária assume um papel primordial.

Com a descentralização, os municípios passaram a ter maior responsabilidade na arrecadação e fiscalização dos tributos, o que deve ser feito com eficiência visando a auferir as receitas necessárias ao razoável atendimento das diversas demandas sociais inseridas na política pública do Estado. Deste modo, a administração tributária precisa se adaptar, utilizando

¹ Para Brandão; Silva e Cápua (2015, p. 18), “com o advento da Constituição Federal de 1988 muitas mudanças ocorreram para o Direito Público, como a instauração do art. 37 que, vincula os atos da administração aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Assim, a atuação da Administração Pública está submetida às normas jurídicas, ou seja, o administrador público somente pode fazer aquilo que é determinado por lei”.

tecnologias e práticas modernas para garantir a eficácia na arrecadação e a equidade na distribuição dos encargos fiscais (Almeida Filho, 2013).

O artigo 37, inciso XXII, da Constituição Federal de 1988, enfatiza a importância das administrações tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, ao afirmar que essas atividades são essenciais ao funcionamento do Estado, a que corresponde alocar os recursos prioritários para a atuação integrada desses diversos entes federados, inclusive com compartilhamento de informações e cadastros (Brasil, 1988).

A norma determina que essas administrações tenham recursos prioritários para realizar suas atividades, além de estabelecer que elas devam atuar de forma integrada, compartilhando cadastros e informações fiscais. Essa integração é crucial para a eficiência da gestão tributária, permitindo que os municípios, por exemplo, acessem dados que facilitem a fiscalização e a arrecadação de tributos, melhorando a eficácia das suas ações (Almeida Filho, 2013).

Desta forma, as atividades perseguidas no âmbito da administração tributária têm o dever de observar o regramento constitucional e infraconstitucional de modo geral, não constituindo numa liberalidade dos entes da federação, mas uma obrigação que deve ser rigorosamente fiscalizada pelos órgãos de controle externo e interno (Almeida *et al.*, 2022),

Cabe aos municípios, nessa seara, a necessidade de observância dos preceitos tributários, especialmente àqueles que envolvem a administração tributária, uma vez que na repartição de competências eles assumem um papel importante de arrecadação de tributos.

A administração tributária consiste em um conjunto de ações e atividades, integradas e complementares entre si, com o objetivo de cumprimento da legislação pertinente pela sociedade, que se mostra por meio da presença fiscal, quer no âmbito da facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, quanto na construção e manutenção da percepção de risco sobre o cálculo do inadimplemento (Sabbag, 2009).

O exame dessa questão aponta para a necessidade de se examinar as principais funções do controle no âmbito da administração tributária relacionados à fiscalização dos contribuintes, a arrecadação de tributos e a cobrança dos créditos tributários, sempre utilizando os mecanismos previstos na Constituição Federal de 1988 e na legislação que lhe diz respeito.

2.3 TEORIA INSTITUCIONAL: DA NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL AO TRABALHO INSTITUCIONAL

2.3.1 Diferentes abordagens teóricas ligadas ao novo institucionalismo sociológico

As organizações surgem no mercado com seus próprios propósitos, visando a operar na sociedade por um período indeterminado e adaptar-se ao ambiente onde atuam. Esse fenômeno é estudado pela teoria institucional, que analisa as semelhanças organizacionais relacionadas aos hábitos, normas e evolução de uma entidade. Esse desenvolvimento organizacional decorre da necessidade de sobrevivência da organização no meio social em que está inserida (Gomes et al. 2013).

A teoria institucional é geralmente subdividida em três vertentes, como observado por Guerreiro et al. (2005), autores que as identificam como sendo: a primeira é a New Institutional Sociology (NIS), ou seja, nova sociologia institucional, que enfoca as organizações configuradas dentro de uma grande rede de relacionamentos interorganizacionais e sistemas culturais. Sob esse ângulo, crenças, normas e tradições do ambiente institucional influenciam o relacionamento das organizações. O ambiente institucional é caracterizado pela elaboração de regras, práticas, símbolos, crenças e requerimentos normativos aos quais indivíduos e organizações precisam se conformar para receber apoio e legitimidade.

A segunda vertente é a New Institutional Economics (NIE), ou seja, nova economia institucional, que entende o ambiente institucional como um conjunto de regras sociais, legais e políticas que estabelecem as bases para a produção, a troca e a distribuição. O ambiente institucional é caracterizado como um elemento central para o entendimento da evolução de uma indústria e da estratégia das empresas nele inseridas, que dele recebem grande influência exercida sobre seu comportamento (Guerreiro et al., 2005) No seu interior, podem ser encontrados grupos de indivíduos dedicados a um propósito comum de alcançar seus objetivos por meio das transações com o mercado. A terceira vertente é a Old Institutional Economics (OIE), velha economia institucional, que coloca a instituição como o principal objeto de análise e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões.

Dado o tema desta dissertação, a vertente da nova sociologia institucional constitui o principal foco de interesse que foi explorado, cuja configuração se demarca no final dos anos 1970, quando Meyer; Rowan (1977) introduziram as linhas teóricas que passaram a ser dominantes neste campo de estudo, segundo os pressupostos de que as organizações seriam estruturas moldadas por forças institucionais, dentre elas incluindo mitos racionais, conhecimento legitimado pelas instituições educacionais e as próprias profissões a elas vinculadas.

Os autores sugerem que as organizações sofrem pressão para se conformar às regras e ao sistema legal para poder se legitimar no campo onde elas atuam, incidindo sobre suas estruturas os mitos, símbolos, valores e normas sociais vigentes que moldam as ações dos indivíduos dentro de um contexto cultural particular a tais organizações (Meyer; Rowan, 1977).

A teoria institucional de base sociológica também indica que as organizações se adaptam não apenas às pressões técnicas, mas também ao que acreditam que a sociedade espera delas, o que leva ao isomorfismo institucional. É o que dizem DiMaggio e Powell (1983), para quem o isomorfismo se trata de um fenômeno no qual processos que estimulam a difusão de ideias, práticas e estruturas prescritas para as organizações atingem a homogeneização e a similaridade existente entre elas.

Com isto, vê-se que além da legitimidade, impõe-se o chamado isomorfismo e os três tipos de pressões que as organizações podem enfrentar: coercitiva, mimética e normativa (DiMaggio; Powell, 1983). A pressão exercida por políticas, regulamentos ou regras exigidas por partes interessadas leva ao isomorfismo coercitivo. Já o isomorfismo mimético ocorre quando as organizações imitam o comportamento ou as estratégias de outras organizações que consideram superiores em resposta à incerteza. Por fim, isomorfismo normativo surge quando as organizações incorporam programas, processos, sistemas ou técnicas referenciando práticas, valores e costumes profissionais naquele campo de atuação. As três formas de isomorfismo são interdependentes e podem ser encontradas em diferentes momentos vividos pelas organizações.

Os estágios alcançados pelas instituições podem ser avaliados usando-se o que Tolbert e Zucker (1998) explicam: que a teoria institucional conta com o que chamam de processo de institucionalização, constituído por três etapas de um processo: habitualização, objetificação e sedimentação.

Segundo Tolbert e Zucker (1998), a habitualização envolve a geração de novos arranjos estruturais e sua formalização em políticas e procedimentos visando a resolução de um problema específico, podendo ser consideradas soluções desenvolvidas por outras organizações. A objetificação acompanha a difusão da estrutura e envolve o desenvolvimento de consenso social entre os tomadores de decisão organizacionais acerca do seu valor. Já no processo de sedimentação ocorre a representação da continuidade da estrutura por um período de tempo relativamente longo, caracterizado por um momento em que a norma está totalmente firmada e, portanto, institucionalizada na organização (Tolbert; Zucker, 1998). A análise da

institucionalização constitui uma ferramenta teórica que ajuda a se perceber o valor de uma estrutura, juntamente com a consolidação de regras, normas e processos nas organizações.

Tolbert e Zucker (1998) entendem que a presença de múltiplas ordens institucionais e o desenvolvimento que cerca uma estrutura sugere a possibilidade de agência e, conseqüentemente, de empreendedorismo institucional (Tolbert; Zucker, 1996), que é mais centrada no ator e foca nas suas iniciativas para promover a criação, a manutenção ou a disrupção da estrutura. Nessa literatura, o termo empreendedores institucionais pode ser aplicado a atores aos quais se atribui a responsabilidade por criar instituições ou que àquelas que são alteradas mediante o uso de estratégias deliberadas, compreendendo inovação ou mudança (DiMaggio, 1988).

A abordagem neoinstitucional passa a encarar a emergência de uma visão segundo a qual se enfoca o surgimento de novas instituições ativadas por atores organizados com recursos suficientes (empreendedores institucionais) que exploram oportunidades para atender a interesses que eles valorizam (DiMaggio, 1988). Neste ponto, a teoria começa a avançar em direção a uma melhor compreensão do papel da agência humana que exige um olhar mais atento centrado na intencionalidade do ator.

Tal temática remete ao estudo do trabalho institucional que considera uma ação proposital promovida por atores responsáveis pelo desenvolvimento de ações destinadas a criar, manter e romper com as instituições (Lawrence; Suddaby, 2006). Dado os objetivos constantes desta dissertação, a próxima seção dedica-se à teorização do trabalho institucional, como segue.

2.3.2 Trabalho institucional

É importante assinalar que a ênfase teórica aqui adotada se alinha com a perspectiva que focaliza a estrutura organizacional, mas também penetra nas rotinas de nível micro (Lawrence; Suddaby, 2006). Nessa esfera, artefatos materiais e outros elementos tangíveis podem ser vistos como importantes ferramentas para se analisar o trabalho institucional realizado pelos atores, especialmente os que atuam na linha de frente e são culturalmente competentes (Greenwood et al., 2017).

Lawrence e Suddaby (2006) identificam três formas de trabalho institucional que se aplicam em um contexto da relação dos atores com a organização/estrutura: trabalho político, trabalho técnico e trabalho cultural. Neste sentido, os atores desempenham uma função

estratégica da ação, esperando-se que eles detenham conhecimento suficiente para saber para quê ela serve e o que visa alcançar dentro da instituição.

Segundo essa conceituação, o trabalho político requer o desenvolvimento de atividades e processos que levem à construção de regras e envolvem interesses para promover novas práticas. Procura-se enquadrar, de modo mais amplo, atividades tais como advogar por novas regras e envolver atores e interesses para promover novas práticas (Perkmann; Spicer, 2008; Lawrence; Suddaby, 2006). Por sua vez, o trabalho técnico envolve a legitimação de práticas a serem executadas, refinadas ou mesmo formalizadas e instrumentalizadas com algum grau de rigor e profissionalização, exibindo detalhes acerca de como funciona, incluindo teorizar e elaborar categorizações que outros podem usar (Perkmann; Spicer, 2008; Lawrence; Suddaby, 2006). Já o trabalho cultural concentra-se na mudança de normas e do sistema de crenças, também dizendo respeito a ações mais simbólicas a serem empreendidas em uma instituição (Lawrence; Suddaby, 2006).

A atuação dos atores envolve esforço físico ou mental em sua tentativa de afetar uma instituição para gerar mudanças, conforme as posições que eles ocupam em um campo, uma organização ou mesmo uma infraestrutura, sabendo-se que a cada tipo de trabalho institucional corresponde um conjunto de práticas (Lawrence; Suddaby, 2006).

Vale relembrar que o enfoque concentra-se mais nas microfundações e denota que a preferência metodológica do trabalho institucional recai na dinâmica ligada à construção de significados e ações presentes nos estágios da institucionalização (Zilber, 2017).

Aliás, para Henk (2020), as lentes do trabalho institucional podem ser aplicadas ao controle interno, em especial no nível micro da organização, onde os indivíduos possuem agência quando estão em exercício no seu cotidiano.

A explicação para isto acontecer refere-se ao fato de os estudos se voltarem para os esforços reflexivos e intencionais das pessoas no contexto de suas instituições e nas instâncias concretas de trabalho institucional, querendo com isto dizer que elas expressam a forma como os atores lidam com artefatos e práticas materialmente mediadas pela atividade humana exercida nas organizações (Hampel; Lawrence; Tracey, 2017).

Diferentemente do proposto por Perkmann e Spicer (2008) e Lawrence e Suddaby (2006), Hampel, Lawrence e Tracey (2017) distinguem os seguintes tipos de trabalho institucional: a) trabalho simbólico, que usa símbolos, incluindo sinais, identidades e linguagem para influenciar as instituições; b) trabalho material, que se baseia nos elementos físicos do ambiente institucional, como artefatos, objetos ou lugares; e c) trabalho relacional, que se preocupa em

construir interações para promover interesses e mobilizar as intenções das pessoas e moldar seu comportamento.

Neste sentido, os símbolos dominam o trabalho institucional e o interacionismo simbólico. Hampel, Lawrence e Tracey (2017) entendem que os atores podem interagir estrategicamente com símbolos, sendo que as narrativas e identidades aparecem como recursos usados para explicitar situações, justificar papéis que eles desempenham e defender diferentes cursos de ação em suas instituições. Em suma, destaca-se o lado tangível da vida institucional, considerando que os atores podem recorrer a objetos materiais para interpretar as situações que enfrentam e suas definições ao longo de uma linha de tempo. Do ponto de vista desses autores, as instituições não são como estruturas fixas, mas sim constituem algo constantemente moldado por ações humanas. Entender esse processo exige olhar para os atores, suas práticas e os contextos em que atuam. Analisar os três tipos de trabalho institucional que eles propõem requer estudos que sejam enfocados com base na forma como se expressam (objetos, símbolos e relações).

Os autores também elegem o foco no contexto no qual o papel da agência dos atores é exercida na dinâmica dos sistemas sociais, especialmente quando se deseja saber como, quando e por que mudanças sociais significativas ocorrem. A abordagem pode ser indicativa da pesquisa-ação, cuja epistemologia sugere atores e ação como unidades de análise reflexiva. Hampel, Lawrence e Tracey (2017) visualizam participantes envolvidos na discussão da questão da pesquisa, coletando e dando sentido aos dados, o que leva à interface com o uso da ótica apreciativa, assunto explorado na próxima seção.

2.4 INVESTIGAÇÃO APRECIATIVA

2.4.1 Origens e Definições da IA

A IA teve sua origem na Universidade Case Western Reserve, em Ohio, nos anos 1980, após um estudo conduzido por David Cooperrider sobre liderança na Cleveland Clinic, uma das clínicas médicas e da psicologia mais renomadas dos Estados Unidos. Ao investigar as experiências de sucesso e fracasso, Cooperrider percebeu o impacto positivo que as histórias de sucesso e eficácia podiam ter na vida das pessoas. Essa perspectiva foi introduzida no plano organizacional, juntando os fundamentos teóricos da IA com o da psicologia positiva, observando seu impacto na compreensão da mudança organizacional positiva e no próprio desenvolvimento organizacional (Cantore; Cooperrider, 2013).

Assim, surgiu uma nova abordagem, focando apenas nas experiências "em seu melhor", em vez de utilizar as técnicas convencionais de mudança organizacional (Marujo et. al., 2007). Com sua base na psicologia positiva, a gestão de mudanças positivas significa que a mudança é uma oportunidade para transformação de um sistema (Linley; Joseph, 2004). Mais do que isto, coloca as pessoas como agentes de mudança e influenciadoras dos processos de transformação nas organizações.

Andrus (2010, p. 63) define a IA como “uma ferramenta de transformação organizacional focada em aprender com sucessos e construir sobre pontos fortes”. Ao mesmo tempo, procura-se observar o que funcionou, explorar o motivo do bom funcionamento e pensar coletiva e colaborativamente o que é possível fazer para que ocorram as transformações no sistema.

Conforme Cooperrider e Whitney (2006), a IA é uma abordagem colaborativa e coevolutiva que busca o que há de melhor nas pessoas, nas suas organizações e no mundo ao seu redor. Além de ser uma abordagem, a IA também é uma metodologia de pesquisa-ação que envolve a exploração sistemática dos aspectos que energizam uma organização ou comunidade quando estão operando de maneira mais eficaz e competente, tanto do ponto de vista econômico quanto ecológico e humano. A literatura sobre a IA fundamenta suas bases nas “teorias de investigação-ação, mudança organizacional e inovação, utilizando uma perspectiva construcionista social orientada pelo respeito e diálogo para apreciar o que há de melhor em uma instituição” (Arnemann; Gastaldo; Kruse, 2017, p. 122).

Nesse mesmo sentido, Bester (2011) trata a IA como uma ferramenta que se volta para a promoção de mudanças positivas, focando no núcleo forte de uma organização ou instituição. Tanto teórica como metodologicamente, a IA possibilita o engajamento através das forças organizacionais seja em termos de mudanças transacionais (como o planejamento de ações) seja no que se refere à transformações mais profundas (como a identificação e o alinhamento de valores, visão e missão). A IA capacita as pessoas a elaborarem visões para o sistema, fundamentando-se em suas experiências pessoais, conhecimentos e habilidades. Ao valorizar os aspectos positivos do passado e do presente que as pessoas vivenciam, a IA permite que esses pontos fortes sejam levados para o futuro, contribuindo para o desenvolvimento organizacional.

Acosta e Douthwaite (2005, p. 1) afirmam que:

ao promover a reflexão sobre os pontos fortes e as melhores práticas do sistema e compartilhar histórias de pontos altos, as organizações podem mudar as percepções da situação de ser cheia de problemas para serem interpretadas como potencialidades e recursos a serem explorados. É então possível imaginar um futuro no qual as condições que existiam durante o ponto alto se tornem a norma.

Bushe (2007), por sua vez, introduziu a generatividade como uma variável-chave da IA ligada a resultados de mudança transformacional, além da positividade. Para ele, a IA pode ser generativa de várias maneiras: na busca por novas ideias, imagens, teorias e modelos que liberam nossas aspirações coletivas, alteram a construção social da realidade e, no processo, tornam disponíveis decisões e ações antes não estavam no alcance das pessoas e grupos. Quando bem-sucedida, a IA gera ações espontâneas, não supervisionadas, individuais, de grupo e organizacionais em direção a um futuro melhor (Bushe, 2007).

A adoção da IA implica em se pensar as organizações distanciadas da abordagem "baseada no déficit" ou resolução de problemas, que se concentram na identificação das falhas de um sistema. Em seguida, parte para o diagnóstico e a busca por uma série de soluções sem a perspectiva do erro. A IA desafia essa visão tradicional ao propor uma perspectiva "afirmativa", que reconhece os desafios da organização de forma positiva e generativa (Bushe, 2007).

Com isto, a análise passa a contar com uma alternativa: focar nas qualidades e nas histórias de sucesso que sustentam o funcionamento do núcleo positivo de uma organização, que significa um reservatório oculto de forças por ser descoberto e explorado (Cooperrider; Whitney, Stavros, 2009). O Quadro 2 expõe em maior nível de detalhe as realizações e tradições vitais que compõem o núcleo positivo de uma organização.

Quadro 2 – Componentes do núcleo positivo de uma organização

REALIZAÇÕES	TRADIÇÕES VITAIS
Oportunidades estratégicas	Valores vividos
Pontos fortes do produto	Macrotendências positivas
Bens técnicos	Capital social
Inovações inéditas	Espírito coletivo
Pensamentos elevados	Conhecimento agregado
Melhores práticas de negócios	Bens financeiros
Emoções positivas	Visões de futuros positivos
Sabedoria da organização	Alianças e parcerias
Competências centrais	Pontos fortes na cadeia de valor
Visões de possibilidades	Vantagens estratégicas
Capacidade de liderança	Recursos relacionais
Linha de produtos	Fidelidade do cliente

Fonte: Cooperrider e Whitney (2006, p. 11)







Invocar o núcleo positivo implica elevar a força potencial da cultura de uma organização através da intensidade, energia e crença de seus membros (Cooperrider, 1999). Em linha com esse foco organizacional, estudos apreciativos abordam, de forma sistemática, a descoberta de cada força, inovação, conquistas, recursos, ativos, histórias significativas, tradição positiva, paixão, experiências de ponto alto e artefatos que abrangem o núcleo positivo (Cooperrider; Whitney, 2006). A atividade da descoberta apreciativa pode trazer à tona, legitimar e/ou aprender

conforme a variedade de perspectivas, culturas e/ou narrativas existentes em um sistema através de seus participantes (Cantore; Cooperrider, 2013).

Isto explica processos apreciativos nos quais se observa a projeção de imagens do futuro que emergem de exemplos sólidos do passado positivo da organização, na medida em que as boas histórias podem ser usadas para gerar propostas de possibilidade que reúnam o melhor do que ela é capaz com a aspiração coletiva do que poderia ser (Cooperrider; Whitney, 2006). Um dos resultados da função de "apreciação" consiste em fazer com que as histórias de sucesso sejam compartilhadas e criem conexões positivas entre as pessoas.

A construção teórica da IA, então, foge da suposição básica e tradicional existente na literatura que vê as organizações como problemas a serem resolvidos, descrevendo-as como máquinas quebradas que precisam de reparo, segundo os estudos clássicos da administração. Eles têm historicamente fundamentado as pesquisas organizacionais realizadas segundo o paradigma 1, ao qual se contrapõe o paradigma 2 (Figura 1), que considera as organizações como mistérios criativos, cheias de potencial humano e capacidade ilimitada (Cooperrider; Whitney, 2006). Os autores consideram que esse enfoque reflete uma mudança acerca da maneira pela qual se faz uma análise organizacional em que não se prioriza a busca pelos aspectos negativos do local de trabalho. Ao invés disso, focaliza aspectos positivos e capacidades ocultas da organização, ou seja, seu núcleo positivo.

Figura 1 – Dois paradigmas para a mudança organizacional

Modelo de déficit - Resolução de Problema (paradigma 1)	Modelo apreciativo (paradigma 2)
Investiga-se a necessidade de identificar um problema	Investiga-se e se dá valor ao melhor que há
	
Faz-se a análise das causas	Visualiza-se o que pode ser
	
Busca-se as possíveis soluções	Dialoga-se sobre o que dever ser feito
	
Elabora-se o planejamento da ação	
Presunção básica: Uma Organização é um problema a ser resolvido	Presunção básica: Uma Organização é um mistério a ser aceito

Fonte: Cooperrider e Whitney (2006)

Muda-se o modo de ver o mundo, as organizações e as pessoas como problemas para mistérios a serem desvendados com possibilidades positivas. A proposta consiste em passar do

modelo de déficit (paradigma 1) para o modelo apreciativo (paradigma 2), como sugerido pelos autores (Cooperrider; Whitney, 2006).

A abordagem apreciativa constante do paradigma 2 está "centrada na vida" e no que energiza e ativa o sistema, reconhecendo que se deve concentrar nas soluções e não nas questões deficitárias ou problemáticas para as organizações. A IA emerge como uma abordagem inovadora para a mudança organizacional, valorizando a criatividade e a direção para os pontos fortes positivos para se entender o que acontece em uma organização (Cooperrider; Whitney, 2006).

Deste modo, não se opera com uma abordagem preditiva como também com a ótica de déficit. O entendimento é que os problemas podem ser resolvidos valorizando o melhor do que é e se imaginando como será o futuro caso as forças positivas possam ser mobilizadas. Ao se utilizar o paradigma apreciativo, procura-se olhar para a realidade social como um produto em construção, sujeito ao fluxo contínuo das atividades organizacionais e das intervenções feitas para se moldar imagens positivas e generativas que estimulam ideias e criam possibilidades de ação por meio de um trabalho contextual e inclusivo. Além disso, o processo apreciativo deve ser adaptado para se adequar às circunstâncias únicas de cada organização (Hung et al., 2018).

Os conteúdos aqui discutidos integram a perspectiva teórica da IA decorrente de cinco princípios delineados por Cooperrider e Whitney (2006), descritos no Quadro 3, os quais estão profundamente enraizados na aplicação dessa abordagem e metodologia.

Quadro 3 - Princípios da Investigação Apreciativa

Princípio Construtivista	O conhecimento humano e o destino organizacional estão entrelaçados. Estamos constantemente envolvidos com o entendimento e o conhecimento das pessoas e do mundo que nos rodeia. Para serem eficazes, os executivos líderes como agentes de mudança precisam ser adeptos da arte da compreensão, da leitura e analisarem as organizações como se fossem construções vivas e humanas
Princípio da Simultaneidade	A investigação e a mudança não são momentos separados, no entanto são simultâneos. Investigação é intervenção. As sementes da mudança dizem respeito às coisas sobre as quais as pessoas pensam e falam, as coisas que as pessoas descobrem e aprendem, as coisas que formam o diálogo e inspiram imagens do futuro estão implícitas nas primeiras perguntas que formulamos
Princípio Poético	A história de uma organização está constantemente sendo escrita em coautoria. Passado, presente e futuro são fontes infinitas de aprendizagem, inspiração e interpretação, assim como as infinitas possibilidades interpretativas contidas em um poema ou texto literário. Pode-se investigar a natureza da alienação ou alegria, entusiasmo ou desânimo, eficiência ou excesso em qualquer organização humana
Princípio Antecipatório	Nossas imagens positivas do futuro conduzem nossas ações positivas. Essa é a base crescente e energizante dos pressupostos da IA. O infinito recurso humano que possuímos para gerar a mudança organizacional construtiva é nossa imaginação coletiva e o discurso sobre o futuro
	A construção e a sustentação do ímpeto para a mudança demandam enormes porções de efeito positivo e de vínculo social - coisas como a esperança, o estímulo, a inspiração, o cuidado, a camaradagem, o sentimento de propósito urgente e pura alegria

Princípio Positivo	em criar algo significativo junto. Descobrimos que quanto mais positiva for a pergunta que fizemos, mais duradouro e bem-sucedido será o esforço de mudança. A principal atitude que um agente de mudanças deve tomar e que fará a diferença é criar e fazer perguntas positivas incondicionalmente.
--------------------	--

Fonte: adaptado de Cooperrider; Whitney (2006)

Desses princípios advêm as concepções derivadas do construcionismo social, apoiado na noção de que a realidade social é construída e mantida por meio da linguagem e da comunicação, daí extraído-se a ideia de que os membros de uma organização detêm a chave para entender sua cultura ou realidade, vindo ser a fonte que alimenta o trabalho do pesquisador (Whitney; Trosten-Bloom, 2003).

Tais princípios desempenham um papel fundamental para se compreender como uma transformação positiva pode acontecer de modo otimista e proativo. A recomendação derivada desses princípios é de que a organização deve adotar a decisão afirmativa de priorizar o que é positivo para realizar suas mudanças (Cooperrider; Whitney; Stavros, 2009).

Todo esse processo envolve partes interessadas em conversações que estejam alinhadas com o paradigma apreciativo focado em pontos fortes para a mudança, cuja materialidade está associada ao modelo de 5-D, ou seja, 1-D *Definition*/Definição, 2-D *Discovery*/Descoberta, 3-D *Dream*/Sonho, 4-D *Design*/Planejamento e 5-D *Destiny*/Destino. Aqui vale lembrar que a IA se originou do movimento da psicologia positiva e das ideias que cercam a superação das questões deficitárias que não integram os componentes do modelo de 5-D (Cooperrider; Whitney; Stavros, 2009).

É importante dizer que o modelo de 5-D tem sido considerado o caminho da IA para se mapear o núcleo positivo e compreender as transformações por que passam as organizações, o qual foi originalmente proposto por David Cooperrider como sendo modelo 4-D, agora modificado conforme exposto na próxima seção.

2.4.2 O modelo apreciativo de 5-D

A IA é posta em prática por meio do modelo de 5-D, cujo formato se caracteriza como sendo típico da narrativa e trocas compartilhadas em meio a mudanças positivas em um ciclo de trabalho que nada tem de mecânico ou linear. Trata-se de uma abordagem complexa e de natureza adaptativa, considerando que se recorre a desenhos teórico-metodológicos e intervenções de base dialógica (Schwoebel; McCandless, 2009). A aplicação do modelo de 5-D

implica convidar as pessoas envolvidas nas mudanças a participarem de diálogos e compartilhem suas histórias, conquistas, pontos fortes e expectativas em relação ao futuro (Stavros; Godwin; Cooperrider, 2016).

O modelo de 5-D dá materialidade à apreciação das pessoas e do sistema organizacional; junto com a articulação das melhores práticas organizacionais como um meio de criar uma visão melhor para o futuro. Por esta razão, começa com a inclusão de pessoas em processos de entrevistas e diálogos, formando grupos e equipes para discutir temas e algo significativo juntos (Seniwoliba, 2014).

No desenho do modelo de 5-D, o ciclo foi adotado posteriormente ao ciclo dos 4-Ds, que antes iniciava com o *Discovery*/Descoberta. Porém, dado o aperfeiçoamento dos trabalhos, houve a inclusão de um D inicial, que altera o traçado da sequência da pesquisa (Acosta; Douthwaite, 2005). Trata-se do 1-D Definição, no qual ocorre o estabelecimento do foco e escopo da investigação. Quem será escolhido para participar do processo? Que intervenção se pretende fazer e qual será a duração do processo? Um acordo protocolar com a cúpula da organização se faz necessário para que se possa dar andamento à pesquisa e envolver os participantes ao longo do processo (Oliveira; Sena; Mandú, 2018). Acosta e Douthwaite (2005) afirmam que nesta fase se inclui a construção de conscientização entre as principais partes interessadas para que se engajem naquilo que o sistema pode se tornar.

Para Hammond (2013), o 1-D é a etapa mais crítica no processo de IA, pois além de todos esses aspectos que dão início ao processo também implica fazer a escolha de um ou mais tópico(s) afirmativo(s) que representa(m) o que os participantes querem ver como um resultado desejado do ciclo apreciativo. O tópico afirmativo significa que os membros da organização conheceram bem a proposta do estudo apreciativo, de modo que juntos com o pesquisador puderam estabelecer um curso para o futuro, criando uma agenda de aprendizado, compartilhamento de conhecimento e ação.

Como explicam Oliveira, Sena e Mandú (2018), no 1-D elabora-se o *design* colaborativo do protocolo que será adotado na pesquisa, contemplando o tópico afirmativo, as questões e escolhas que se deseja fazer e são centrais para a investigação. Uma das decisões a serem tomadas corresponde ao emprego da estratégia do grupo focal para expressar a abordagem que será dada à experiência dos participantes, principalmente quando os temas discutidos dizem respeito a processos culturais que constituem um processo de intervenção (Earley, 2019).

Por esta razão, a IA é um processo narrativo que começa com a inclusão e envolvimento dos participantes em entrevistas e diálogos sobre suas forças, avançando para o ciclo do 2-D Descoberta, sobretudo para se chegar até o núcleo positivo do sistema. Em especial, focaliza-se os elementos que são evidentes e indicam o estado do que é melhor no funcionamento organizacional. O objetivo da fase da descoberta é saber acerca do que os participantes avaliam como sendo os pontos fortes do processo. Para isso, procura-se levantar histórias e aspectos das narrativas que sejam valorizados pelos participantes e sirvam como referência do presente e futuro, possibilitando a sua partilha em atividades de grupo para interação criativa e ajuda na construção de relacionamentos sustentáveis (Barret; Fry, 2005).

Nas conversações, emergem detalhes das condições, estruturas, dinâmicas e práticas que permitiram que as propriedades geradoras de vida viessem a florescer de devem ser encorajadas, levantando-se as causas do sucesso alcançado compartilhadas dentro do grupo (Watkins; Mohr, 2001). O 2-D Descoberta é um estágio apreciativo caracterizado pelo compartilhamento de histórias, discussão de seus significados e indicação das evidências de que há razões para sua apreciação. Segundo Stratton-Berkessel (2010), no ciclo apreciativo, através dos diálogos de grupos surgem dados que refletem modelos mentais, sistemas de crenças, valores, motivações, esperanças e sonhos que são compartilhados por meio de histórias e narrativas, sendo este material associado ao núcleo positivo.

O encadeamento entre o 2-D e o 3-D constitui um processo contínuo em que se faz um inventário resultante das forças que são geradoras de vida, ou seja, do núcleo positivo, e impelem os participantes a se moverem do presente para o futuro. O 3-D Sonho representa o desafio de mobilizar pessoas e grupos a ir além do *status quo* para visualizar futuros valiosos e vitais (Ludema et al., 2003). As práticas do modelo de 5-D no estágio do Sonho sintonizam os participantes a pensar sobre o que almejam alcançar no futuro e a eleger três desejos e a descrevê-los como parte de um propósito comum, ligados às imagens compartilhadas de um futuro preferido.

É o que Cooperrider, Whitney e Stavros (2009) referem acerca do 3-D como sendo a fase na qual os participantes individualmente e em grupo se concentram para visualizar o que poderia ser e o que fazer de suas vidas, bem como na organização. Ao identificarem o melhor que a organização pode lhes oferecer, a mente naturalmente busca novas possibilidades e permite que se crie uma imagem positiva de um futuro desejado. Vale assinalar que as práticas apreciativas são inclusivas, mediante o uso de mecanismos que fazem com as pessoas sintam que são parte de

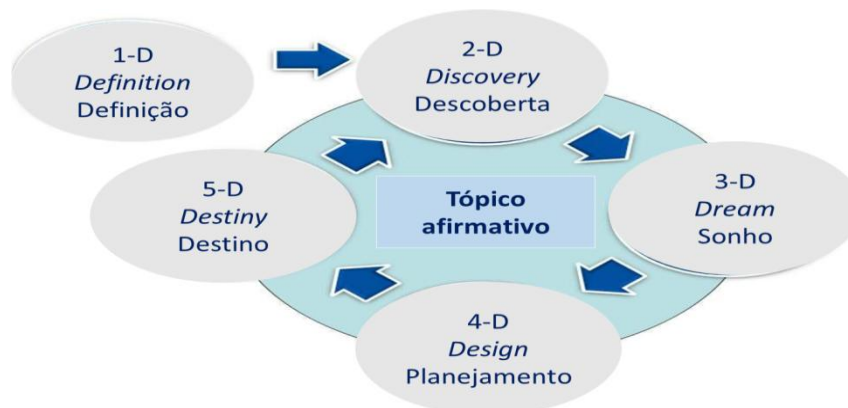
algo, ou seja, da arquitetura social da organização onde reside o núcleo positivo e a viabilização dos sonhos por elas projetados.

O 4-D Planejamento vem a ser o estágio seguinte, caracterizado pela emergência da intenção estratégica a ser configurada pelos participantes do ciclo apreciativo sob a forma de um *design* que direciona a organização para seu futuro por meio da inovação e ação, mobilizando forças, recursos e apoios representativos do que se acredita ser o maior potencial da organização. O 5-D requer a elaboração de um plano que torne o sonho realizável (Cooperrider; Whitney; Stavros, 2009).

Pergunta-se que recursos são necessários? quem precisa estar envolvido? que ações devem ser propostas para fazer o futuro preferido acontecer? há cronogramas a serem cumpridos? Não menos importante: os grupos ou indivíduos estão comprometidos com as mudanças a serem feitas? Quem irá liderar o processo? (Cockell; MacArthur-Blair, 2012).

Por fim, o modelo de 5-D *Destiny*/Destino expresso na Figura 2 remete à implementação do que foi produzido no 4-D, significando aprendizagem ao longo do ciclo, capacidade para avançar na apreciação e a busca por sustentação dos processos levantados por esse modelo de desenvolvimento organizacional (Cooperrider; Whitney; Stavros, 2009).

Figura 2 – Modelo de 5-D



Fonte: Adaptado de Cooperrider, Whitney e Stavros (2009) e Acosta e Douthwaite (2005)

Vê-se que o modelo de 5-D apresenta um desenho circular, tendo ao centro a seleção do tópico afirmativo, em torno do qual giram cada um dos Ds: Definição (escolhas e direções do estudo), Descoberta (valorização e apreciação), Sonho (imaginação), Planejamento (planos e desenhos do futuro) e Destino (aprendizagem, capacitação e sustentação). Em cada um dos Ds, os processos são dialógicos e narrativos (Cooperrider; Whitney; Stavros, 2009).

A aplicação do modelo de 5-D tem sido realizada no âmbito da UFRPE, de acordo com a linha de pesquisa da orientadora desta dissertação, dentre alguns ora referenciados: Moura (2024); Santos (2023); Coelho (2020); Souto (2017).

2.4.3 Cultura organizacional e artefatos

Na literatura, a cultura organizacional expressa como uma organização pode ser interpretada pelos olhos das pessoas que dela fazem parte. Para Tharp (2009), a cultura seria a “cola” que mantém unida uma organização, ao mesmo tempo em que funciona como um guia para sua direção.

A discussão diz respeito à forma como as pessoas que atuam nas organizações se constituem como agentes que contribuem para a dinâmica do ambiente interno e o intercâmbio constante com o ambiente externo, com base na estrutura de valores componentes da cultura da organização (Pires; Macêdo 2006).

Para Higgins e McAllaster (2002), a cultura organizacional é formada pelo padrão de valores, normas e práticas compartilhados que ajudam a distinguir uma organização da outra. Da mesma forma, tal padrão influencia o funcionamento e o desempenho organizacional, sendo importante entender a cultura para implementar mudanças efetivas, contando com o apoio de artefatos que representam os significados compartilhados por todos (Higgins, et al., 2006). Segundo os autores, os gerentes precisam estar conscientes do poder dos artefatos culturais, precisam aprender a usá-los nos momentos apropriados na vida das organizações, em especial os que envolvem atividades interpessoais significativas, objetos físicos e o uso do espaço de trabalho.

De acordo com Dennison (1990), a cultura de uma organização inclui hábitos, tradições e formas de trabalho que amplamente influenciam a própria história da empresa. Johnson (1999) resume a cultura como sendo a maneira como as coisas são feitas. Schein (1999) entende que a cultura expressa àquilo que funcionou bem o suficiente para ser considerado válido e, portanto, torna-se digno de ser ensinado a novos membros como a maneira correta de perceber, pensar e sentir o que isto representa, devendo ser usado para melhor compreender a organização.

Os artefatos também se referem a programas, procedimentos e políticas projetados com a intenção de moldar ou reformar práticas existentes no contexto institucional. Neste sentido, os

artefatos podem ser vistos como ferramentas poderosas usadas por lideranças para influenciar as práticas instrucionais em um ambiente educacional, por exemplo (Halverson, 2003).

Já Leca et al, (2019) investigaram como os atores se envolvem no trabalho institucional por meio de artefatos, verificando que eles contribuem para a institucionalização de novas práticas. Na análise, destaca-se que o aspecto simbólico dos artefatos e seus conjuntos materiais podem impactar a legitimidade.

Como sugerido por Janićijević (2011), símbolos ou artefatos materiais constituem a parte mais visível da cultura organizacional que se tornam acessíveis e adquirem significado ao longo do tempo, por meio do processo de interação social do qual participam os membros de uma organização. Partindo deste ponto de vista, pode-se estabelecer ligações com as maneiras pelas quais se toma decisões, desenvolve-se ações e se conhece o comportamento cotidiano de acordo com as interações que acontecem nas organizações. Janićijević (2011) argumenta que, assim como não há duas personalidades idênticas, não há duas culturas organizacionais idênticas, em razão da experiência mútua dos membros da organização, que se constrói socialmente. Neste sentido, a cultura deve ser observada de "dentro", de sorte que o pesquisador precisa ser parte da cultura para entendê-la.

As organizações são realidades sociais construídas de forma compartilhada. Morgan (1996) salienta que a estrutura organizacional, regras, políticas, objetivos, missões, descrições de cargos e procedimentos operacionais padronizados desempenham um papel crucial na interpretação da cultura e atuam como principais pontos de referência para a forma como as pessoas percebem e compreendem os contextos em que trabalham.

Para Morgan (1996), toda organização está inserida em um espaço cultural e social e é este espaço que determina como a organização será administrada. Toda organização recebe influência do contexto cultural onde se insere.

O termo "artefato" foi abordado por Schein (1985), que o descreveu como elementos que estão na superfície, englobando todos os fenômenos que podem ser vistos, ouvidos e sentidos ao se entrar em um novo grupo com uma cultura desconhecida. Os artefatos incluem os produtos visíveis do grupo, como a arquitetura do ambiente físico, a linguagem utilizada, a tecnologia e os produtos criados, as expressões artísticas, o estilo pessoal refletido em roupas e modos de se comunicar, as manifestações emocionais, bem como os mitos e histórias que circulam sobre a organização. Também incluem as listas publicadas de valores nos portais das organizações e os rituais e cerimônias que podem ser observados, entre outros aspectos.

Com isto, para fins de análise cultural, o foco nos artefatos pode levar até os processos organizacionais pelos quais o comportamento das pessoas se reflete nas rotinas presentes nos elementos estruturais tais como estatutos, descrições formais de como a organização funciona e organogramas (Schein, 1985).

A representação gráfica apresentada na Figura 3 delinea os três níveis ou camadas culturais que variam do que é mais visível até o menos visível, que podem ser encontrados em uma organização, os quais precisam ser congruentes entre si: artefatos, valores e crenças adotados e suposições básicas subjacentes, conforme interpretação atribuída por Schein (2017; 1985). No primeiro nível estão os elementos visíveis nos símbolos e comportamentos dos funcionários, conforme a dinâmica organizacional. Nesse nível, de um lado, tem-se o ambiente físico, os produtos, os documentos e formatos comunicacionais, as logomarcas, a estrutura organizacional e o *layout* dos escritórios, do outro, aponta-se o estilo comportamental das pessoas, suas vestimentas, histórias de vida, linguagem escrita e falada, tradições, rituais e cerimônias, bem como processos organizacionais que se manifestam em rotinas, entre outros (Schein, 2017).

Figura 3 – Níveis da cultura organizacional



Fonte: adaptado de Schein (2017; 1985).

No segundo nível, estão situados os princípios que estão por trás dos artefatos, os quais são sustentados por valores que fundamentam os discursos acerca do que está certo e errado, ou seja, o código ético e moral do grupo (Schein, 2017; Hatch; Schultz, 1997). É comumente entendido que esses valores e crenças estejam representados nas estratégias, objetivos, filosofias e ideologias que os membros de uma organização endossam e julgam ser mais apropriado. As declarações de missão e visão de futuro geralmente são invocadas nos momentos de crises e tomadas de decisões importantes. De certo modo, essa camada reproduz uma imagem mais próxima dos significados culturais adotados por um grupo.

No terceiro nível apontado por Schein (2017; 1985), residem os pressupostos básicos que não são tão visíveis quanto as outras duas camadas ilustradas na Figura 3, tais como a percepção, o pensamento, os sentimentos e os comportamentos influenciados por fatores inconscientes e sinalizações que não são explícitas nem ditas mas orientam a maneira como os membros de um grupo veem o mundo. Por definição, nesse nível se concentra a maior resistência à mudança, com poder para influenciar artefatos e valores adotados, muitas vezes dependentes das visões de mundo cristalizadas no tempo.

Trazendo essa discussão para o campo da pesquisa contábil, observa-se que Soutes (2006, p. 9) entende que os artefatos são “as atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções”.

Por sua vez, Borinelli (2006) refere que diversas pesquisas têm sido desenvolvidas na área de gestão de organizações, com esse intuito de abordar os mecanismos e artefatos dos mais variados tipos, que os auxiliem no desenvolvimento de suas atividades. O autor identifica que esses instrumentos de gestão e controle se encontram na esfera da administração tributária que deles se apropria na realização das suas funções e atividades, especialmente no que diz respeito à arrecadação e fiscalização. Esses métodos e ferramentas, que representam diferentes "filosofias" de gestão, estão bem alinhados com os chamados artefatos.

3. METODOLOGIA

3.1 PREÂMBULO

Esta seção apresenta os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa, iniciando pela tipologia do estudo, a estratégia de coleta e análise dos dados, fundamentados na visão integrada da abordagem institucional e apreciativa que foram direcionados ao *locus* empírico da Secretaria de Finanças da Prefeitura Municipal de Camaragibe, responsável pela administração tributária deste órgão público, mediante recorte apresentado mais adiante.

A escolha deste objeto do estudo tem estreita correspondência com uma amostragem não probabilística intencional, que é baseada “no pressuposto de que o investigador quer descobrir, entender e obter insights e, assim, deve selecionar um campo de onde mais possa ser aprendido” (Merriam, 1998, p. 62). Além disso, levou-se em conta a operacionalidade pelo fato de ser uma organização acessível à pesquisa, considerando o vínculo funcional do mestrando com a instituição pesquisada, na qual exerce atividade ligada ao controle interno e à atividade tributária. Esse critério também atende ao requisito de o pesquisador estar apto a entender a dinâmica da cultura com a qual está lidando (Kloot; Martin, 2007), sendo significativa a possibilidade de trabalhar com a perspectiva dos membros da organização e do domínio das práticas sob escrutínio.

3.2 TIPOLOGIA DO ESTUDO

Esta pesquisa é de natureza qualitativa e indutiva, tendo sido feita a escolha do método de estudo de caso, ao qual está associada à realização de uma pesquisa-ação de base institucional-apreciativa.

O referencial teórico e metodológico está direcionado ao alcance do objetivo geral da dissertação que consiste em realizar uma investigação que combina fatores institucionais e apreciativos para examinar o delineamento de uma cultura de controle interno associada aos artefatos contábeis utilizados no âmbito da Administração Tributária do Município de Camaragibe. Por conta desse objetivo, cabe enfatizar o viés interpretativo recomendado para se tentar observar os processos sociais e interativos implícitos no comportamento dos indivíduos e grupos envolvidos nas múltiplas realidades de que eles fazem parte (Denzin; Lincoln, 2005).

De acordo com essa perspectiva é adequado o enfoque descritivo para relatar fatos, dados, objetos materiais e discursos por meio de interpretação apropriada e sistemática da

realidade social de uma instituição. Para Janićijević (2011), uma pesquisa que se concentra na descrição e captura de símbolos e artefatos é mais frequentemente baseada em suposições ontológicas e epistemológicas subjetivistas, o que requer métodos e técnicas qualitativas.

Neste sentido, a abordagem descritiva se junta à exploratória que é necessária para se entender os fenômenos organizacionais e institucionais presentes na vida cotidiana, explicando como eles se expressam à luz de um processo social e interativo. Deste modo, as escolhas metodológicas voltaram-se para a descoberta do sentido e significado das pessoas envolvidas em ações intencionais em sua relação com estrutura da ATM do município de Camaragibe, detendo-se na forma como elas puderam ser descritas e levar à interpretação de suas experiências, ao se referirem aos artefatos com os quais trabalham, incluindo suas narrativas e reflexões em resposta às questões a eles formuladas (Janićijević, 2011).

Em termos desta dissertação, considera-se que a busca exploratória forneceu subsídios para se obter um panorama geral sobre o processo de desenvolvimento e estabelecimento da cultura de controle na ATM do município de Camaragibe, ao identificar os artefatos lá utilizados, entender a dinâmica interna desempenhada por seus atores institucionais e levantar questões importantes para as etapas da pesquisa, de forma analítica e direcionada ao objetivo que se pretendeu alcançar.

No mesmo de sentido de buscar mais conhecimentos sobre a temática do estudo Sant, Theis e Beuren (2013, p. 80) afirmam que:

a caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa.

O conhecimento dos elementos e das camadas da cultura organizacional em uma organização caracteriza-se como sendo exploratório, contemplando tanto a história quanto o contexto em que ela acontece (Janićijević, 2011). Na exploração, o pesquisador pode e deve adicionar suas próprias reflexões e observações, com a finalidade de extrair algo das palavras, expressões, decisões, gestos e movimentos dos participantes.

Com isto, torna-se possível identificar os tópicos e questões em torno dos quais a cultura de uma organização é construída, podendo, inclusive, contribuir para uma compreensão mais aprofundada da interação dinâmica entre os atores e as estruturas institucionais que influenciam a mudança institucional, e o próprio desenvolvimento dos tipos de trabalho institucional, corroborando as questões norteadoras da pesquisa (Lawrence; Suddaby; Leca, 2009).

O mapeamento das etapas de um trabalho institucional na vida real foi influenciado pelo ponto de vista da etnografia configurada segundo a experiência das pessoas e dos relatos que elas fazem quando estão atuando em uma organização e permite igualmente fazer uma interpretação da situação cultural que se está investigando. Na visão exploratória e etnográfica da pesquisa desta natureza, Turner (2006) faz menção a relatos ligados a práticas de discurso local que produzem e moldam as atividades dinâmicas que ocorrem em uma instituição. Segundo a autora, a natureza exploratória de como se dá a atuação dos atores e os registros feitos pelos pesquisadores envolvem não só a descoberta, mas a análise voltada para como as instituições se expressam e operam através de documentos, regulamentos e práticas que afirmam identidades características dos artefatos por elas utilizados.

Toda essa abordagem, quando particularizada, fundamenta os pilares de um estudo de caso, pois conforme Sant, Theis e Beuren (2013) ele se distingue pelo estudo concentrado em um ou mais contextos nos quais se deseja aprofundar conhecimento a respeito de uma situação específica. Para Gil (2002, p. 54), um estudo de caso pode aprofundar o foco em "um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados".

Em Yin (2014), vê-se que um estudo de caso é definido como uma investigação empírica que enfoca um fenômeno contemporâneo (o 'caso') em profundidade e dentro de seu contexto do mundo real. Como acontece nesta dissertação, elaborou-se um caso empírico, o que significa dizer que os pesquisadores fazem observações no campo; com base interpretativa, posto que os pesquisadores se apoiam em sua intuição e veem a pesquisa essencialmente como uma interação que envolve a relação entre sujeitos, o que é compatível com a epistemologia construtivista; e, não menos importante, destaca-se por ser um estudo empático, querendo dizer que os pesquisadores devem procurar compreender determinada cultura com base nos referenciais dela própria (Yin, 2014).

Cabe enfatizar que este é um estudo institucional e apreciativo, permeado pela especificidade de um desenho metodológico cuja aplicação foi feita no ambiente de controle interno identificado com a ATM do município de Camaragibe, permitindo fazer uma análise configurada de modo flexível e adaptada a esse fenômeno.

A delimitação deve respeitar suas particularidades do caso vinculadas aos fatores que integram o trabalho institucional no plano das microfundações em conexão com o contexto macro direcionado às práticas, interações e atores (Zilber, 2020). Sob esse ângulo, a autora reconhece ser necessário estar de acordo com o uso de ferramentas teórico-metodológicas que incluam

abordagens desenvolvidas para além da teoria institucional e estejam alinhadas com registros feitos no campo, junto com a obtenção de relatos consistentes com as perspectivas dos participantes, a exemplo do que faz a ótica apreciativa.

3.3 PESQUISA-AÇÃO APRECIATIVA

Conforme Van der Haar e Hosking (2004), a IA foi desenvolvida originalmente como um complemento às formas convencionais de pesquisa-ação, mais adiante dela diferenciando-se por causa de sua postura mais positiva, colaborativa e participativa.

Nota-se também haver uma orientação inclusiva e relacional, junto com um foco na criação do futuro (Whitney; Trosten-Bloom; Vianello, 2019). Conforme os autores, a pesquisa-ação envolve um processo que misturava ciência social com transformação social, combinado a intervenções comportamentais para esforços sistêmicos, sempre recorrendo a perguntas afirmativas, focando no que é mais valorizado e desejado pelos participantes.

Como foi mencionado na seção anterior, a utilização da IA pressupõe que se está diante do paradigma 2 cuja proposição difere da visão tradicional da abordagem organizacional, identificada com questões alinhadas com a resolução de problemas (Cooperrider; Whitney, 2006). Os pressupostos apreciativos entendem que se pode desenvolver a capacidade de desafiar as premissas norteadoras da cultura, levantar questões fundamentais sobre a vida social contemporânea, promover a reconsideração daquilo que é "tomado como certo" e, assim, fornecer novas alternativas para ações sociais e as mudanças inovadoras (Troxel, 2002; Gergen, 1978).

Ao não focar os problemas comumente enfrentados por uma organização e abrir-se para a realização de uma pesquisa-ação apreciativa, o pesquisador irá se deparar com a oportunidade de criar espaços para novas vozes e linguagens emergirem nos círculos de diálogo em um contexto relacional que dá suporte à construção positiva da realidade social (Ludema; Cooperrider; Barrett, 2006). Em termos do ciclo apreciativo, esse desenho de pesquisa se desenvolve na esfera do modelo de 5-D que pressupõe um diálogo construtivo, faz uma reflexão sobre o que já está funcionando bem, em meio a um ambiente colaborativo onde ocorre a coleta e a análise dos dados.

A tônica de uma pesquisa-ação de base apreciativa consiste em combinar ação e reflexão, teoria e prática, reunião com um grupo de interessados, muitas vezes com o objetivo de alcançar

mudanças ou sobre elas pensar acerca de como se dá o processo que lhe é inerente e, inclusive, analisar o protagonismo dos participantes (Reason; Bradbury, 2006).

Na aplicação da pesquisa-ação e seu processo reflexivo, o exame das experiências vividas por cada um representa uma construção social no momento da análise, mas isso também pode ser resultado das interpretações dadas a eventos passados. Cojocarú e Brăgaru (2012) ressaltam que as atividades da pesquisa-ação são mediadas por processos de grupos montados e ativados por meio do modelo de 5-D, nos quais os participantes são convidados a compartilhar suas experiências positivas relacionadas ao tema do estudo.

Dada a conexão com o processo de coleta e análise dos dados, o assunto da formação de grupos é focalizado na próxima seção.

3.4 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Neste tópico estão sendo descritos os procedimentos para a coleta de dados, da análise de conteúdo e da obtenção das informações coletadas, por meio da realização de oficinas com um grupo focal, complementada por anotações de campo e consulta a documentos institucionais considerados pertinentes ao estudo.

A coleta de dados foi feita por meio do modelo de 5-D, cujo referencial foca nas pessoas como membros de grupos, além de enfatizar o contexto cultural e as perspectivas dos participantes. Outro ponto considera que o ciclo apreciativo deve ser entrelaçado e interativo desde a coleta até a análise e interpretação dos dados, razão pela qual os participantes também são coautores das reflexões temáticas junto com o pesquisador, colaborando com a interpretação das proposições da pesquisa (Virgil, 2014).

Whitney e Gibbs (2006) afirmam que, com a IA, não há especialistas que coletam dados, os analisam e somente depois compartilham o material colhido com os participantes para que eles concordem ou discordem com os significados de suas falas. Ao contrário, isto é feito em conjunto com o grupo, para que se possa melhor explorar visões, sentimentos, valores e experiências dos participantes (Santos, 2023; Souza, 2018).

No modelo de 5-D, são os envolvidos na coleta de dados que fazem os relatos e criam significado por meio de diálogos em grupos, sob a condução de um pesquisador que procura obter sua concordância mediante sensibilização precedente à realização da parte empírica do

estudo.² Os temas de interesse são por ele colocados perante os participantes para gerar os dados das respostas obtidas com base em um roteiro relativo às questões apreciativas do estudo. Inicialmente, prevê-se fazer contatos individuais com os participantes a fim de que o pesquisador obtenha as respostas ao roteiro de perguntas previamente às sessões grupais da pesquisa. Na sequência, consolida-os mediante análise contendo temas e subtemas emergentes da coleta do material. As sessões grupais para discussão dos resultados acontecem na etapa seguinte da pesquisa, incluindo o compartilhamento e validação dos dados produzidos.

Sendo assim, chama-se a atenção para os seguintes requisitos: o propósito da pesquisa deve ser claro, convincente e mobilizador o suficiente para garantir a participação de um grupo diverso de partes interessadas. Deste modo, o ponto de partida do 1-D Definição, compreende a sensibilização daqueles membros convidados para participar do estudo, começando pela cúpula da organização, conforme o protocolo da pesquisa, sabendo-se que há também orientações estabelecidas pelo Comitê de Ética em Pesquisa da UFRPE (Oliveira; Sena; Mandú, 2018).

Considerando esses pressupostos, a utilização de um grupo focal pareceu ser adequada, por permitir que se faça “uma entrevista em grupo, na qual a interação configura-se como parte integrante do método”, em um alinhamento com a “posição do participante como porta-voz de determinado fenômeno visto como um sujeito ativo no processo analítico e interpretativo de dados qualitativos” (Backes et al., 2011, p. 438; 439).

Conforme o que se enfoca nesta pesquisa, elegeu-se o grupo focal como uma das principais estratégias que mais se amolda por ser afim com o contexto cultural e etnográfico que se desejou explorar nesta dissertação. Cabe dizer que os participantes desse grupo focal foram escolhidos devido ao seu vínculo com a Secretaria de Finanças da Prefeitura Municipal de Camaragibe, especialmente por estarem integrados a um ambiente de controle interno e lidarem com artefatos contábeis utilizados na ATM desse órgão público, em estreita associação com o exame dos tipos de trabalho institucional por eles exercidos sob sua influência como atores envolvidos nos arranjos institucionais identificados no momento do 1-D Definição e no subsequente avanço ao 2-D.

No caso deste estudo a formação de um grupo focal ocorreu justamente na etapa do 1-D Definição, que integra os primeiros movimentos da coleta de dados, contando com a anuência do titular da Secretaria de Finanças da Prefeitura Municipal de Camaragibe, com o consequente desdobramento das atividades do ciclo apreciativo, considerando cruciais para a realização

² Neste momento foram apresentados aos participantes os procedimentos para a assinatura do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE).

integrada de conversações semiestruturadas com as sessões de discussão, ou oficinas, organizadas em torno do roteiro das perguntas *vis-á-vis* os objetivos da pesquisa.

Encontros e reuniões foram mantidos com a cúpula da Secretaria de Finanças da Prefeitura Municipal de Camaragibe, para que se definisse o número de integrantes do grupo focal constituído na pesquisa, sabendo-se que ele deveria ter cerca de seis a 10 integrantes (Gil, 2007), podendo essa quantidade ser adaptada conforme as estratégias da pesquisa, bem como os recursos disponíveis (May, 2004).

Em particular, à luz dos objetivos da pesquisa, cabe assinalar que a coleta de dados se restringiu ao 1-D Definição e ao 2-D Descoberta, conforme disposto no Quadro 4. Por conta desse recorte, os demais Ds (3-D, 4-D e 5-D) não foram utilizados no decorrer da pesquisa.

A decisão metodológica de limitar o estudo até a fase 2-D decorreu, primeiramente, de fatores temporais. Considerando o prazo estabelecido para conclusão e defesa da dissertação, a execução das fases subsequentes demandaria tempo adicional para amadurecimento das propostas, elaboração de planos estruturados e acompanhamento da implementação das ações projetadas.

Além da limitação temporal, destaca-se que as fases 4-D (Design), voltada ao planejamento estruturado das mudanças, e 5-D (Destiny), relacionada à implementação e consolidação das ações propostas, dependem de decisões institucionais que extrapolam a esfera de autonomia do pesquisador. Tratando-se de uma instituição pública municipal, a implementação de mudanças estruturais, tecnológicas ou procedimentais está condicionada à deliberação e à vontade do Poder Executivo, bem como à disponibilidade orçamentária e administrativa. Outro ponto importante se refere ao tempo reservado à pesquisa acadêmica de um mestrado, que difere dos cronogramas de entidades públicas nas quais se realiza a coleta e a análise de dados, nem sempre alinhados com a academia em casos de intervenção.

Quadro 4 – Atividades de coleta de dados realizadas na pesquisa

Aplicação do modelo de 5-D	Atividades previstas para o desenvolvimento da pesquisa
- 1-D Definição	<ul style="list-style-type: none"> - Reunião com a Secretaria de Finanças para obter a anuência da pesquisa (Apêndice A) - Montagem do grupo focal que participou do estudo, mediante convite e delineamento dos estudos realizados - Elaboração do protocolo da pesquisa para fins de submissão ao Comitê de Ética em Pesquisa da UFRPE - Parametrização da pesquisa e das ações desenvolvidas conforme referencial teórico e metodológico adotado, com a definição do cronograma associado ao ciclo

	<p>apreciativo do 1-D e 2-D.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Realização da primeira oficina com os membros do grupo focal para apresentação da pesquisa, dos procedimentos metodológicos e da solicitação de assinatura do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), conforme consta dos Apêndices B e C,³ além da sensibilização dos participantes acerca do tema e objetivos da pesquisa - Realização da segunda oficina reunindo o grupo focal, referente à discussão dos tópicos afirmativos da pesquisa, conforme conteúdo do Apêndice D (roteiro elaborado pelo pesquisador, enviado previamente aos participantes). - Envio do roteiro de perguntas a serem individualmente e previamente respondidas pelos membros do grupo focal. O conteúdo disposto no Apêndice E foi devolvido ao pesquisador para que este pudesse consolidar o material recebido e preparar os tópicos integrantes da pauta de discussão das oficinas do 2-D.
- 2-D Descoberta	<ul style="list-style-type: none"> - Terceira oficina referente à: - validação dos tópicos afirmativos elaborados na oficina do 1-D Definição realizada com o grupo focal - Apresentação dos dados extraídos e consolidados pelo pesquisador, referente às respostas dadas pelos membros do grupo focal, de acordo com o roteiro constante do Apêndice C. - Montagem do esquema de integração temática da coleta e análise de dados

Fonte: elaboração própria

Como se pode observar, foram realizadas três oficinas: a) uma oficina referente à apresentação da pesquisa e a sensibilização dos participantes do grupo focal; b) uma oficina referente à atividade do 1-D Definição (Definition) – Tópico Afirmativo; e c) uma oficina referente ao 2-D Descoberta (Discovery), conforme previsão das sessões com o grupo focal da pesquisa.

Todas as conversações mantidas nas oficinas foram gravadas em áudio e posteriormente transcritas integralmente para fins de organização, sistematização e análise dos dados. Essas atividades foram previamente autorizadas pelos participantes do grupo focal, que também assinaram os seus respectivos Termos de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE).

A interação junto aos participantes permitiu a compreensão dos fenômenos estudados, dentre eles incluindo o núcleo positivo da organização (Cooperrider; Whitney; Stavros, 2009) e a identificação dos três tipos de trabalho institucional emergentes da coleta de dados postos sob análise e coletivamente interpretados junto com os participantes do estudo, capazes de revelar o núcleo positivo, a partir do diálogo e criação de significado extraído das discussões com os membros do grupo focal (Whitney; Trosten-Bloom; Vianello, 2019).

³ Ambos os Apêndices B e C dizem respeito ao TCLE. A distinção entre eles trata do emprego do Apêndice C, utilizado quando as atividades forem *online*.

Esta é uma atividade própria do 2-D que, conforme Cooperrider, Whitney e Stavros (2009, p. 118), constitui um:

processo de investigação para começar a identificar os temas nas histórias contadas pelas pessoas entrevistadas. Os dados coletados durante as entrevistas ajudam a localizar, clarear e compreender as forças distintas que emprestam vida e vitalidade à organização quando ela está funcionando em seu melhor momento.

A literatura apreciativa sugere que não há um método perfeito para coletar e extrair sentido dos dados conforme afirmam Cooperrider, Whitney e Stavros (2009, p. 132).

Uma série de abordagens tem sido utilizada, desde análise narrativa formal até as formas narrativas das melhores histórias e contos morais. Os dados podem ser reduzidos e exibidos em diagramas, cartazes, tabelas, figuras, livros de histórias, boletins informativos e outros recursos visuais. A busca por um método perfeito para extrair sentido dos dados não é importante. Não existe uma única forma correta de analisar os dados. O que é importante é encontrar formas criativas de organizar, escutar e compreender o que está sendo dito a partir de múltiplas perspectivas, antes e após as entrevistas. Busque tramas comuns e anomalias nos dados. Especificamente, quais são as melhores histórias, práticas e desejos que surgiram a partir das entrevistas? A meta é identificar temas para descobrir como fazer mais do que funcionou bem em uma situação.

Narrativas são todos os tipos de histórias contadas em uma organização e que transmitem alguma mensagem: histórias, lendas, mitos, piadas, biografias de gerentes, descrições formais e documentos da organização, a história da organização, etc. (Lynch, 2007).

A análise de narrativas na organização pode revelar significados que os membros da organização atribuem a certas pessoas, eventos ou ocorrências dentro e ao redor da organização, tendo como fontes os participantes do grupo focal, com a geração de ideias e reflexões que podem ser direcionados para criar uma imagem do conteúdo da cultura organizacional (Janićijević, 2011). Evidentemente, isto requer a adoção de processos interacionais e interpretativos de crenças, valores e conceitos, entre outros aspectos relacionados a um grupo focal (Ressel *et al.*, 2008).

A análise dos dados ocorreu por meio da identificação de categorias temáticas emergentes, da organização das falas, com a geração de eixos analíticos correspondentes aos objetivos específicos da pesquisa e à articulação dos achados empíricos em interação com os referenciais da teoria institucional, do trabalho institucional, da Investigação Apreciativa e da cultura centrada no controle interno. Isto configurou a triangulação teórica, a qual se associou à triangulação dos dados provenientes das oficinas (grupo focal), da observação participante e da análise documental dos instrumentos normativos e artefatos contábeis existentes na Administração Tributária. Conforme argumentação de Flick (2009), a utilização de conceitos-chave para acessar processos relevantes e a triangulação de diferentes perspectivas contribuem

para revelar a maior diversidade possível de aspectos do fenômeno estudado, aumentando a proximidade com o objeto de pesquisa e possibilitando, inclusive, a abertura de novos campos de conhecimento. Esse procedimento contribuiu para reforçar a validade interpretativa dos resultados, garantindo coerência entre coleta, análise e discussão dos achados.

Assim sendo, fez-se uma análise metodológica dos dados baseada na visão apreciativa e institucional, especialmente nas fases de 1-D (Definição) e 2-D (Descoberta) entrelaçadas às formas de trabalho institucional, via grupo focal e demais dados obtidos. Assim, foram escolhidas categorias temáticas que possibilitaram conectar o teórico e o empírico, não necessariamente em conjunto e sim de modo complementar, de acordo com a emergência do assunto e a natureza dos achados encontrados. Por este motivo, procurou-se elencar elementos do referencial teórico, envolvendo tanto os de natureza apreciativa como os de natureza institucional como disposto no Quadro 5.

Quadro 5 - Categorias temáticas que podem conectar e complementar o teórico e o empírico na análise dos dados

Investigação Apreciativa: articula narrativas que interagem com as três categorias temáticas do trabalho institucional ligado à Administração tributária de Camaragibe e seus artefatos contábeis		Tipos de trabalho institucional: evidenciam a capacidade de agência humana dos atores envolvidos na pesquisa (grupo focal)	
Fases do ciclo apreciativo		Categorias: trabalho simbólico: material e relacional (Hampel; Lawrence; Tracey, 2017)	Categorias: trabalho político, técnico e cultural (Lawrence; Suddaby, 2006)
1-D Definição aparece como a fase que orienta o foco analítico e delimita o escopo do estudo	2-D (Descoberta) fase em que se coleta evidências por meio de narrativas positivas e reflexivas, experiências e elementos ligados aos artefatos que abrangem o núcleo positivo da organização	Tipos de ação percebidos na forma como a ação se manifesta (símbolos, artefatos, exemplos de relações).	Tipos de ação percebidos na função estratégica da ação, que indica para que ela serve em termos de poder institucional, materialidade dos artefatos, e sustentação dos significados

Fonte: elaboração própria com base na literatura

Estas perspectivas esquemáticas tiveram o papel de ajudar a análise dos dados conforme as dimensões analíticas que funcionaram como sensibilizadores teóricos (frames) para orientar a realização da pesquisa.

3.5 ASPECTOS ÉTICOS DA PESQUISA

Esta seção apresenta os aspectos éticos da pesquisa no que diz respeito aos seus possíveis riscos e benefícios, entre outros temas de relevância.

Como destacam Vilela, Zubioli e Londero (2023), as questões éticas perpassam todas as fases da pesquisa: desde a escolha do tema, passando pela definição da metodologia e dos instrumentos de coleta de dados, até a interação direta com os participantes. Essa dinâmica demandou do pesquisador um compromisso ético constante, que se manifestou tanto na condução da investigação quanto na análise e divulgação dos resultados. Na etapa final, é essencial assegurar o sigilo das informações obtidas e proteger a identidade dos sujeitos envolvidos, evitando a exposição indevida de dados pessoais.

Neste sentido, a presente pesquisa apresentou risco mínimo aos participantes, conforme definido pelas diretrizes éticas da Resolução nº 466/2012, do Conselho Nacional de Saúde. As atividades foram realizadas em um ambiente controlado e seguro, localizado na sede da Administração Tributária Municipal de Camaragibe-PE (AT/PMC), adequado para a condução de oficinas presenciais. Adicionalmente, considerou-se utilizar recursos digitais, como *Zoom*, *Google Meet*, *WhatsApp*, *e-mail* e telefone, para viabilizar a realização de oficinas e encontros virtuais, assegurando acessibilidade, segurança e flexibilidade aos participantes. Cabe lembrar que o início da pesquisa foi vinculado à Carta de Anuência contida no Apêndice A.

A amostragem foi considerada do tipo intencional conforme os objetivos da pesquisa, tendo se estimado o número de seis integrantes para a formação do grupo focal dentre os membros da própria AT/PMC. Dessa forma, a definição dos participantes observou critérios específicos de inclusão e exclusão, voltados à coerência com os objetivos da pesquisa e à relevância empírica do campo escolhido.

Os critérios de inclusão contemplaram o fato de tais participantes serem servidores públicos ou colaboradores que possuíam vínculo funcional ativo com a AT/PMC no período de realização da pesquisa, compreendendo os profissionais que desempenham ou desempenharam atividades diretamente relacionadas aos artefatos contábeis e aos processos de controle interno institucional. Incluiu-se, ainda, indivíduos que poderiam manifestar interesse e disponibilidade para participar da pesquisa e que assinassem de forma voluntária o TCLE, demonstrando ciência sobre os objetivos, procedimentos, riscos e benefícios da pesquisa.

Já os critérios de exclusão se referiram aos servidores que, embora vinculados à AT/PMC, nunca atuaram diretamente com os processos de controle interno nem com os artefatos contábeis

institucionais; servidores com impedimentos legais, administrativos ou éticos que impossibilitassem sua participação em pesquisas acadêmicas; que não aceitaram participar voluntariamente, ou que não assinaram o TCLE no prazo previsto como disposto nos Apêndices B e C e participantes que, após o aceite, não responderem ao convite para aderir ao roteiro inicial de perguntas ou não comparecerem às oficinas, inviabilizando sua efetiva contribuição à coleta e análise dos dados. Foi informado a cada participante que desistir era um direito seu, bem como seria possível retirar o consentimento em qualquer fase da pesquisa, também sem nenhuma penalidade.

O recrutamento dos participantes foi realizado presencialmente na instituição mediante convite feito diretamente pelo pesquisador, ao longo do período que antecedeu a coleta de dados. Por sua vez, a coleta de dados foi direcionada pelo roteiro estruturado de perguntas constantes dos Apêndices D e E, encaminhado por *e-mail* com antecedência de dois dias previamente às reuniões agendadas com os membros do grupo focal visando à obtenção de respostas individuais dos participantes, as quais foram encaminhadas eletronicamente em até dois dias antes pelo pesquisador para que este pudesse consolidar o material recebido e preparar os tópicos integrantes da pauta de discussão das oficinas do 1-D e 2-D, realizadas com o grupo focal da pesquisa.

Houve sempre uma consulta acerca da disponibilidade de datas e horários das atividades, as quais foram ajustadas com os participantes do grupo focal, a quem foi informado que cada oficina teria duração de aproximadamente 90min (noventa minutos). A participação foi voluntária e condicionada à anuência formal do dirigente da instituição, bem como à assinatura do TCLE, que explicitou os objetivos, métodos, benefícios e eventuais riscos da pesquisa.

Para engajar os participantes e dar conhecimento quanto ao escopo da pesquisa, inclusive para que eles não se sentissem inseguros sobre seu envolvimento e adesão à metodologia adotada, foi realizada previamente uma reunião de sensibilização e esclarecimento. Essa etapa teve por finalidade garantir a compreensão plena da proposta, promovendo um ambiente colaborativo e respeitoso. Os participantes tiveram liberdade total para se abster de responder às perguntas ou de participar das atividades, sem qualquer prejuízo pessoal ou institucional. Também foi feito o possível para minimizar riscos que interferissem na rotina de trabalho dos participantes, inclusive causando estresse ou cansaço no decorrer das oficinas.

Eventuais divergências de opinião durante as oficinas ou discussões com o grupo focal foram acolhidas com respeito e tratadas como contribuições legítimas e enriquecedoras ao estudo.

Tais diferenças foram consideradas insumos valiosos para a análise qualitativa dos dados e a formulação dos resultados e conclusões da pesquisa. Todas as informações obtidas foram tratadas com confidencialidade, sendo os participantes identificados apenas por códigos, de conhecimento exclusivo do pesquisador.

Foram adotadas medidas rigorosas para garantir o sigilo e a proteção dos dados pessoais, conforme as normas éticas vigentes. Os dados foram armazenados digitalmente em pasta criptografada, protegida por senha, por um período mínimo de cinco anos, conforme a legislação vigente. Após esse período, os dados serão descartados de forma segura.

A pesquisa propôs benefícios significativos tanto para a administração pública quanto para os participantes envolvidos. No âmbito institucional, procurou-se contribuir para o fortalecimento dos mecanismos de controle interno na AT/PMC, promovendo uma gestão mais eficaz, transparente e orientada por boas práticas contábeis e fiscais.

Através da metodologia apreciativa/institucional, os participantes tiveram a oportunidade de refletir e obter uma compreensão ampliada da cultura de controle vigente na AT/PMC. Isso incluiu a análise do estágio atual de desenvolvimento institucional e a identificação dos artefatos contábeis que mais contribuíram — ou que possuíam potencial para contribuir — para uma atuação mais eficiente na gestão e fiscalização tributária. Tal processo de reflexão colaborativa teve a expectativa de gerar *insights* valiosos para o aprimoramento das rotinas de trabalho, da governança e da cultura organizacional.

Neste sentido, uma das preocupações do pesquisador foi a de manter um compromisso ético constante, não só na coleta como na interpretação dos dados que foi feita em conjunto com os membros do grupo focal, considerando a natureza metodológica da pesquisa-ação apreciativa.

4. ANÁLISE DOS DADOS DA PESQUISA

4.1. APLICAÇÃO DO PROTOCOLO DA PESQUISA (1D) E MONTAGEM DO GRUPO FOCAL

A etapa inicial da pesquisa seguiu o proposto no modelo de 5-D, começando pelo *Definition* (1-D), cujo objetivo central consiste em delimitar o foco investigativo, definir o escopo do estudo e estruturar o engajamento dos participantes no ciclo apreciativo. Nessa fase, foram estabelecidos acordos entre os envolvidos acerca das atividades a serem desenvolvidas ao longo da pesquisa, a qual teve natureza qualitativa e interventiva, fundamentando-se no princípio da simultaneidade e no processo de construção social do conhecimento. Tal etapa mostrou-se essencial para garantir o alinhamento institucional, a legitimidade ética e a clareza metodológica do estudo (Souto, 2017).

Para viabilizar a implementação do protocolo de pesquisa e o levantamento dos dados empíricos, realizou-se em 20 de agosto de 2025, uma reunião institucional com o Secretário de Finanças do Município de Camaragibe, ocasião em que foram apresentados os objetivos da pesquisa, o referencial teórico-metodológico adotado, os procedimentos de coleta e análise de dados, bem como os potenciais benefícios acadêmicos e institucionais do estudo.

Durante o encontro, destacou-se o caráter científico da investigação, seu alinhamento com os princípios da IA e sua contribuição para a compreensão e o fortalecimento da cultura de controle interno no âmbito da ATM de Camaragibe. Após a exposição e os devidos esclarecimentos, foi concedida a Carta de Anuência institucional (Apêndice A), documento indispensável para a realização do estudo, atendendo às exigências éticas estabelecidas pelo Comitê de Ética em Pesquisa da UFRPE (CEP/UFRPE), que aprovou a pesquisa em 16 de novembro de 2025, mediante parecer nº 7.981.671.

Essa etapa consolidou o compromisso institucional com a pesquisa e assegurou as condições formais para o acesso aos participantes e ao campo empírico da coleta e análise dos dados.

Com a autorização formal concedida pela Prefeitura Municipal de Camaragibe (Apêndice A), procedeu-se à definição dos participantes da pesquisa, selecionados a partir de critérios relacionados à atuação funcional, experiência profissional e vínculo direto com os processos de controle interno e gestão tributária do município. O Quadro 6 apresenta os perfis dos participantes e os respectivos códigos de identificação utilizados ao longo da análise, garantindo o anonimato e a confidencialidade das informações.

Quadro 6 - Perfis dos participantes

Código	Cargo/Função	Formação Acadêmica
P1	Agente Fiscal de Tributos	Pós Graduação em Gestão Pública
P2	Fiscal de Tributos	Pós Graduação Tributário
P3	Fiscal de Tributos	Mestrado em Fitossanidade
P4	Auxiliar de Administração	Graduação em História
P5	Auxiliar de Administração	Graduação em Gestão Pública
P6	Agente Fiscal de Tributos	Graduação em Ciências Contábeis

Fonte: Dados da pesquisa

Para facilitar a comunicação entre o pesquisador e os integrantes do grupo focal, foi criado um grupo no aplicativo *WhatsApp*, utilizado como canal de apoio organizacional, esclarecimento de dúvidas e compartilhamento de informações logísticas relativas às oficinas. Ressalta-se que os encontros de coleta de dados ocorreram exclusivamente de forma presencial, sendo o aplicativo empregado apenas como instrumento complementar de coordenação e comunicação.

Nessa fase, também foi definido o cronograma das oficinas apreciativas, bem como a estratégia metodológica de aplicação dos instrumentos de coleta, os quais foram estruturados em conformidade com cada etapa do modelo 5-D.

4.1.1 Primeira oficina (1-D): apresentação da pesquisa, procedimentos metodológicos e definição do Tópico Afirmativo

A primeira oficina presencial foi realizada em 27 de novembro de 2025, às 10h30, com duração de 36 minutos e 53 segundos, nas dependências da Secretaria Executiva de Tributos do Município de Camaragibe. O encontro teve como objetivos: (a) apresentar formalmente a proposta da pesquisa; (b) detalhar os procedimentos metodológicos; (c) esclarecer o cronograma das oficinas; (d) informar sobre os instrumentos de coleta de dados; e (e) obter a assinatura do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), conforme os Apêndices B e C.⁴

Na ocasião, foi explicado aos participantes que a pesquisa seria conduzida a partir de roteiros estruturados por etapa do modelo apreciativo, com questões disponibilizadas previamente por meio da plataforma *Google Forms*, de modo a favorecer a reflexão individual antes das discussões coletivas. O envio eletrônico das respostas também permitiu ao pesquisador preparar um painel consolidado referente ao material obtido.

No encontro, destacou-se, ainda, a relevância estratégica da definição do tópico afirmativo, elemento norteador de todo o processo investigativo, uma vez que ele orienta as

4 O TCLE foi assinado por cada participante do grupo focal e se encontra sob a guarda do pesquisador.

etapas subsequentes da IA. Foram, então, apresentadas as quatro sugestões de Tópicos Afirmativos, conforme descritas no Apêndice D, e encaminhado aos participantes o questionário correspondente à etapa 1-D – Definição, para apreciação e posterior discussão no encontro seguinte.

4.1.2 Segunda oficina: discussão e construção coletiva do Tópico Afirmativo

A segunda oficina ocorreu em 04 de dezembro de 2025 às 10h, com duração de 17 minutos e 19 segundos, tendo como foco a discussão coletiva das sugestões de Tópicos Afirmativos, dispostos no Quadro 7, de conhecimento prévio dos participantes. Antes do encontro presencial, os integrantes receberam, por meio do *Google Forms*, as opções de tópicos, possibilitando a reflexão individual e o registro de suas preferências.

Quadro 7 – Sugestões de Tópicos Afirmativos

Opções	Sugestões dos tópicos afirmativos
A	A AT/PMC promove justiça fiscal e inclusão social, contando com a colaboração de seus servidores que compartilham valores, normas, regras e crenças que fazem parte de um ambiente de trabalho em que se destaca a dedicação de todos ao desenvolvimento do município.
B	A arrecadação tributária da PMC garante a manutenção da infraestrutura urbana e a oferta de serviços públicos por meio do planejamento e execução de políticas públicas municipais alinhadas com o fortalecimento de uma cultura de controle interno nesta entidade pública.
C	O trabalho realizado pelos servidores da AT/PMC mostra como são valorizados os artefatos existentes na administração tributária permitindo que sejam considerados como exemplos de transparência e adequada prestação de contas das atividades fiscais do município.
D	A boa atuação dos que integram a AT/PMC é resultado da importância atribuída aos artefatos existentes e ao fortalecimento da cultura de controle interno como uma estratégia bem-sucedida dos gestores do município.

Fonte: Dados da pesquisa – 1-D

Conforme os resultados apurados, apenas as alternativas B e C receberam respostas favoráveis, sendo a opção B a que apresentou maior adesão entre os participantes. Durante a discussão, o participante P1, ao justificar sua escolha, destacou que a arrecadação tributária representa a finalidade central da Administração Tributária, uma vez que viabiliza a execução das políticas públicas e materializa os resultados do trabalho desenvolvido ao longo de toda a estrutura administrativa.

O participante P6, que optou pela alternativa C, enfatizou que o fortalecimento do controle interno contribui de forma significativa para a gestão municipal, especialmente no que se refere à transparência e à adequada prestação de contas. Já o participante P2 observou que as

alternativas apresentavam elementos complementares, afirmando que “um pouco de cada alternativa compõe um conjunto”, embora reconhecesse maior convergência com a opção B.

Ao ser discutida a possibilidade da atuação dos servidores constituir, por si só, um tópico afirmativo, o participante P1 ressaltou a relevância de valorizar o papel desempenhado pelos servidores da Administração Tributária, destacando tratar-se de uma área sensível, diretamente relacionada à constituição, manutenção e baixa de créditos tributários, demandando elevados padrões de controle e responsabilidade institucional.

Diante das contribuições apresentadas, o participante P2 sugeriu a construção de um novo tópico afirmativo, integrando os elementos centrais das alternativas B e D, combinando a finalidade institucional da Administração Tributária com a atuação qualificada de seus servidores. A proposta foi consensualmente acolhida pelo grupo, culminando na definição do seguinte Tópico Afirmativo, que passou a orientar as etapas subsequentes da pesquisa (Quadro 8).

Quadro 8 – Tópico Afirmativo Escolhido

Tópico Afirmativo escolhido
A boa atuação dos que integram a Administração Tributária da Prefeitura Municipal de Camaragibe na arrecadação tributária garante a manutenção da infraestrutura urbana e a oferta de serviços públicos por meio do planejamento e execução de políticas públicas municipais, alinhadas ao fortalecimento de uma cultura de controle interno nesta entidade pública.

Fonte: Dados da pesquisa – 1-D

A definição deste Tópico Afirmativo configurou o encaminhamento dado pelo grupo focal na etapa 1-D (Definition) do protocolo apreciativo, estabelecendo o eixo conceitual e empírico que fundamentou as fases subsequentes da IA desenvolvida neste estudo, contribuindo para que se pudesse interpretar a atuação da Administração Tributária por meio das duas formas de trabalho institucional estudadas na dissertação (Quadro 9).

Quadro 9 – Interpretação do tópico afirmativo da pesquisa

Trecho do texto do Tópico Afirmativo	Forma da ação institucional (Hampel, Lawrence; Tracey, 2017)	Função estratégica da ação (Lawrence; Suddaby, 2006)	Interpretação metodológica
A boa atuação dos que integram a Administração Tributária na arrecadação tributária....	Relacional: porque enfatiza o papel dos servidores como atores que interagem coletivamente buscando desempenhar seu papel de forma eficaz e institucionalmente responsável	Político: pois a atuação dos servidores legitima a arrecadação perante a sociedade e reforça a influência institucional que pode ser exercida pelos servidores como uma força interna	A boa atuação é percebida como prática relacional que mobiliza confiança e cooperação, mas também como ação política que sustenta legitimidade e poder institucional dos servidores dessa área organizacional.
Complemento: ...garante a manutenção da	Material: expressa esforço para traduzir a	Técnico: evidencia a eficiência dos	A atuação dos servidores pode conectar

infraestrutura urbana e a oferta de serviços públicos...	arrecadação em resultados tangíveis (infraestrutura e serviços), mediante o uso de artefatos, sistemas e infraestrutura técnica.	sistemas e práticas de gestão tributária.	arrecadação a resultados concretos, mostrando competência técnica e impacto material que eles demonstram ter na gestão municipal.
Complemento: ...alinhadas ao fortalecimento de uma cultura de controle interno.	Simbólico: reforça crenças, valores e significados associados ao controle como uma força interna ligada ao núcleo positivo	Cultural: sustenta a identidade institucional e a legitimidade social da arrecadação.	A ênfase no controle interno denota seu papel simbólico e cultural, pois fortalece valores que sustentam a administração tributária

Fonte: elaboração própria

O resultado obtido no 1-D, através do tópico afirmativo da pesquisa, trouxe subsídios para que fossem analisadas como as duas camadas das categorias do trabalho institucional se entrelaçavam, revelando a potencialidade e adequação da análise institucional e apreciativa.

4.2 APLICAÇÃO DO PROTOCOLO DA PESQUISA 2-D (DISCOVERY/DESCOBERTA)

Dando continuidade à coleta de dados da pesquisa, foi realizada a terceira oficina com o grupo focal no dia 23 de dezembro de 2025, às 10h30, com duração de 1 hora, 20 minutos e 23 segundos, correspondente à segunda etapa do modelo apreciativo 5-D, denominada 2-D (Discovery – Descoberta). Estiveram presentes os seis participantes do grupo focal, assegurando a participação integral do coletivo definido para o estudo, condição que contribuiu para a riqueza das interações e para a validação compartilhada das percepções construídas ao longo da oficina.

Inicialmente, procedeu-se à releitura do tópico afirmativo, definido na etapa 1-D com o objetivo de validá-lo junto ao grupo focal e reafirmar seu papel como eixo das discussões, manifestando a concordância com o tópico estabelecido e reconhecendo sua aderência à realidade da AT/PMC (Quadro 8).

No Quadro 9 observou-se que o tópico afirmativo possibilitou que o grupo focal elegeisse um conteúdo norteador da pesquisa estabelecendo conexão entre a forma de ação institucional (Hampel, Lawrence; Tracey, 2017) e a função estratégica da ação (Lawrence; Suddaby, 2006), tendo-se adotado ambas as concepções como complementares no desenvolvimento do 2-D Descoberta.

Isso facilitou a proposta contida nos objetivos da oficina, destacando-se que, na fase de Descoberta, os participantes são convidados a engajar-se em diálogos reflexivos que possibilitam a construção de sentidos coletivos a partir do compartilhamento de percepções, experiências e

aprendizados. Esse processo dialógico favorece o reconhecimento e a validação de ideias, práticas e visões consideradas valiosas e desejáveis no contexto organizacional. Por meio da conversação estruturada, as apreciações individuais tendem a transformar-se em compreensões coletivas, a vontade pessoal evolui para um compromisso grupal e a visão dos participantes consolida-se como uma construção colaborativa e compartilhada no ambiente institucional (Cooperrider; Whitney; Stavros, 2009).

Conforme a proposta metodológica da etapa 2-D foi aplicado o roteiro composto por seis questões, elaborado pelo pesquisador e encaminhado previamente aos participantes por meio da plataforma *Google Forms*. As respostas recebidas antecipadamente pelo pesquisador permitiram a consolidação prévia dos dados, contribuindo para maior profundidade e objetividade nas discussões presenciais.

Durante a oficina, as questões foram apresentadas e debatidas de forma sequencial, uma a uma, pelo grupo focal, possibilitando o aprofundamento das narrativas, a ampliação das reflexões coletivas e a identificação dos elementos positivos associados à cultura de controle interno e aos artefatos contábeis no âmbito da AT/PMC, à luz das categorias temáticas do trabalho positivo.

4.2.1 Discussão das respostas da primeira pergunta do ciclo 2-D

A primeira pergunta do ciclo 2-D (Descoberta) teve como objetivo estimular os participantes a relatarem experiências positivas e exitosas vivenciadas no âmbito da AT/PMC, nas quais teriam se sentido orgulhosos de integrar a instituição, destacando práticas, resultados e iniciativas que contribuíram para o fortalecimento da cultura de controle interno e para a boa performance organizacional.

O Quadro 10 apresenta a consolidação das respostas fornecidas pelos participantes, evidenciando a diversidade de experiências relatadas, bem como a consolidação em torno de práticas associadas à organização dos processos, à padronização de procedimentos, ao uso estratégico de sistemas e à valorização do controle preventivo.

Quadro 10 – Respostas da primeira pergunta do ciclo 2-D

Primeira pergunta do ciclo 2-D	
Descreva uma experiência no âmbito da AT/PMC na qual você sentiu orgulho em fazer parte desta entidade pública compartilhando algum resultado exitoso e bem-sucedido que contribuíram para o fortalecimento da cultura de controle interno e melhoria da organização.	
Nr	Respostas
P6	No âmbito da administração tributária, participei do lançamento e acompanhamento do processo de arrecadação e cobrança de tributos compartilhando com membros da equipe, informações as quais resultaram, por muitas vezes, em atualizações no cadastro, tanto imobiliário quanto mercantil, contribuindo, dessa forma, com uma melhor eficácia no controle dos débitos fiscais.

P1	Tive a oportunidade de integrar a equipe que foi responsável pela implantação da Controladoria Geral do Município de Camaragibe. Foi uma experiência muito exitosa e que representou um marco para estruturação do órgão. Foi o começo da disseminação, de forma estruturada, de boas práticas de governança e de controle para toda a Prefeitura.
P2	Participação na reestruturação das rotinas do cadastro imobiliário e da arrecadação tributária, padronizando procedimentos e processos mais organizados.
P3	Participando do Projeto Taxas Mercantis, efetuando uma cobrança de Débitos de CIM de forma sistemática e permanente das empresas inscritas no Município, evitando o acúmulo de débitos, resultando em cobranças de Baixa complexidade e eficazes, proporcionando um aumento na Arrecadação de Taxas Mercantis.
P4	A implantação do atendimento remoto via <i>Whatsapp</i> , diminuindo o quantitativo de atendimento presencial e agilizando os atendimentos.
P5	Uma experiência que me trouxe orgulho na AT/PMC foi a implantação do envio manual de <i>e-mails</i> aos contribuintes, com foco em lembrar datas de vencimento e informar parcelas em atraso. A partir dos relatórios gerados no sistema SIAT, utilizando filtros e parâmetros específicos, passaram a ser enviados lembretes do CIM, IPTU e parcelamento. Essa iniciativa contribuiu para a redução da inadimplência e para o fortalecimento do controle interno, ao atuar de forma preventiva, evitando a perda de parcelamentos e melhorando o acompanhamento dos pagamentos pelos contribuintes.

Fonte: Dados da pesquisa 2-D

De modo geral, observou-se que as experiências relatadas pelos participantes estavam fortemente associadas à qualidade das informações cadastrais, à estruturação de rotinas operacionais, à institucionalização de práticas de controle e à adoção de mecanismos que favorecem o controle arrecadatório, ligados a um tipo de trabalho institucional de natureza material identificado com a forma da ação que se manifestou em resultados concretos ou que puderam ser entendidos como algo tangível. Notou-se, então, haver correspondência com a competência técnica e capacidade de entregar resultados do grupo (trabalho técnico).

A forma narrativa encontrada permitiu que se detectasse uma linguagem cultural e simbólica típica desse grupo que conseguiu traduzir questões materiais e técnicas exemplificadas por resultados concretos, possibilitando que se estabelecesse a presença do trabalho relacional-político direcionado à obtenção de apoio para sua atuação. Os comentários que se seguem procuram dar visibilidade a estas considerações.

Os participantes P6 e P2 destacaram a relevância da atualização e reestruturação dos cadastros imobiliário e mercantil, bem como da padronização das rotinas administrativas, ressaltando que tais iniciativas contribuem diretamente para a eficácia do controle dos débitos fiscais. Durante a discussão no grupo focal, foi enfatizado que um cadastro atualizado representativo da capacidade técnica de realização de cobranças administrativas adequadas, evitaria tanto cobranças indevidas quanto a ocorrência de prescrição de créditos tributários. Ademais, a padronização de procedimentos foi apontada como fator mitigador de erros operacionais, fortalecendo o controle interno no âmbito da administração tributária municipal.

O participante P1 destacou sua experiência na implantação da Controladoria Geral do Município de Camaragibe, caracterizando-a como um marco institucional para a estruturação do órgão e para a disseminação sistematizada de boas práticas de governança e controle em toda a Prefeitura. No debate, P1 ressaltou que, à época em que exerceu funções diretivas na AT/PMC, a definição de protocolos e procedimentos operacionais foi essencial para conferir maior celeridade aos processos, sem comprometer os pontos mínimos de controle. Conforme relatado, a existência de roteiros previamente definidos — como nos processos de prescrição tributária e de arrecadação — permitiria que diferentes servidores executassem as atividades com segurança, reduzindo a margem de erro na apropriação dos pagamentos realizados junto à rede bancária.

Nesse sentido, os participantes P6 e P2 reforçaram que a adoção de procedimentos padronizados, a exemplo de *checklists* operacionais, poderia ser expandida para todos os setores da Administração Tributária, contribuindo para a diminuição de falhas e para o fortalecimento dos mecanismos de controle interno.⁵

A participante P5, cuja atuação envolve contato direto com o público, relatou como experiência exitosa a implantação do envio manual de *e-mails* aos contribuintes, com o objetivo de lembrar datas de vencimento e informar parcelas em atraso de tributos como Cadastro Imobiliário Municipal (CIM), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e os devidos parcelamentos. A iniciativa baseou-se na utilização de relatórios extraídos do Sistema de Administração Tributária (SIAT), com aplicação de filtros e parâmetros específicos, permitindo uma atuação preventiva do controle interno. Segundo a participante, essa prática contribuiu para a redução da inadimplência, a preservação dos parcelamentos ativos e a melhoria do acompanhamento dos pagamentos, ressaltando, ainda, a importância de cadastros atualizados para o êxito dessas ações.

O participante P4 destacou a implantação do atendimento remoto via *WhatsApp*, enfatizando a redução significativa do atendimento presencial e a maior agilidade no atendimento às demandas dos contribuintes. O pesquisador observou que a adoção de sistemas de atendimento virtual, além de ampliar a eficiência no relacionamento com o público, favorecia o registro, o

⁵ Nesse momento da discussão, o pesquisador pontuou que tais reflexões externam elementos característicos da etapa 3-D (Dream – Sonho) do modelo apreciativo, na medida em que surgem aspirações coletivas voltadas à criação e institucionalização de procedimentos estruturados para os processos considerados críticos na organização, em consonância com a literatura da IA (Cooperrider; Whitney; Stavros, 2009).

monitoramento e o controle das demandas, contribuindo para o aprimoramento do gerenciamento das atividades sob a ótica do controle interno.

Por fim, os participantes P3 e P1 corroboraram a importância da cobrança sistemática e permanente dos débitos tributários, ressaltando que tal prática torna o processo menos complexo, mais ágil e eficiente, com reflexos diretos no incremento da arrecadação municipal. Ambos destacaram que a efetividade da cobrança depende da existência de informações cadastrais confiáveis, completas e atualizadas, reforçando a interdependência entre cadastro, controle interno e desempenho arrecadatário.

Sob a ótica do trabalho institucional, os relatos evidenciam a atuação intencional dos servidores enquanto agentes que contribuía ativamente para a criação, manutenção e reforço de arranjos institucionais ligados ao controle interno. Observa-se que o orgulho manifestado pelo grupo focal pode ser considerado simbólico na forma e cultural na função, ao reforçar a identidade e os valores compartilhados por seus componentes. O exame do discurso evidenciou resultados concretos, seja material na forma, seja técnico na função. O fato de este assunto ter sido discutido na oficina do 2-D pode ser interpretado por uma vivência coletiva de um trabalho institucional de natureza relacional proporcionada pela pesquisa e político pela função que exerce visando a fortalecer o papel do controle interno na AT/PMC.

De forma sintética, as respostas à primeira pergunta do ciclo 2-D evidenciaram que os participantes estavam associando suas experiências positivas e sentimentos de pertencimento institucional a práticas que envolviam organização dos processos, padronização de rotinas, o uso estratégico de sistemas (como artefatos), controle preventivo e valorização da informação cadastral, elementos que, conjuntamente, configuravam importantes pilares para o fortalecimento da cultura de controle interno na AT/PMC.

4.2.2 Discussão das respostas da segunda pergunta do ciclo 2-D

A segunda pergunta do ciclo 2-D (Descoberta) buscou identificar, dentre as atividades desempenhadas pelos participantes AT/PMC, aquelas que geravam maior satisfação pessoal e concentravam esforços no cotidiano de trabalho, especialmente ao estabelecerem conexão direta ou indireta com o controle interno, seja por meio da prevenção de erros, da garantia da conformidade legal ou da melhoria das ações de fiscalização.

As respostas apresentadas no Quadro 11 evidenciaram que a satisfação no trabalho estava fortemente associada a práticas que referentes à prevenção, à orientação, à padronização de procedimentos, ao uso qualificado da informação e interação com o contribuinte, tidas como elementos centrais para o fortalecimento do controle interno. Pode-se dizer que se identificou um caráter simbólico no trabalho institucional contextualizado nesta pergunta que também procurou evidenciar a existência de valores que dão força a estas atividades.

Quadro 11 – Respostas da segunda pergunta do ciclo 2-D

Segunda pergunta do ciclo 2-D	
Dentre as atividades que você desenvolve quais são àquelas que mais lhe traz satisfação e concentra suas forças no trabalho realizado na AT/PMC, especialmente quando se estabelece conexão direta ou indireta com o controle interno? Você pode contar uma experiência concreta em que seu trabalho contribuiu para elevar a dedicação da equipe ao prevenir erros, garantir a conformidade ou melhorar a fiscalização?	
Nr	Respostas
P6	As atividades desenvolvidas que mais me satisfazem estão no atendimento ao contribuinte esclarecendo dúvidas dos mesmos e dessa forma conseguindo com que cumpram com suas obrigações de forma voluntária e assim reduzindo conflitos e promovendo justiça social
P1	Hoje atuo na coordenação das ações de fiscalização tributária do município. Uma atividade que tem me proporcionado muita satisfação, é conseguir envolver toda a equipe na formatação de uma estrutura de fiscalização que seja replicável para todos. Nossa metodologia envolve a realização de reuniões semanais de alinhamento onde todos compartilham o andamento dos seus trabalhos de fiscalização, suas maiores dificuldades, e a partir daí procuramos as soluções em conjunto. Essa dinâmica tem dado mais eficiência ao trabalho e engajado a equipe para alcançar os objetivos comuns.
P2	A revisão e conferência das informações bancárias antes de sua consolidação na baixa da arrecadação tributária diária, reduzindo erros e fortalecendo o controle interno.
P3	Adotar o procedimento de Notificação Prévia, através de Ação Fiscal Auxiliar, visando a Autorregularização das empresas estabelecidas no Município, orientando o Contribuinte das vantagens de recolher seus Tributos em Dia, evitando Ações Fiscais, estando sujeito às penalidades cabíveis, tendo obtido excelentes resultados. Prática está que já está sendo adotada nas esferas Federal e Estadual.
P4	Envio de mensagens em lote.
P5	As atividades que mais me trazem satisfação estão relacionadas ao acompanhamento dos parcelamentos e à comunicação direta com o contribuinte. O envio dos e-mails permite orientar sobre vencimentos, informar parcelas em aberto e prevenir a perda de negociações, especialmente nos casos de parcelamentos com quatro ou mais parcelas em atraso. Esse trabalho contribui para elevar a dedicação da equipe, reduzir erros, garantir maior conformidade e melhorar a fiscalização, fortalecendo o controle interno da Administração Tributária.

Fonte: Dados da pesquisa

Desta forma, o participante P2 iniciou a discussão destacando a importância das atividades realizadas antes da consolidação da baixa da arrecadação tributária diária, enfatizando o papel da revisão e conferência das informações bancárias. Segundo seu relato, a utilização de filtros e mecanismos de verificação no sistema permite identificar inconsistências, evitando problemas futuros relacionados a pagamentos duplicados, valores incorretos ou lançamentos

indevidos. Essa prática foi reconhecida pelo grupo como essencial para a mitigação de riscos operacionais e para o fortalecimento do controle interno no processo arrecadatório.

Complementando essa perspectiva, o participante P3 relatou uma experiência concreta relacionada à análise de extratos de arrecadação, ao mencionar um caso em que um contribuinte, em 2025, solicitou compensação de um débito originado em 2022. O episódio evidenciou a relevância da manutenção de registros confiáveis e da rastreabilidade das informações financeiras para a correta condução dos procedimentos de compensação tributária. A partir dessa discussão, o pesquisador e outros participantes ressaltaram a necessidade de que tais procedimentos devam estar devidamente fundamentados e acompanhados de documentação comprobatória, de modo a atender eventuais exigências dos órgãos de controle e a obter confiabilidade por parte dos cidadãos, com ética e transparência. Nisso, há um viés de trabalho institucional de natureza política associado à satisfação que legitima a instituição perante a sociedade e os órgãos de controle.

Nesse contexto, o pesquisador destacou que a AT/PMC encontrava-se, à época, sob auditoria externa do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE-PE), enfatizando que a atuação eficaz do controle interno constitui um fator fundamental para prevenir achados do controle externo que possam resultar em responsabilizações institucionais ou individuais. Tal observação reforçou a compreensão compartilhada de que o controle interno exerce papel preventivo e estratégico na proteção da organização e de seus agentes, sendo este outro um exemplo de trabalho institucional de base política.

A participante P5 enfatizou a satisfação decorrente das atividades relacionadas ao atendimento e à comunicação com o contribuinte, destacando que o esclarecimento adequado acerca da origem e da exigibilidade dos débitos contribuiria para a compreensão, aceitação e regularização voluntária das obrigações tributárias. Nota-se ter havido uma combinação de trabalho institucional na forma simbólica/função cultural, que de um lado reforça valores de transparência e de outro mostra que o servidor está bem desempenhando sua função técnica já que mostra eficiência e resultados concretos. Assim, destaca-se sua fala no decorrer da oficina: “... esclarecendo bem ao contribuinte o porquê daquele débito ele entende aquilo ali e e absorve e paga ” e “ que a gente tem que tá muito preparado com dormir com a legislação debaixo do travesseiro”, Isto ressalta a importância do domínio da legislação tributária como condição para um atendimento qualificado, capaz de reduzir conflitos, prevenir erros e fortalecer a conformidade fiscal.

Corroborando esse entendimento, o participante P3 complementou que tais práticas representariam uma forma de transparência ativa, ao conscientizar o contribuinte acerca de seus débitos e das consequências do inadimplemento. O pesquisador acrescentou que essa dimensão se insere diretamente no escopo do controle interno relacionado à transparência e à legitimidade da exigência tributária por parte do ente municipal.

Ainda no âmbito da fiscalização preventiva, o participante P3 destacou como experiência exitosa a adoção do procedimento de Notificação Prévia, por meio de Ação Fiscal Auxiliar, voltada à autorregularização dos contribuintes. Segundo o relato, a orientação quanto às vantagens do recolhimento tempestivo dos tributos e à possibilidade de evitar ações fiscais mais gravosas resultou em resultados positivos, alinhando-se a práticas já consolidadas nas esferas federal e estadual. Essa iniciativa foi reconhecida como um mecanismo que fortalece o controle interno ao privilegiar a conformidade voluntária e a racionalização da atividade fiscalizatória.

O participante P1, por sua vez, trouxe à discussão experiências relacionadas à coordenação das ações de fiscalização tributária e à formalização de procedimentos antes concentrados na Diretoria Geral, como os processos de inscrição e cobrança de débitos oriundos de determinações dos tribunais de contas. Segundo seu relato, a internalização desses procedimentos no Departamento de Arrecadação e Atendimento ao Contribuinte, com registro no sistema de gestão tributária, possibilitou maior controle interno sobre débitos de elevado valor, inclusive aqueles relacionados a ex-gestores. Embora tais procedimentos atendam a demandas do controle externo, sua adequada sistematização permitiria posterior acompanhamento e verificação pelo controle interno, fortalecendo a governança e a *accountability* institucional.

De forma sintética, as respostas à segunda pergunta do ciclo 2-D demonstram que os participantes associaram sua satisfação no trabalho a atividades que antecipavam problemas através da forma relacional e da função política, retratando um trabalho institucional que explica a preocupação dos participantes com o saber reduzir riscos, qualificar a informação, favorecer a transparência e promover a conformidade tributária, evidenciando uma compreensão compartilhada do controle interno como instrumento preventivo, educativo e estratégico no âmbito da AT/PMC. Tudo isto fez com se identificasse tanto uma forma simbólica como uma função cultural, como tipos de trabalho institucional. Ou seja, a satisfação no trabalho estaria diretamente conectada ao valor institucional do controle interno: não apenas ao cumprir tarefas, mas ao dar sentido estratégico à atuação da AT/PMC.

4.2.3 Discussão das respostas da terceira pergunta do ciclo 2-D

A terceira pergunta do ciclo 2-D (Descoberta) teve como objetivo identificar as qualidades individuais que os participantes reconheciam em sua atuação profissional no contexto da AT/PMC, destacando àquelas consideradas mais valiosas por gerarem contribuições significativas para o avanço institucional, especialmente no que se refere ao fortalecimento do controle interno.

De modo geral, as respostas apresentadas no Quadro 12 evidenciaram um conjunto de qualidades fortemente associadas a valores tais como comprometimento, responsabilidade, transparência, atenção aos detalhes, trabalho em equipe, comunicação intersetorial e agilidade, elementos que, na percepção dos participantes, sustentariam a eficácia dos processos e a confiabilidade das ações desenvolvidas na AT/PMC.

A formulação desta pergunta colaborou para a descoberta de elementos relacionados à forma de trabalho institucional possíveis de serem encontrados nos símbolos da identidade institucional, nos traços da competência técnica e das habilidades de comunicação, não só interna, mas àquelas necessárias para lidar com os contribuintes. Ao mesmo tempo, foi possível apontar a função estratégica da ação desse grupo, que requer qualidade e competências voltadas para a sustentação de valores, eficiência e legitimidade no contexto de atuação da AT/PMC.

Quadro 12 – Respostas da terceira pergunta do ciclo 2-D

Terceira pergunta do ciclo 2-D	
Quais são, em sua opinião, as qualidades mais valiosas que você possui em sua atuação no contexto de trabalho? Escolha uma delas por gerar contribuições significativas para o avanço da AT/PMC?	
Nr	Respostas
P6	No contexto de trabalho, as qualidades as quais acredito possuir, podemos elencar as seguintes: Cumprir prazos, metas e procedimentos com seriedade e ter consciência do impacto social da arrecadação para políticas públicas.
P1	Acredito que a transparência e o respeito na forma de conduzir os trabalhos, associada a capacidade de ouvir e de tomar decisões levando em consideração a contribuição dos colegas.
P2	Comprometimento, controle dos processos e trabalho em equipe. Manter os processos estruturados gera contribuições significativas para o avanço da AT/PMC.
P3	Responsabilidade e Comprometimento com as atividades desenvolvidas, como também, facilidade de relacionamento (interação) entre os diversos setores da Administração Tributária, de suma importância na resolução dos problemas.
P4	Agilidade no cumprimento das atividades.
P5	Uma das qualidades mais relevantes na minha atuação é a atenção aos detalhes e o comprometimento com a prevenção de falhas. Essa característica contribui para o avanço da AT/PMC ao permitir o acompanhamento cuidadoso dos relatórios, o correto uso dos filtros no sistema SIAT e o controle do envio dos e-mails, garantindo que as informações cheguem de forma adequada ao contribuinte.

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados aqui analisados começam pela fala do participante P4 que destacou a agilidade no cumprimento das atividades, associando essa qualidade à necessidade de atender com rapidez às demandas dos contribuintes, sobretudo em setores com atendimento direto ao público. Característica esta relevante para evitar acúmulos de demandas, reduzir insatisfações e garantir maior eficiência no fluxo de trabalho.

Já o participante P5 enfatizou a atenção aos detalhes e o olhar crítico como qualidades centrais de sua atuação, exemplificando a análise minuciosa dos extratos de débitos dos contribuintes, a identificação de parcelas duplicadas ou saldos indevidos e a verificação do histórico completo do contribuinte, e não apenas da demanda imediata apresentada. Essa postura pode ser associada a um trabalho institucional de natureza técnica, ligada à prevenção de falhas, à correção de inconsistências e ao uso adequado dos recursos do sistema SIAT, contribuindo diretamente para o fortalecimento do controle interno.

O participante P2 também ressaltou seu comprometimento, bem como o controle dos processos e a valorização do trabalho em equipe, complementando as observações de P5 ao enfatizar a importância de esclarecer de forma transparente a situação tributária do contribuinte junto ao município. Segundo esse participante, a atuação integrada entre os servidores e setores interligados favoreceria a prevenção de erros e falhas operacionais, reforçando a confiabilidade das informações e dos procedimentos adotados. Pelo que se observa, trata-se de um trabalho institucional que combina técnica e interação com dados, colegas e contribuintes.

Nesse mesmo sentido, o participante P6 afirmou que as qualidades mencionadas corroboraram sua própria percepção acerca da importância de cumprir prazos, metas e procedimentos com seriedade, aliada à consciência do impacto social da arrecadação tributária para o financiamento das políticas públicas municipais. Tal visão reforçou a compreensão do controle interno não apenas como um mecanismo técnico, mas também como um instrumento orientado ao interesse público e à responsabilidade social, ao lado do respaldo dado ao controle interno.

O participante P3, por sua vez, destacou nas suas palavras “...uma interação com os demais setores da administração tributária, facilita bastante a resolução dos problemas” ressaltando que a comunicação intersetorial era fundamental para a resolução eficiente dos problemas cotidianos. Em sua avaliação, a cooperação entre os setores contribuiria para maior fluidez dos processos e para a redução de retrabalhos e inconsistências.

No decorrer dessa discussão, o próprio pesquisador abriu um parêntese para expressar seu olhar sobre o assunto perante os presentes, ao ressaltar que a falha de comunicação entre

unidades organizacionais constituiria um dos fatores que mais prejudicam o controle na AT/PMC. Foram mencionadas situações em que servidores atuavam fisicamente próximos, mas cujos processos não se complementavam adequadamente em razão da ausência de comunicação estruturada entre os setores, fragilizando o controle e a continuidade das atividades.

Ao final do debate, iniciou-se uma discussão mais ampla sobre o controle dos processos administrativos tributários, na qual se verificou haver consenso entre os participantes quanto à existência de demoras e atrasos na tramitação e conclusão dos processos, ocasionando prejuízos tanto aos contribuintes quanto à própria AT/PMC. A partir desse reconhecimento, passaram a serem levantadas possíveis soluções para o problema, evidenciando que, embora a discussão estivesse formalmente inserida na etapa 2-D (Descoberta), já começavam a emergir elementos característicos da etapa 3-D (Dream – Sonho) do modelo apreciativo, na medida em que o grupo passou a projetar melhorias desejadas para o funcionamento dos processos institucionais.

À luz do trabalho institucional, os relatos evidenciaram que tais qualidades individuais se materializavam em ações concretas que contribuiriam para a manutenção e o fortalecimento das estruturas de controle interno. No contexto estudado, foi possível reconhecer que a satisfação objeto do estudo nasceria do fato de que as qualidades do grupo focal (atenção, olhar crítico, rigor técnico apurado) não só fazem parte do cotidiano da AT/PMC, mas estavam direcionadas para a função estratégica do trabalho, ao fortalecimento do controle interno no longo prazo, operando na camada cultural (valores), técnico (resultados concretos) e político (legitimidade de sua atuação, com a projeção de melhorias).

De forma resumida, as narrativas relacionadas à terceira pergunta do ciclo 2-D demonstraram que os participantes reconhecem em suas próprias práticas profissionais um conjunto de qualidades individuais que, quando articuladas coletivamente, muito poderão contribuir para o fortalecimento da cultura de controle interno, para a melhoria da comunicação organizacional e para o avanço institucional da AT/PMC.

4.2.4 Discussão das respostas da quarta pergunta do ciclo 2-D

A quarta pergunta do ciclo 2-D (Descoberta) teve como objetivo compreender como os artefatos utilizados pelos participantes contribuía para o desenvolvimento e o aperfeiçoamento do controle interno na AT/PMC, bem como identificar possibilidades de melhoria no uso desses instrumentos no âmbito do sistema de controle interno.

Esta etapa constituiu um momento culminante da pesquisa considerando que seus objetivos dão ênfase aos artefatos (planilhas, sistemas, relatórios, *checklists*), entendidos como objetos concretos que estruturam tecnicamente o trabalho institucional e culturalmente significam um traço relevante do núcleo positivo, principalmente por ser um dos principais bens técnicos da AT/PMC.

De forma geral, as respostas apresentadas no Quadro 13 evidenciaram que os participantes estavam reconhecendo os artefatos contábeis como elementos centrais para a operacionalização do controle interno, sendo um bem tangível que dá visibilidade à exposição de duplicidades, inconsistências e riscos. Por esta razão, os artefatos se tornam perceptíveis quando apresentam limitações estruturais e criam oportunidades de aprimoramento relacionadas à padronização de procedimentos, à integração de sistemas, à automação de processos e ao uso estratégico da tecnologia da informação.

Quadro 13 – Respostas da quarta pergunta do ciclo 2-D

Quarta pergunta do ciclo 2-D	
Descreva sua experiência de como os artefatos por você utilizados contribuem ou contribuíram para o desenvolvimento e aperfeiçoamento do controle interno e se algo poderia ser feito para melhorar ainda mais o uso desses artefatos dentro do sistema de controle interno da AT/PMC?	
Nr	Respostas
P6	Os artefatos que mais são utilizados de modo geral são os sistemas informatizados e relatórios gerenciais. Acreditamos, no entanto, que auditorias internas, normas e fluxos de trabalho formalizados, ajudariam a melhorar ainda mais o sistema de controle interno no âmbito da administração tributária.
P1	Os instrumentos de controle mais usuais no nosso trabalho são os decretos, as portarias e os instrumentos normativos que disciplinam a realização das atividades. No nosso setor, por exemplo, estimulamos a criação dos chamados "procedimentos operacionais padrão" que tiveram grande importância na definição da forma de atendimento de vários tipos de processos que tramitam na unidade. Esse instrumento, além de dar mais celeridade no atendimento, garante que seja seguido um roteiro com "requisitos mínimos" que precisam ser observados para atender a uma determinada demanda.
P2	Relatórios, planilhas, <i>checklist</i> de processos, sistemas informatizados contribuem para o aperfeiçoamento do controle interno. Maior integração dos sistemas existentes tornaria o sistema de controle interno mais ágil e seguro.
P3	No setor de Cobrança, o Cadastro de Contribuintes é sem dúvida peça fundamental para o aumento da Efetividade da Cobrança Administrativa e Judicial. Daí a necessidade de celebrar convênios junto à Receita Federal, Sefaz Estadual, Jucepe, Cartórios, como também fazer busca junto à operadoras de telefonia, Celpe, Compesa entre outros para mantê-los atualizados.
P4	Os artefatos utilizados deixam a desejar. Equipamentos com processamentos maiores agilizariam bastante as atividades.
P5	Os principais artefatos utilizados são os relatórios do sistema SIAT, o Portal do Contribuinte, o envio de <i>e-mails</i> institucionais e os canais de atendimento remoto e presencial. Esses instrumentos contribuem para o acompanhamento dos débitos, prevenção da inadimplência e fortalecimento do controle interno. A principal dificuldade está no fato de que o envio dos <i>e-mails</i> ser totalmente manual, com limite de 150 mensagens por hora, o que demanda grande esforço operacional, aliado à limitação de recursos humanos e materiais. Além disso, a falta de um banco de dados constantemente atualizado, com <i>e-mails</i> e telefones corretos dos contribuintes, dificulta o alcance das comunicações. A implantação de um sistema automatizado de disparo de <i>e-mails</i> , associada à melhoria e atualização contínua do

Nas respostas, notou-se o olhar do grupo em torno dos artefatos com os quais lidam na AT/PMC, vistos como instrumentos técnicos representados na descrição de práticas profissionais por parte dos participantes e por meio de práticas simbólicas e relacionais. Além disso, foi percebido que os participantes identificavam ritos burocráticos sujeitos a falhas técnicas por não estarem adequadamente integrados e ou dependerem de registros manuais e operacionais considerados ineficientes. Chamou a atenção haver respostas que discorriam sobre as experiências do grupo focal incidentes não só sobre os artefatos em si, mas na crítica acerca da forma como eles eram usados e interpretados na esfera de um trabalho institucional por eles realizados.

Assim sendo, o participante P1, além de destacar a importância da legislação tributária, deu ênfase aos procedimentos operacionais padrão como instrumentos fundamentais para a organização das atividades. Segundo seu relato, esses procedimentos “...criam uma forma de fazer padronizada”, assegurando que as demandas sejam tratadas a partir de roteiros previamente definidos, com requisitos mínimos a serem observados. Essa padronização foi reconhecida como fator que conferia maior celeridade aos processos, reduzia a margem de erro e fortalecia o controle interno ao garantir uniformidade na execução das atividades.

Corroborando com essa percepção, o participante P5 ressaltou a relevância dos relatórios gerenciais emitidos pelo sistema informatizado da AT/PMC, enfatizando que a eficácia desses artefatos depende da existência de procedimentos e fluxos de trabalho bem definidos, alinhando-se à mesma visão apresentada por P1. Para a participante, a utilização consistente desses relatórios contribui para o acompanhamento dos débitos, a prevenção da inadimplência e o fortalecimento do controle interno.

Ainda segundo P5, os relatórios do sistema SIAT, o Portal do Contribuinte, o envio de *e-mails* institucionais e os canais de atendimento remoto e presencial configuravam os principais artefatos atualmente utilizados. Contudo, destacou-se a necessidade de evolução desses sistemas, especialmente no que se refere à automação da comunicação com os contribuintes. A participante observou que a aquisição de um novo sistema deverá ampliar significativamente o alcance das comunicações institucionais, reduzindo o esforço operacional atualmente exigido pelo envio manual de mensagens e aumentando a eficiência das ações de controle preventivo.

O participante P3 enfatizou a importância do cadastro de contribuintes como essencial para a efetividade da cobrança administrativa e judicial, ressaltando a importância da celebração de convênios com outros órgãos e entidades, como Receita Federal, Secretaria da Fazenda Estadual, Junta Comercial, cartórios e concessionárias de serviços públicos, com vistas à atualização permanente das informações cadastrais. Durante a discussão, o participante P3 destacou ainda a relevância de servidores com conhecimento em tecnologia da informação, relatando que atividades que anteriormente demandavam meses de trabalho passaram a ser realizadas em poucos dias a partir do cruzamento de bases de dados e da utilização qualificada dos relatórios gerenciais, evidenciando o papel estratégico da TI no fortalecimento do controle interno. O que significa dizer que mesmo quando o uso dos artefatos dá certo, há desafios permanentes na realização do trabalho institucional: a) técnico (integração e atualização dos sistemas); b) cultural (engajamento e conhecimento dos servidores); e c) político (obtenção de *feedback* de órgãos externos, além da comunicação dos resultados na rede normativa de trabalho).

Tal lógica foi identificada na fala do participante P2, que apontou como artefatos relevantes os relatórios, planilhas, *checklists* de processos e sistemas informatizados, enfatizando que tais instrumentos contribuíam para a organização e o controle das atividades. Em seu relato, ele destacou a necessidade de maior integração entre os sistemas existentes, especialmente entre os sistemas da Administração Tributária e os da Contabilidade, uma vez que, atualmente, a transferência das informações de arrecadação entre esses sistemas ocorre de forma manual. Essa fragilidade foi reconhecida como um ponto crítico, cuja superação poderia tornar o sistema de controle interno mais ágil, seguro e confiável.

O participante P6 reforçou a importância dos sistemas informatizados e relatórios gerenciais, ao mesmo tempo em que apontou a necessidade de fortalecimento do controle interno por meio da realização de auditorias internas, da formalização de normas e fluxos de trabalho e da consolidação de procedimentos institucionais. Essas medidas foram identificadas como capazes de ampliar a maturidade do sistema de controle interno no âmbito da AT/PMC.

Por fim, o participante P4 destacou limitações relacionadas à infraestrutura tecnológica, afirmando que equipamentos com maior capacidade de processamento poderiam agilizar significativamente as atividades desenvolvidas, indicando que a insuficiência de recursos materiais também impacta a eficiência do controle interno.

No que se refere especificamente aos artefatos contábeis, estes se apresentam como elementos materiais do trabalho institucional, mediando a relação entre normas, práticas e decisões. Tais artefatos constituem mecanismos por meio dos quais o conhecimento contábil se materializa no cotidiano organizacional, tornando viável a execução das atividades e funções institucionais. Relatórios de arrecadação, sistemas de gestão tributária, cadastros, planilhas, controles de parcelamento e registros contábeis não apenas subsidiam a tomada de decisão, mas também sustentam a transparência, a rastreabilidade das informações e a prestação de contas. Dessa forma, os artefatos contábeis assumem função estratégica do trabalho institucional ao viabilizar o controle preventivo, reduzir a assimetria informacional e reforçar a legitimidade das ações da Administração Tributária perante os órgãos de controle e a sociedade (Borinelli, 2006).

De forma sintética, as respostas dadas à quarta pergunta do ciclo 2-D revelaram que os participantes reconheceram os artefatos atualmente utilizados pela AT/PMC como fundamentais para o funcionamento do controle interno, ao mesmo tempo em que projetaram melhorias desejadas relacionadas à padronização de procedimentos, à integração de sistemas, à automação de processos, à qualificação tecnológica e à atualização contínua das bases de dados.

No contexto estudado, notou-se que as narrativas estavam orientadas tanto para a abordagem do trabalho institucional quanto para dialogar com a interpretação apreciativa, pois as limitações ensejaram a percepção de haver oportunidades para atualizar artefatos, integrar bases de dados e fortalecer a confiabilidade dos sistemas (forma material/função técnica), tornar os relatórios e sistemas mais acessíveis e reforçar valores de transparência (forma simbólica/função cultural), ao lado do incentivo à cooperação intra e intersetorial para poder aproximar o controle interno da AT/PMC perante a sociedade e os órgãos de controle (forma relacional/função política). A análise dos dados obtidos evidenciou um quadro de possibilidades e expectativas de que os artefatos e sistemas passassem por melhorias, os valores fossem reforçados e as relações pudessem ser direcionadas para tornar o controle interno um instrumento de contínua busca por conformidade e resultados positivos para a AT/PMC.

Observa-se, ainda, que, embora a discussão estivesse metodologicamente inserida na etapa 2-D (Descoberta), já permitiu antecipar reflexões consideradas implícitas nos resultados elementos característicos da etapa 3-D (Sonho), na medida em que os participantes passaram a propor soluções e visões de futuro para o aprimoramento do sistema de controle interno da AT/PMC.

4.2.5 Discussão das respostas da quinta pergunta do ciclo 2-D

A quinta pergunta do ciclo 2-D (Descoberta) teve como objetivo identificar os artefatos de controle interno existentes na AT/PMC que, na percepção dos participantes, desempenhariam papel central na transparência e na prestação de contas das atividades fiscais do município, bem como compreender as razões que fundamentavam cada um das escolhas do grupo focal.

De modo geral, as respostas constantes do Quadro 14 evidenciaram que os participantes associavam a transparência e a prestação de contas a artefatos informacionais e comunicacionais, especialmente aos sistemas informatizados, aos relatórios gerenciais, aos canais digitais de atendimento e às ferramentas de interação com o contribuinte, os quais viabilizam o acesso às informações fiscais e fortalecem a relação entre a AT/PMC e a sociedade. No exame desse material, os registros mostraram a emergência de temáticas do trabalho institucional alinhadas com a materialidade dos artefatos em termos de precisão e confiabilidade dos dados, guiada por elementos simbólicos e culturais da função de controle interno acessível e confiável perante os contribuintes. Não passou despercebida a ausência da resposta de um dos participantes, o que não comprometeu a dinâmica da oficina, pois os demais membros do grupo focal se mostraram solícitos e aderentes à pesquisa atendendo ao que estava em andamento.

Pelo que se pôde entender os artefatos escolhidos pelo grupo focal são representativos da eficiência técnica, sem deixar de lado o compromisso institucional com a melhoria contínua e a transparência das contas e demonstração de responsabilidade no manejo dos recursos arrecadados.

Quadro 14 – Respostas da quinta pergunta do ciclo 2-D

Quinta pergunta do ciclo 2-D	
Aponte um ou mais artefatos do controle interno existentes na AT/PMC que mais desempenha um papel central na transparência e na prestação de contas das atividades fiscais do município. Diga o porquê de sua escolha.	
Nr	Respostas
P6	Aponto os sistemas informatizados de: Lançamento de tributos e Controle de Dívida Ativa. Com esses sistemas informatizados, conseguimos reduzir fraudes, aumentar a rastreabilidade, bem como, auditoria das receitas de forma mais eficaz, auxiliando, assim, a transparência e a prestação de contas das atividades fiscais do município.
P1	Um instrumento que considero importante é a pesquisa de satisfação que foi desenvolvida para ouvir a opinião dos contribuintes sobre o atendimento recebido na Diretoria Geral de Administração Tributária. Penso que essa é uma ação indispensável para tornar o serviço mais conectado com a necessidade dos usuários. Como melhorar sem ouvir as demandas de quem consome o serviço? É um desafio....
P2	Relatórios gerenciais de arrecadação. Promovem transparência e auxilia na tomada de decisão pelos gestores.
P3	Implantação do Domicílio Tributário Eletrônico e o Portal do Contribuinte, facilitando a

	comunicação da Administração Tributária e o Contribuinte.
P4	Desconheço.
P5	Os relatórios do sistema SIAT, o Portal do Contribuinte e os canais de atendimento remoto e presencial desempenham papel central na transparência e na prestação de contas. Esses artefatos permitem que o contribuinte acompanhe seus débitos, emita o próprio DAM e tenha acesso a informações claras sobre sua situação fiscal. A efetividade dessas ferramentas é potencializada quando o banco de dados de contato está atualizado, ampliando o alcance das informações e fortalecendo o relacionamento com a Administração Tributária.

Fonte: Dados da pesquisa

A coerência das narrativas do grupo focal aparece na forma como o participante P6 destacou os sistemas informatizados de lançamento de tributos e de controle da Dívida Ativa, ressaltando que tais instrumentos contribuem para a redução de fraudes, o aumento da rastreabilidade das informações e a realização de auditorias de receitas de forma mais eficaz. Segundo sua percepção, esses sistemas fortalecem a transparência e a prestação de contas ao permitir maior controle e verificação das atividades fiscais do município.

Da mesma maneira, o participante P2 enfatizou a importância dos relatórios gerenciais de arrecadação, destacando que esses artefatos possibilitam a geração de informações tanto para o público interno quanto para o público externo. Na discussão subsequente, P2 faz menção que os relatórios de arrecadação constituem base fundamental para a tomada de decisão pelos gestores e para a divulgação de informações fiscais, contribuindo para a transparência da gestão tributária.

Os exemplos que se seguem também combinam preocupação com a dinâmica que acompanha mudanças legais e sociais que explicitam a capacidade de inovação institucional que traz melhoria contínua, como relata o participante P3 ao se referir à implantação do Domicílio Tributário Eletrônico e do Portal do Contribuinte como artefatos centrais para a transparência e a prestação de contas, ao facilitarem a comunicação entre a AT/PMC e o contribuinte. Estes instrumentos foram reconhecidos como meios que ampliam o acesso às informações fiscais, reduzem assimetrias informacionais e promovem maior clareza na relação fisco-contribuinte. Sabe-se que a escolha deste tipo de artefato pode ser vista como fruto do trabalho institucional material/relacional conjugado à face técnica/política, pois ao mesmo tempo em que fortalece a eficiência também promove o engajamento interno e externo.

A participante P5 corroborou mais uma vez essa perspectiva ao destacar os relatórios do sistema SIAT, o Portal do Contribuinte e os canais de atendimento remoto e presencial como artefatos essenciais para a transparência que mobilizam os atores envolvidos. Segundo seu relato, essas ferramentas permitem que o contribuinte acompanhe seus débitos, emita documentos de arrecadação municipal (DAM) e tenha acesso a informações claras sobre sua situação fiscal.

Trata-se, assim, de um trabalho institucional de ordem política que busca ampliar o diálogo interno e o externo, legitima a atuação do órgão e visa a criar vínculos que aliam a identidade institucional aos valores de conformidade do controle interno. A participante ressaltou, ainda, que a efetividade desses instrumentos é alargada quando o banco de dados de contatos dos contribuintes se encontra atualizado, fortalecendo o alcance das comunicações e o relacionamento institucional.

O participante P1, por sua vez, apresentou uma abordagem distinta ao destacar a pesquisa de satisfação dos contribuintes como um dos artefatos mais relevantes para a transparência e a prestação de contas, por representar uma forma de controle social e do trabalho institucional de natureza relacional. Em sua avaliação, ouvir a opinião dos usuários dos serviços públicos é indispensável para o aprimoramento das atividades da AT/PMC, enfatizando que “toda instituição pública deve ter esta porta aberta para ouvir o que o usuário tem a dizer”.

A partir dessa colocação, iniciou-se uma discussão coletiva sobre a importância da escuta ativa do contribuinte, sendo mencionadas diversas sugestões apresentadas por usuários com vistas à melhoria dos serviços prestados pela AT/PMC. Ao ser exposto o assunto pelo grupo, viu-se que ele estava em sintonia com um tipo de trabalho institucional identificado com uma prática alinhada com as demandas e o acolhimento da voz do contribuinte de modo a dar valor a sua causa. O significado que se quis passar foi de que a instituição não apenas cobra, mas também dialoga e presta contas. Do ponto de vista interpretativo, aponta-se que o pesquisador entendeu estar diante de uma perspectiva que destaca a função estratégica da ação política e contribui para uma cultura institucional mais aberta e responsiva.

De forma sintética, as respostas dadas à quinta pergunta do ciclo 2-D evidenciaram que os participantes compreendiam a transparência e a prestação de contas como resultados da combinação entre sistemas informatizados, relatórios gerenciais e mecanismos de comunicação e interação com o contribuinte. Além disso, destaca-se a valorização de instrumentos de controle social, como a pesquisa de satisfação, que ampliam a participação dos usuários e reforçam a legitimidade das ações da AT/PMC. Essas percepções reforçaram a compreensão do controle interno não apenas como um mecanismo técnico-operacional, mas também como um instrumento relacional e democrático, orientado à *accountability* e à melhoria contínua dos serviços públicos.

Por fim, os achados da quinta pergunta do ciclo 2-D reforçam a compreensão de que a cultura de controle interno na AT/PMC se construiu de maneira dinâmica, a partir da interação

entre atores, artefatos e práticas organizacionais materializados nos artefatos utilizados pelos participantes. Como é sabido, eles devem ser compreendidos como os elementos visíveis da cultura — tais como linguagem, sistemas, tecnologias, rituais, práticas formais, documentos e demais produtos observáveis da organização, os quais desempenham papel fundamental não apenas no registro da realidade fiscal, mas também na conformação de comportamentos, na sustentação da legitimidade institucional e no fortalecimento dos mecanismos de transparência e prestação de contas no âmbito da AT/PMC, conforme a concepção de cultura organizacional proposta por Schein (1985).

Em termos apreciativos, os artefatos refletiram os elementos-chaves do controle interno existentes, cuja análise reconhece suas forças, mas não esconde limitações, proporcionando oportunidades de melhoria contínua, de modo que fortalece a confiança pública e legitima a AT/PMC perante a sociedade.

4.2.6 Discussão das respostas da sexta pergunta do ciclo 2-D

A sexta pergunta do ciclo 2-D (Descoberta) teve como objetivo identificar práticas existentes que já fortalecem o controle interno na AT/PMC, bem como captar sugestões de criação ou ampliação dessas práticas, a partir da percepção dos participantes, destacando as justificativas associadas a cada proposição. Na atual fase da coleta e análise de dados, essa iniciativa colocou o grupo focal e o próprio pesquisador diante de um tipo de trabalho institucional de caráter reflexivo e retrospectivo, pois parte do reconhecimento de qualidades preexistentes.

Em consonância com esse contexto, as respostas indicadas no Quadro 15 revelam forte convergência participativa em torno da necessidade de aperfeiçoamento dos mecanismos de monitoramento, padronização de procedimentos, transparência processual e uso de indicadores, fortalecimento da auditoria interna e ampliação do uso estratégico da tecnologia da informação, evidenciando um olhar crítico e propositivo dos participantes em relação ao sistema de controle interno vigente.

Quadro 15 – Respostas da sexta pergunta do ciclo 2-D

Sexta pergunta do ciclo 2-D	
Se você pudesse criar ou ampliar alguma prática existente que já fortalece o controle interno na AT/PMC, qual seria ela? Diga o porquê de sua escolha	
Nr	Respostas
	O fortalecimento de auditoria interna no âmbito da administração tributária auxiliaria

P6	substancialmente o controle interno.
P1	Uma prática que considero muito necessária e que iria dar mais transparência e segurança para o contribuinte e para os servidores, seria estabelecer regras bem definidas de tramitação e prazos de atendimento aos processos passam pela secretaria. Minha escolha reside na experiência de poder ver muitos contribuintes serem prejudicados e ficarem esperando meses para ter o seu processo atendido, enquanto outros recebem tratamento mais célere apenas por conhecer alguém na instituição.
P2	Acompanhamento dos indicadores de arrecadação e fiscalização. Fortaleceria o controle interno e contribuiria para uma maior eficiência da administração tributária do município de Camaragibe.
P3	Celebrar convênios de Cooperação Técnica ante a Receita Federal, Fazenda Estadual, Bacen, Operadoras de Cartão de Crédito entre outros, para troca de Informações Fiscais para aumentar a Eficiência da Fiscalização Tributária, no combate à Sonegação Fiscal.
P4	Criar a divulgação mensal ou anual de relatórios do Sistema Integrado de Arrecadação Tributária (SIAT) que demonstrassem as atividades realizadas pelos agentes públicos, atendendo o interesse público/social, garantindo a segurança da informação e respeitando dados sigilosos.
P5	A principal prática que poderia ser criada ou ampliada é a automatização do envio de <i>e-mails</i> aos contribuintes, integrada aos relatórios do sistema SIAT, aliada à manutenção de um banco de dados bem alimentado, com <i>e-mails</i> e telefones atualizados. Essa medida fortaleceria ainda mais o controle interno, reduziria o esforço manual da equipe, otimizaria recursos humanos e ampliaria as ações preventivas de combate à inadimplência, evitando a perda de parcelamentos e melhorando a eficiência do atendimento.

Fonte: Dados da pesquisa

Este foi um momento da oficina em que se identificou um tipo de trabalho institucional, de caráter simbólico, por ser representativo da abertura da instituição para ouvir e valorizar a experiência dos servidores, dando destaque ao papel da auditoria interna no processo narrativo que vinha sendo conduzido.

Deste modo, o participante P6 destacou o fortalecimento da auditoria interna como prática central para o aprimoramento do controle interno, nas suas palavras “... se é para fortalecer você tem um acompanhamento individualizado, pessoal, criando mais responsabilidade para que esta do outro lado, pois sabe que está sendo monitorado, fiscalizado” enfatizando que o acompanhamento mais próximo e individualizado das atividades aumenta o senso de responsabilidade dos servidores, na medida em que estes passam a ter consciência de que seus atos estão sendo monitorados e avaliados. Tal percepção associou a auditoria interna não apenas à função fiscalizatória, mas também a um instrumento pedagógico e preventivo.

Complementando essa visão, o participante P1 ressaltou que a auditoria interna deveria estar efetivamente concentrada na AT/PMC, com foco nas demandas mais críticas e sensíveis da Administração Tributária, ao invés de se restringir à execução de atividades operacionais de menor complexidade. Na discussão conduzida pelo pesquisador, foi lembrado que, durante auditorias externas realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE-PE), diversos questionamentos foram levantados acerca da gestão e do acompanhamento de

procedimentos sensíveis, como a desativação de débitos e a exclusão de imóveis, reforçando a importância de uma auditoria interna mais estruturada e estratégica.

Vale lembrar que a introdução da auditoria interna na análise trouxe consigo uma forma de trabalho institucional de natureza técnica, sabendo que tal auditoria utiliza relatórios, sistemas e registros para verificar se os artefatos de controle interno estão sendo aplicados corretamente. Por outro lado, deu margem ao uso da função estratégica da ação posto que se referia a um trabalho institucional de natureza técnica, tendo em consideração o papel da auditoria interna de identificar falhas ou riscos que o controle interno sozinho pode não perceber. Em termos apreciativos, a auditoria interna não seria apenas fiscalizadora, mas catalisadora de confiança, ampliando a legitimidade da AT/PMC e fortalecendo o vínculo entre instituição e sociedade.

À luz do debate instituído, o participante P1 fez menção à necessidade do estabelecimento de regras claras de tramitação e prazos para conclusão dos processos administrativos, argumentando que a morosidade excessiva compromete a transparência, a equidade e o respeito ao contribuinte. Em sua avaliação, a existência de processos que permanecem em tramitação por períodos prolongados — por vezes superiores há um ano — enquanto outros são concluídos de forma célere em razão de relações pessoais, evidencia fragilidades na gestão e reflete uma cultura organizacional que precisa ser transformada no âmbito da AT/PMC. Do ponto de vista do trabalho institucional simbólico, mesmo que não tenha sido citada nessa fala, a presença da auditoria aparece como o reforço da responsabilidade atribuída ao controle interno.

O tom dado ao tema foi identificado na fala do participante P2 que apontou algo que fortalece o controle interno o já existente acompanhamento sistemático dos indicadores de arrecadação e fiscalização associado ao aumento da eficiência da administração tributária. Em concordância, o pesquisador complementou que a AT/PMC já dispunha de indicadores relevantes e que, com o apoio de servidores da área de tecnologia da informação, novos indicadores estavam sendo desenvolvidos para monitorar de forma mais precisa o desempenho das atividades e subsidiar a tomada de decisão gerencial. Essa análise permite evidenciar a função estratégica da ação de natureza cultural/política, já que o uso de indicadores torna os resultados compreensíveis e legitimados, além de fortalecerem a credibilidade do controle interno exercido sobre a arrecadação.

Por outro lado, o participante P3 sugeriu a celebração de convênios de cooperação técnica com órgãos como a Receita Federal, a Secretaria da Fazenda Estadual, o Banco Central e operadoras de cartões de crédito, com o objetivo de ampliar a troca de informações fiscais e

fortalecer a fiscalização tributária no combate à sonegação. Semelhante proposta foi compreendida como estratégia de ampliação da capacidade institucional da AT/PMC, por meio do acesso a bases de dados externas e da integração interinstitucional, traduzida sob a forma de um trabalho institucional com foco nos aspectos político e relacional, baseado na criação de pontes de cooperação e legitimidade.

O participante P4 destacou a importância da divulgação periódica de relatórios do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAT), de forma mensal ou anual, como mecanismo de transparência ativa. Segundo sua percepção, a divulgação das atividades realizadas pelos agentes públicos, respeitados os limites legais e o sigilo das informações, atenderia ao interesse público e reforçaria a prestação de contas das ações fiscais do município. Neste caso, o teor deste relato está bem tipificado na figura do trabalho institucional que representa valores de transparência e ética pública, através da forma simbólica/função cultural, devido ao fato de os relatórios públicos e *dashboards* de acompanhamento traduzirem resultados em linguagem acessível.

Por fim, a participante P5 ressaltou a necessidade de automatização do envio de *e-mails* aos contribuintes, integrada aos relatórios do sistema SIAT e associada à manutenção de um banco de dados atualizado, contendo *e-mails* e telefones corretos. Segundo seu relato, essa prática reduziria significativamente o esforço manual da equipe, otimizaria recursos humanos e ampliaria as ações preventivas de combate à inadimplência, evitando a perda de parcelamentos e melhorando a eficiência do atendimento e do controle interno.

Ao final da discussão, o pesquisador retomou a questão da gestão dos processos administrativos tributários, ressaltando a dificuldade histórica de romper paradigmas organizacionais enraizados na AT/PMC. Foi destacado que a mudança cultural necessária não se limitaria à imposição de cobranças formais por produtividade, mas exigiria a internalização, pelos servidores, do entendimento de que a conclusão dos processos em prazo razoável constitui dever institucional e expressão de respeito ao contribuinte e ao interesse público. Aqui, isto implica compreender o valor estratégico deste tipo de trabalho institucional, posto que os desafios são permanentes, podendo ser: a) técnicos (integração e atualização dos sistemas); b) culturais (engajamento e valorização dos servidores); e c) políticos (legitimação e comunicação dos resultados).

De forma sintética, as respostas dadas à sexta pergunta do ciclo 2-D evidenciaram que os participantes reconhecem a necessidade de fortalecer práticas estruturantes do controle interno, ao mesmo tempo em que projetam melhorias orientadas à transparência, equidade, eficiência e

responsabilidade institucional. Observa-se, ainda, que as propostas apresentadas extrapolam o diagnóstico do presente e passam a delinear visões desejadas de futuro, que seriam tarefa a ser implementada mais adiante por estar ligada à transição da etapa 2-D (Descoberta) para a etapa 3-D (Dream – Sonho) do modelo apreciativo.

4.2.7 Discussão e análise dos dados das fases 1-D (Definição) e 2-D (Descoberta)

A análise dos dados produzidos nas fases 1-D (Definição) e 2-D (Descoberta) permite discutir, de forma integrada, como os fatores institucionais e apreciativos se articulam no processo de delineamento de uma cultura de controle interno associada aos artefatos contábeis no contexto da AT/PMC. Essa discussão atende diretamente ao objetivo geral da dissertação, ao evidenciar que a cultura de controle interno não se refere exclusivamente às imposições normativas ou estruturas formais, mas resulta de um processo social, histórico e relacional, no qual atores, práticas e artefatos se entrelaçam no cotidiano organizacional (Schein, 1992).

Sendo assim, de um lado, o foco recaiu nas narrativas relacionadas à forma como o trabalho institucional se manifestava no caso em questão ou nas atividades cotidianas, não só individualmente, mas também mediante construção coletiva, muitas vezes dando suporte ao funcionamento organizacional e rotinas que mantêm práticas existentes, garantindo a sustentabilidade do trabalho realizado (Hampel, Lawrence; Tracey, 2017).

Por outro lado, recorreu-se a elementos que embasaram a análise na função estratégica do trabalho institucional, segundo a qual este se reflete no que Lawrence; Suddaby (2006) sugerem ser a agência humana indicativa do que os atores fizeram ou pretendem fazer em relação aos resultados por eles pretendidos no futuro (construir novas normas, regras ou estruturas; garantir a estabilidade e a continuidade de arranjos institucionais existentes; ou desestabilizar uma estrutura cheia de vulnerabilidade, para introduzir melhorias).

Com base nesses autores, pode-se tomar como referência teórico-empírica o Quadro 9 de maneira a desenvolver a interpretação dos dados, considerando a literatura tanto institucional como apreciativa, as concepções acerca do controle interno e as discussões da área de administração tributária municipal para poder lidar com as narrativas que disseram respeito tanto às atividades cotidianas como àquelas voltadas para objetivos ou intenções de natureza estratégica.

Na fase 1-D (Definição), a construção coletiva do tópico afirmativo revelou-se um momento-chave de alinhamento dos tipos de trabalho institucional desenvolvido pelos

participantes (expresso no Quadro 9), funcionando também como um mecanismo de objetificação institucional de uma cultura de controle interno já habitualizada (Tolbert; Zucker, 1998), conforme o consenso social do grupo focal acerca do tema por ele discutido:

A boa atuação dos que integram a Administração Tributária da Prefeitura Municipal de Camaragibe na arrecadação tributária garante a manutenção da infraestrutura urbana e a oferta de serviços públicos por meio do planejamento e execução de políticas públicas municipais, alinhadas ao fortalecimento de uma cultura de controle interno nesta entidade pública (Tópico afirmativo da pesquisa – Quadro 8).

O consenso alcançado em torno da arrecadação tributária, da atuação dos servidores e do delineamento da cultura de controle interno evidenciou a presença de valores compartilhados que orientam e dão significado às práticas organizacionais.

A partir da perspectiva da IA, esse movimento favoreceu a identificação de aspectos considerados mais vivos e bem-sucedidos na experiência organizacional dos participantes, trazendo à tona elementos do núcleo positivo da AT/PMC e do delineamento da cultura de controle interno vigente no compromisso com o interesse público, a valorização do trabalho técnico e a compreensão do papel estratégico da administração tributária no financiamento das políticas públicas municipais (Cooperrider; Whitney, 2006).

Segundo o roteiro das perguntas e respostas constantes do Apêndice E, referente à fase 2-D (Descoberta), pode-se montar uma retrospectiva das temáticas abordadas não só por meio das narrativas dos participantes, mas pela dinâmica que teve lugar ao longo da sessão realizada. Uma série de registros foi feita pelo pesquisador que se espelhou no contexto descritivo-reflexivo vivenciado pelo grupo focal convidado a valorizar suas experiências nos variados aspectos que foram levantados. Determinadas falas dos participantes foram induzidas a gerar conteúdo analítico-crítico em que dados positivos relacionados ao controle interno também foram associados a limitações reconhecidas como dignas de nota pelo grupo focal. Em determinadas passagens, fragilidades apareceram e ensejaram sugestões de melhoria, correções e introdução de inovações a serem analisadas mais adiante.

Pode-se que ciclo apreciativo do 2-D foi participativo e reflexivo, na medida em que os membros do grupo focal sempre foram convidados a expressar as escolhas que induziram suas respostas e a pensar no conteúdo transformador dessa atividade da pesquisa-ação apreciativa. A compreensão das fragilidades dos artefatos contábeis utilizados em etapas cruciais da AT/PMC foi discutida sem maiores reservas, em meio a um diálogo que permitiu que as narrativas fluíssem e as narrativas fossem postas na mesa com tranquilidade, por conta dos vínculos de confiança e

de colaboração existentes entre os participantes. No contexto de um estudo acadêmico, falas e recomendações puderam ser compartilhadas porque havia espaço para o aprendizado coletivo.

Não por acaso a auditoria interna ganhou destaque ao ser reconhecida como parceira estratégica, garantindo rigor e consistência ao controle interno, além de ser guardiã da legitimidade, enquanto símbolos de uma cultura de responsabilidade pública e capacidade técnica no campo contábil.

Neste sentido, o tratamento dos dados finalizado com uma descrição e análise crítica do material extraído das narrativas do grupo focal, que foi transformando sua participação de caráter individual para uma consciência coletiva, expressa no mapeamento consistente das respostas que reconheceram o impacto social da arrecadação tributária e da consciência para quem participa dela, da importância da escuta ativa dos contribuintes. Ao mesmo tempo, emergiram narrativas que incorporaram a auditoria interna como uma linha de defesa para além do controle interno, como uma boa prática contábil.

4.2.8. Discussão dos resultados

A discussão dos resultados diz respeito a uma análise em que se procurou combinar fatores institucionais e apreciativos cabendo situar o papel desempenhado pelos referenciais teóricos e empíricos utilizados no estudo da AT/PMC. Isto também inclui discutir o ponto de vista metodológico e as contribuições registradas nesta dissertação.

Neste caso, pode-se dizer que a IA trouxe uma perspectiva que realçou a atuação dos grupos focais, considerando os seguintes aspectos: a) o reconhecimento das forças existentes na AT/PMC em vez de apenas focar nos problemas que poderiam ter sido discutidos, posto que os participantes foram convidados a trazer a tona suas experiências em que a arrecadação tributária foi percebida como legítima (trabalho simbólico), eficaz na manutenção de infraestrutura (trabalho material) e promotora de cooperação (relacional); b) a transformação das narrativas dos participantes e de seus diálogos em símbolos institucionais, junto com a própria reflexão acerca dos artefatos de controle interno que foram objetos de diferentes olhares; c) a construção coletiva do núcleo positivo da AT/PMC e do delineamento da cultura de controle interno vigente; e c) o pensamento sobre o futuro desejado com base em conquistas e progressos obtidos pela organização.

Estes alinhamentos apreciativos foram integrados aos achados dos processos ligados ao trabalho institucional, em que o trabalho simbólico dialogou diretamente com o trabalho cultural,

pois ambos trataram da construção de significados, valores e identidades, enquanto o trabalho material se conectou com o trabalho técnico, dado que tanto um como o outro se referem a artefatos, sistemas e práticas concretas. Por sua vez, o trabalho relacional foi associado ao trabalho político, implicando articulação, influência e mobilização de interesses.

Tais constatações foram extraídas da análise das oficinas realizadas nas fases 1-D (Definição) e 2-D (Descoberta), bem como da interpretação das falas dos participantes do grupo focal, enriquecida pela perspectiva do pesquisador, a quem coube destacar a predominância de determinadas formas de trabalho institucional no contexto da AT/PMC.

De modo geral, verificou-se que o trabalho institucional manifestou-se de forma mais evidente em sua função estratégica da ação, conforme abordagem proposta por Lawrence e Suddaby (2006), destacando-se especialmente o trabalho técnico como elemento predominante nas práticas organizacionais analisadas. Essa predominância tornou-se perceptível nas diversas manifestações dos participantes relacionadas à padronização de procedimentos, conferência de dados de arrecadação, utilização de relatórios gerenciais, controle de processos administrativos tributários, integração de sistemas informatizados e busca constante por melhoria operacional. Não obstante essa contextualização se torna preciso dizer que os atores envolvidos também recorreram ao uso simultâneo de símbolos, artefatos contábeis e relações, mostrando formas pelas quais esse tipo de trabalho institucional pode se manifestar (Hampel; Lawrence; Tracey, 2017) e ser conectada à função estratégica, permitindo uma análise mais rica e integrada da atuação da administração tributária.

Tal observação refletiu o elevado nível de envolvimento dos servidores com a eficiência das rotinas administrativas e demonstrou a capacidade técnica, o comprometimento funcional e a responsabilidade institucional por eles assumida no desempenho de suas atividades. Nesse sentido, o controle interno apareceu fortemente associado à racionalidade técnica e à preocupação com a conformidade, a segurança das informações e a correta execução dos procedimentos administrativos, junto com escolhas que revelam compromissos com valores éticos e legitimidade política.

Melhor analisando, então, o trabalho político apareceu claramente nas discussões relacionadas à legitimidade da arrecadação tributária, à necessidade de fortalecimento da auditoria interna, à equidade no tratamento dos contribuintes e à preocupação dos servidores com a prestação de contas perante os órgãos de controle e a sociedade. Essas evidências indicam que os atores eram atuantes não apenas operacionalmente, mas também na sustentação da legitimidade institucional da AT/PMC.

5. CONCLUSÃO

Esta dissertação teve como objetivo geral realizar uma investigação que combina fatores institucionais e apreciativos para examinar o delineamento da cultura de controle interno associada aos artefatos contábeis utilizados no âmbito da Administração Tributária do Município de Camaragibe. Para tanto, adotou-se uma abordagem qualitativa, sustentada pela pesquisa-ação apreciativa e fundamentada na teoria institucional (vertente do trabalho institucional) e na Investigação Apreciativa, operacionalizada por meio do modelo 5-D, com ênfase nas fases 1-D (Definição) e 2-D (Descoberta).

Os resultados obtidos demonstram que a cultura de controle interno na AT/PMC delinea-se como um conjunto formal de normas, procedimentos e sistemas, além de ser uma construção social e institucional, sustentada pelas práticas cotidianas dos servidores, pelos significados por eles atribuídos aos artefatos contábeis e pela interação entre esses atores, estruturas e valores organizacionais.

No que se refere ao primeiro objetivo específico, que buscou identificar os diferentes tipos de trabalho institucional associados ao delineamento da cultura de controle interno vigente, a pesquisa evidenciou que este foi bem caracterizado, combinando ações relacionais, materiais e simbólicas, que desempenham funções estratégicas de natureza política, técnica e cultural. A análise do tópico afirmativo definido na fase 1-D — “A boa atuação dos que integram a Administração Tributária da Prefeitura Municipal de Camaragibe na arrecadação tributária garante a manutenção da infraestrutura urbana e a oferta de serviços públicos, alinhadas ao fortalecimento de uma cultura de controle interno” — permitiu compreender que a atuação dos seus servidores constitui uma prática relacional baseada na cooperação e na confiança, ao mesmo tempo em que cumpre uma função política ao legitimar a arrecadação tributária perante a sociedade.

Ademais, ao conectar a arrecadação a resultados concretos, como infraestrutura e serviços públicos, essa atuação assume caráter material e função técnica, evidenciando eficiência e competência administrativa. Por fim, o alinhamento da arrecadação direcionado ao fortalecimento do controle interno foi representativo de uma ação simbólica, cuja função estratégica é também cultural, ao reforçar valores, crenças e significados que sustentam a identidade institucional da AT/PMC. Esses resultados dialogam diretamente com Lawrence e Suddaby (2006) e Hampel, Lawrence e Tracey (2017), ao evidenciarem que a cultura de controle

interno é continuamente produzida e reproduzida por ações intencionais dos atores no nível micro-organizacional, mas podem alcançar estruturas mais amplas.

Essas evidências dialogam diretamente com o segundo objetivo específico, que analisou a atuação dos atores envolvidos com o controle interno, denotando que eles se comportam para além de serem meros executores de normas, posto que são agentes dotados de capacidade reflexiva e intencionalidade, que criam, mantêm e tensionam as estruturas de controle interno da AT/PMC. As falas relativas à auditoria interna, à tramitação processual, à fiscalização e à comunicação com o contribuinte ilustram como a atuação cotidiana dos servidores influencia o grau de institucionalização do controle interno, confirmando os pressupostos do trabalho institucional no nível micro (Henk, 2020; Hampel, Lawrence; Tracey, 2017; Lawrence; Suddaby; Leca, 2009).

Quanto ao terceiro objetivo específico, voltado a delinear os elementos do núcleo positivo da Administração Tributária de Camaragibe, os resultados das fases 1-D e 2-D evidenciaram ativos organizacionais relevantes, tais como o comprometimento dos servidores, a consciência do impacto social da arrecadação, a valorização da transparência e da prestação de contas, a busca por padronização de procedimentos, a utilização estratégica dos artefatos contábeis e o uso preventivo do controle interno. Assim, o núcleo positivo delineado não se restringiu a atributos abstratos, mas se materializou em práticas concretas, sustentadas pelo trabalho institucional cotidiano dos servidores e pela utilização de artefatos que reforçaram a cultura de controle interno.

Esses elementos confirmam a adequação da abordagem apreciativa ao revelar forças institucionais que podem ser mobilizadas para o fortalecimento da cultura de controle interno. Não menos importante é apontar os artefatos contábeis da AT/PMC como um de seus principais bens técnicos associado ao núcleo positivo estudado.

O reconhecimento do que funciona bem no sistema organizacional está em consonância com a abordagem da IA ao enfatizar o caráter generativo das ideias tacitamente discutidas pelo grupo focal, na medida em que seus membros puderam traduzi-las na identificação e valorização dos ativos simbólicos e práticos, os quais podem ser entendidos como capacidades existentes a serem mobilizadas para ampliar possibilidades de ação coletiva e sustentar processos de mudança institucional e não apenas neles pensar como se fossem problemas a serem corrigidos (Bushe, 2007).

No tocante ao quarto objetivo específico, que buscou identificar os artefatos contábeis considerados ativos valiosos na ótica apreciativa e institucional, destacaram-se os sistemas

informatizados (SIAT), relatórios de arrecadação, cadastros de contribuintes, indicadores, *checklists*, relatórios gerenciais, procedimentos operacionais padrão, portais eletrônicos e instrumentos de comunicação. Esses artefatos foram percebidos pelos atores como elementos centrais do controle interno, da transparência e da prestação de contas. Aliás, eles não estão limitados ao registro de informações, mas atuam como mediadores do trabalho institucional, influenciando comportamentos, estruturando decisões e reforçando valores organizacionais, conforme apontam Borinelli (2006), Espejo (2008) e Silva (2024).

A análise também revelou tensões institucionais importantes, especialmente relacionadas à morosidade processual, à limitação tecnológica e às deficiências da comunicação intersetorial. Contudo, sob a ótica apreciativa, essas fragilidades não emergiram apenas como déficits, mas como oportunidades de aprendizagem coletiva, impulsionando a formulação de práticas desejadas e consideradas como o certo a fazer. Esse movimento evidenciou a transição gradual da fase 2-D (Descoberta) para a fase 3-D (Dream), na medida em que os participantes passaram a projetar melhorias estruturais, como a automação de processos, o fortalecimento da auditoria interna, a integração de sistemas e a definição de prazos processuais.

Do ponto de vista teórico, esta dissertação contribui ao articular a teoria institucional e o trabalho institucional com a IA, demonstrando que a cultura de controle interno pode ser analisada tanto como resultado de pressões institucionais quanto como produto de processos apreciativos que valorizam o núcleo positivo da organização. No campo empírico, o estudo ampliou o conhecimento sobre a Administração Tributária municipal, evidenciando como artefatos contábeis, práticas organizacionais e cultura institucional se inter-relacionam no contexto do setor público local.

Como limitações, destaca-se o fato de a pesquisa ter sido realizada em um único município e estar concentrada nas fases iniciais do modelo apreciativo, o que restringiu a generalização dos resultados. Ademais, a investigação privilegiou a percepção dos atores internos, não contemplando, de forma direta, a visão de contribuintes ou de órgãos externos de controle.

Nesse sentido, sugere-se como agenda para pesquisas futuras: (i) a ampliação do estudo para outros municípios, possibilitando análises comparativas; (ii) a extensão das atividades para incorporar as demais fases do modelo apreciativo, ou seja, as fases 3-D (Dream), 4-D (Design) e 5-D (Destiny), a fim de acompanhar a implementação das práticas projetadas; e (iii) a inclusão de diferentes interessados, como contribuintes e órgãos de controle, para ampliar a compreensão sobre a efetividade do controle interno no âmbito da administração tributária.

Por fim, conclui-se que a cultura de controle interno na da AT/PMC encontra-se em um processo contínuo de institucionalização, no qual o alinhamento entre atores, artefatos contábeis e valores organizacionais constitui elemento central para o fortalecimento da governança pública, da transparência e da prestação de contas, reafirmando a relevância do controle interno como instrumento estratégico de gestão e de promoção do interesse público.

REFERÊNCIAS

ACOSTA, A; DOUTHWAITE, B. Appreciative inquiry: An approach for learning and change based on our own best practices. **ILAC, Brief 6**, Rome, v. 1, n. 1, p. 1-4, Jul. 2005.

AFONSO, J. R. R.; CORREIA, C. A.; RAMUNDO, J. C. M.; DAVID, M. D.; ARAÚJO, E. A.; SANTOS, R. M. Municípios, arrecadação e administração tributária: quebrando tabus. **Revista do BNDES**, v. 5, n. 10, p. 3-36, dez. 1998.

ALMEIDA, J. S. S.; ESTEVÃO, S. B. F.; ZANONI, H. E. R. C.; PONAT, A. D. S. M.; FURLANI, C. J. A importância da Administração Tributária na Gestão Pública Municipal. **Revista Interdisciplinar da FARESE**, v. 4, Ed. Especial, p. 121-126, 2022.

ALMEIDA FILHO, F. J. C. F. **Princípio da eficiência tributária**: contribuições para a construção de uma administração tributária mais eficiente no Brasil. Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.- 2013.

ANDRUS, C. Using appreciative inquiry to build organizational capacity to learn, risk and Grow. **Revista de Cercetare si Interventie Sociala**, v. 30, p. 63-76, 2010.

ARNEMANN, C. T.; GASTALDO, D.; KRUSE, M. H. L. Pesquisa Apreciativa: características, utilização e possibilidades para a área da Saúde no Brasil. **Interface-Comunicação, Saúde, Educação**, v. 22, p. 121-131, 2017.

BACKES, D. S.; COLOMÉ, J. S.; ERDMANN, R. H.; LUNARDI, V. L. Grupo focal como técnica de coleta e análise de dados em pesquisas qualitativas. **O mundo da saúde**, v. 35, n. 4, p. 438-442, 2011.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. 1ª ed. Revista e Ampliada. São Paulo: Edições 70, 2011.

BARRETT, F.J.; FRY, R.E. **Appreciative Inquiry**: A Positive Approach to Building Cooperative Capacity. Chagrin Falls: Taos Institut, 2005.

BESTER, M. An appreciative inquiry approach to curriculum change. In: BLITZER, E.; BOTHA, N. (Eds), **Curriculum inquiry in South African higher education**: Some scholarly affirmations and challenges. Stellenbosch: SUN PRESS, 2011.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da praxis. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRANDÃO, D. H. F.; SILVA, M. F.; CÁPUA, V. A. A relevância dos princípios na administração pública. **Conexão Acadêmica**, v. 7, p. 16-29, dezembro, 2015.

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio

de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 18 nov. 2011.

_____. **Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009.** Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, 27 maio 2009.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: leicomplementar-101-4-maio-2000-351480-norma-actualizada-pl.pdf (camara.leg.br). Acesso em: 15 out. 2024.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília: Presidência da República. Brasília: Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos, 1988, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 nov. 2024.

_____. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 25 fev. 1967.

_____. **Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm Acesso em: 20 out. 2024.

CAMARAGIBE. **Lei Ordinária nº 363, de 29 de janeiro de 2008.** Cria cargos de provimento efetivo na estrutura da Prefeitura Municipal de Camaragibe, convalida cargos de provimento em comissão criados por leis anteriores, extingue diversos cargos comissionados e dá outras providências. Camaragibe, PE, 2008. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a1/pe/c/camaragibe/lei-ordinaria/2008/37/363/lei-ordinaria-n-363-2008-cria-cargos-de-provimento-efetivo-na-estrutura-da-prefeitura-municipal-de-camaragibe-convalida-cargos-de-provimento-em-comissao-criados-por-leis-anteriores-extingue-diversos-cargos-comissionados-e-da-outras-providencias?q=agente%20fiscal>. Acesso em: 9 nov. 2024.

_____. **Lei Ordinária nº 52, de 1º de setembro de 1994.** Cria cargos na estrutura funcional da Prefeitura e dá outras providências. Publicação no Diário Oficial de Camaragibe, Camaragibe, 12 set. 1994. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a1/pe/c/camaragibe/lei-ordinaria/1994/6/52/lei-ordinaria-n-52-1994-cria-cargos-na-estrutura-funcional-da-prefeitura-e-da-outras-providencias?q=052>. Acesso em: 9 nov. 2024.

CANTORE, S. P.; COOPERRIDER, D. L. Positive psychology and appreciative inquiry: The contribution of the literature to an understanding of the nature and process of change in organizations. In: LEONARD, H. S.; LEWIS, R.; FREEDMAN, A.M.; PASSMORE, J. (Eds.). **The Wiley-Blackwell handbook of the psychology of leadership, change, and organizational development.** Nova Jersey: John Wiley & Sons, Ltd., 2013.

CARBONE, P. P. Cultura organizacional do setor público brasileiro: desenvolvendo uma metodologia de gerenciamento da cultura. **Revista de Administração Pública**, v. 34, n. 2, p. 1-5, 2000.

CAVALCANTE, M. C. N.; LUCA, M. M. M. Controladoria como Instrumento de Governança no Setor Público. **Revista de Educação e Pesquisa Contábil**, v. 7, n. 1, p. 73-90, janeiro/março 2013.

COJOCARU, Ș.; BRĂGARU, C. Using appreciative inquiry to change perceptions concerning the satisfaction of organization members' needs. **Transylvanian Review of Administrative Sciences**, v. 8, n. 35, p. 62-77, 2012.

CARVALHO, F. L. M.; SILVA SOUSA, E. O processo de institucionalização em núcleos de controle interno. **RAGC**, v. 13, p. 55-72, 2023.

COCKELL, J.; McARTHUR-BLAIR, J. *Appreciative inquiry in higher education: A transformative force*. San Francisco: Jossey-Bass, a Wiley, 2012.

COOPERRIDER, D. L. Positive image, positive action: The affirmative basis of organizing. In: SRIVASTVA, S.; COOPERRIDER, D. L (Eds.). **Appreciative Management and Leadership: The Power of Positive Thought and Action in Organizations**. Toronto: Crown Custom Publishing, 1999.

COOPERRIDER, D. L.; WHITNEY, D.; STAVROS, J. M. **Manual da investigação apreciativa: para líderes da mudança**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2009.

COELHO, D. J. C. **Formulação apreciativa e institucional de um programa de compliance no Movimento Pró-Criança**. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Controladoria), Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, 2020.

CRUZ, F.; GLOCK, J. O. **Controle interno nos municípios**. São Paulo: Atlas, 2003.

CRUZ, L. G.; FELIX, J. F. P.; FREIRE, E. J. A Importância do Controle Interno na Administração Pública Municipal. **Revista Científica da Ajes**, v. 9, n. 19, p. 1-10, 2020.

CRUZ, M. D. C. M. T.; SPINELLI, M. V. C.; SILVA, T. A. B.; CARVALHO, M. A. T. Controle interno em municípios brasileiros: uma análise das controladorias-gerais dos municípios diante do modelo da Controladoria-Geral da União. **Revista de Gestión Pública**, v. 3, n. 2, p. 297-328, 2014.

DENNISON, D. R. **Corporate Culture and Organizational Effectiveness**. New York: Wiley, 1990.

DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. (Eds.). **The Sage Handbook of Qualitative Research** (3rd ed.). Thousand Oaks: Sage Publications. 2005.

DiMAGGIO, P. J. Interest and agency in institutional theory. In: ZUCKER, L. (Ed.), *Institutional patterns and culture*. **Cambridge**: Ballinger Publishing, 1988.

DiMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. Introduction. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. (Ed.). **The new institutionalism in organizational analysis**. 1. ed. Chicago: University of Chicago Press, 1991. p. 1-38.

DiMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983.

EARLEY, C. J. **The Impact of Appreciative Inquiry on Merging Cultures**. Doctoral dissertation in Industrial and Organisational Psychology. University of South Africa, 2019.

ESPEJO, M. M. S. B. **Perfil dos Atributos do Sistema Orçamentário sob a Perspectiva Contingencial: uma Abordagem Multivariada**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

ESPEJO, M. M. D. S. B.; COSTA, F.; CRUZ, A. P. C. D.; ALMEIDA, L. B. D. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa a contribuição de abordagens organizacionais. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 5, p. 25-43. jan./abr. 2009.

FLICK, U. **Introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FRAZER, L. Internal control: is it a benefit or fad to small companies? A literature dependency perspective. **Journal of Accounting and Finance**, v. 16, n. 4, p. 149-161, 2016.

GERGEN, K. Toward Generative Theory. **Journal of Personality and Social Psychology**, v. 36, p. 1344–1360, 1978.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo, Atlas. 2007.

GOMES, A. O.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V.; OLIVEIRA, T. E. A institucionalização da Controladoria no âmbito do Poder Executivo Municipal no Estado do Ceará. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v.16, n. 1, p. 35-50, jan. 2013.

GREENWOOD, R.; OLIVER, C.; LAWRENCE, T. B.; MEYER, R. E. Introduction: Into the Fourth Decade. In: GREENWOOD, R.; OLIVER, C.; LAWRENCE, T. B.; MEYER, R. E (Ed.), **The Sage Handbook of Organizational Institutionalism**. Los Angeles: SAGE Publications, 2017.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. Al. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações & Sociedade**, v. 12, n. 35, p. 91-106, out./dez. 2005.

HALVERSON, R. R. Systems of Practice: How Leaders Use Artifacts to Create Professional Community in Schools. **Education Policy Analysis Archives**. EPAA, v. 11, n. 37, p. 1-34, October 10, 2003.

HAMMOND, S. **The thin book of appreciative inquiry**. Las Vegas: Thin Book Publishing Company, 2013.

HAMPEL, C. E.; LAWRENCE, T. B.; TRACEY, P. Institutional Work: Taking Stock and Making It Matter. In: GREENWOOD, R.; OLIVER, C.; LAWRENCE, T. B.; MEYER, R. E (Ed.), **The Sage Handbook of Organizational Institutionalism**. Los Angeles: SAGE Publications, 2017.

HATCH, J. M.; SCHULTZ, M. Relations between organizational culture, identity and image, **European Journal of Marketing**, v. 31, n. 5/6, p. 356-365, 1997.

HENK, O. Internal control through the lens of institutional work: a systematic literature review. **Journal of Management Control**, v. 31, n. 3, p. 239-273, 2020.

HIGGINS, J. M.; McALLASTER, C. Want Innovation? Then Use Cultural Artifacts that Support It. **Organizational Dynamics**, v. 31, n. 1, p. 74-84, August 2002.

HIGGINS, J. M.; MCALLASTER, C.; CRAIG, S. C.; GILBERT, J. P. Using Cultural Artifacts to Change and Perpetuate Strategy. **Journal of Change Management**, v. 6, p. 397-415, 2006.

HOGAN, S. J.; COOTE, L. V. Organizational culture, innovation, and performance: A test of Schein's model. **Journal of Business Research**, v. 67, p. 1609-1621, August 2014.

HUNG, L.; PHINNEY, A.; CHAUDHURY, H.; RODNEY, P.; TABAMO, J.; BOHL, D. Appreciative Inquiry: Bridging Research and Practice in a Hospital Setting. **International Journal of Qualitative Methods**, v. 17, p. 1–10, 2018.

IBGE. **Camaragibe**: panorama. Disponível em:
<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pe/camaragibe/panorama> Acesso em: 24 out. 2024.

JANIĆIJEVIĆ, N. Methodological Approaches in the Research of Organizational Culture. **Economic Annals**, v. LVI, n. 189, p. 69-99, April – June 2011.

KLOOT, L.; MARTIN, J. Public sector change, organisational culture and financial information: A study of local government. **Australian Journal of Public Administration**, v. 66, n. 4, p. 485-497, 2007.

LAWRENCE, T. B.; SUDDABY, R. Institutions and Institutional Work. **The Sage Handbook of Organization Studies**, p. 215-254, 2006.

LAWRENCE, T.; SUDDABY, R.; LECA, B. Institutional work: Refocusing institutional studies of organization. **Journal of management inquiry**, v. 20, n. 1, p. 52-58, 2011.

LECA, B.; DÉJEAN, F.; HUAULT, I.; GOND, J. P. The Role of Artifacts in Institutionalization Process: Insights from the Development of Socially Responsible Investment in France. In: DE VAUJANY, F. X.; ADROT, A., BOXENBAUM, E., LECA, B. (Eds), **Materiality in Institutions**. Technology, Work and Globalization. London: Palgrave Macmillan, 2019.

LINLEY, P.A.; JOSEPH, S. **Positive psychology in practice**. New York: John Wiley, 2004.

LINO, A. F.; CARVALHO, L. B. D.; AQUINO, A. C. B. D.; AZEVEDO, R. R. D. A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v. 53, n. 2, p. 375-391, 2019.

LUDEMA, J. D.; COOPERRIDER, D. L.; BARRETT, F. J. Appreciative inquiry: The power of the unconditional positive question. In: REASON, P.; BRADBURY, H. (Eds.) **Handbook of Action Research: The concise paperback edition**. London: Sage, 2006.

LUDEMA, J. D.; WHITNEY, D.; MOHR, B. J.; GRIFFIN, T. J. **The Appreciative Inquiry Summit: A practitioner's guide for leading large-group change**. San Francisco: Berrett-Koehler Publishers, 2003.

LYNCH, M. Discourse Analysis. In: OUTHWAITE, W.; TURNER, S. (eds). **The Sage Handbook of Social Science Methodology**, London: Sage, 2007.

MARUJO, H. Á.; MIGUEL NETO, L.; CAETANO, A.; RIVERO, C. Revolução positiva: Psicologia positiva e práticas apreciativas em contextos organizacionais. **Comportamento Organizacional e Gestão**, v. 13, n. 1, p. 115-136, 2007.

MAY, T. **Pesquisa social: questões, métodos e processos**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2004.

MEDEIROS, T. R. As fragilidades da administração pública que impactam a arrecadação tributária municipal, com base na transparência fiscal: estudo de caso. **Revista do TCEMG**, v. 41, n. 1, 2023.

MERRIAM, S. B. **Qualitative research and case study applications in education**. San Francisco: Jossey-Bass, 1998.

MEYER, W., ROWAN, B. **Institutionalized organizations: formal structures as myth and ceremony**. Chicago: University of Chicago Press, 1991.

MEYER; J. W.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

MORGAN, G. **Imagens da organização**. São Paulo: Atlas, 1996.

MOURA, A. A. G. **Estudo apreciativo do processo de institucionalização da Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas da Universidade Federal Rural de Pernambuco**. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2024.

NIEMANN, R. Transforming an institutional culture: An appreciative inquiry. **South African Journal of Higher Education**, v. 24, n. 6, p. 1003-1022, 2010.

OLIVEIRA, E.; ENS, R. T.; ANDRADE, D. B. S. F.; MUSSIS, C. R. Análise de conteúdo e pesquisa na área da educação. **Revista Diálogo Educacional**, v. 4, n. 9, p.11-27, maio/ago. 2003.

OLIVEIRA, R. R.; SENA, G. N.; MANDÚ, M. J. S. Elaboração de um protocolo apreciativo do estudo da área de gestão de pessoas em uma universidade pública. In: Colóquio Internacional de Gestão Universitária – CIGU, Loja, v. 18, p. 1-16, 2018. [...Anais...]

ÓNDAY, Ó. Organization culture theory: From organizational culture of Schein to appreciative inquiry of Cooperrider & Whitney. **Elixir Organiz Behav**, v. 92, p. 39002-39008, 2016.

PARAÍBA. **Tribunal de Contas do Estado. Cartilha de orientações sobre controle interno.** João Pessoa: A União, 2009. Disponível em: <https://tce.pb.gov.br/publicacoes/publicacoes-1/manual-de-orientacoes-aos-presidentes-de-camaras-ano-2017/cartilha-de-orientacoes-sobre-controle-interno.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2024.

PAULA, J. C. T. **O Processo de Institucionalização da Atividade de Auditoria da Controladoria Geral do Município de Fortaleza:** uma análise sob a perspectiva da Teoria Institucional. Dissertação (Mestrado em Controladoria) - Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2006.

PERKMANN, M.; SPICER, A. How are management fashions institutionalized? The role of institutional work. **Human Relations**, v. 61, n. 6, p. 811-844, 2008.

PERNAMBUCO. CONDEPE/FIDEM. Município de Camaragibe: aspectos históricos. Disponível em: http://www.condepefidem.pe.gov.br/c/document_library/get_file?p_1_id=18393234&folderId=18394117&name=DLFE-89536.pdf. Acesso em: 24 out. 2024.

_____. **Lei Estadual nº 8.9511, de 14 de maio de 1982. Dispõe sobre a criação do Município de Camaragibe, desmembrado de São Lourenço da Mata.** Palácio do Campo das Princesas, Pernambuco, 1982. Disponível em: <https://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?id=8237#:~:text=LEI%20N%C2%BA%208.951%2C%20DE%2014%20DE%20MAIO%20DE%201982.&text=Art.,o%20Distrito%20do%20mesmo%20nome>. Acesso em: 9 nov. 2024.

_____. **Município de Camaragibe:** aspectos históricos. 1982a. Disponível em: http://www.condepefidem.pe.gov.br/c/document_library/get_file?p_1_id=18393234&folderId=18394117&name=DLFE-89536.pdf. Acesso em: 24 out. 2024.

PIRES, J. C. S.; MACÊDO, K. B. Cultura organizacional em organizações públicas no Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 40, p. 81-104, 2006.

REASON, P.; BRADBURY, H. (Eds.) **Handbook of Action Research:** The concise paperback edition. London: Sage, 2006.

RESSEL, L. B.; BECK, C. L. C.; GUALDA, D. M. R.; HOFFMANN, I. C.; SILVA, R. M. D.; SEHNEM, G. D. O uso do grupo focal em pesquisa qualitativa. **Texto & Contexto-Enfermagem**, v. 17, p. 779-786, 2008.

RICHARDSON, R. J.; PERES, J. A.; WANDERLEY, J. C. V. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 2012.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva Educação SA, 2009.

SANT, S. V.; THEIS, M. B.; BEUREN, I. M. A inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais: um estudo de caso. In: XX Congresso Brasileiro de Custos, 2013. [...Anais...]

SANTOS, T. A. C. B. **Estudo institucional e apreciativo do atual estágio de institucionalização da Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco.** Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Controladoria) - Universidade Federal Rural de Pernambuco, 2023.

SCHEIN, E. H. **Organizational Culture and Leadership (5ª ed.)**. San Francisco: Jossey-Bass, 2017.

_____. **The Corporate Culture Survival Guide**. San Francisco: Jossey-Bass, 1999.

_____. **Organizational Culture and Leadership**. San Francisco: Jossey-Bass, 1985.

SCHWARTZ, E. R. D. (Org.). **Controle interno municipal: estudos e casos práticos**. 2. ed. Porto Alegre, 2021.

SCHWOEBEL, M. H.; McCANDLESS, E. Toward the Theory and Practice of Appreciative Inquiry in Complex Peacebuilding and Development Contexts. In: SAMPSON, C.; ABU-NIMER, M.; LIEBLER, C. (Eds.), **Positive Approaches to Peacebuilding**, Chagrin Falls: The Taos Institute Publications, 2009.

SENIWOLIBA, J. A. Appreciative inquiry: a tool for transforming the University for Development Studies. **Global Educational Research Journal**, v. 2, n. 12, p. 185-194, 2014.

SILVA, A. D.; SILVA, A. D. Autonomia municipal no federalismo fiscal brasileiro: A eficiência na administração tributária municipal. **Dom Helder Revista de Direito**, v. 1, n. 1, p. 19-44, 2018.

SILVA, D. R. R. Artefatos de contabilidade gerencial no setor público: Análise dos mecanismos isomórficos à luz da teoria institucional. **REFAS: Revista FATEC Zona Sul**, v. 10, n. 3, p. 1, 2024.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo - Faculdade de Economia e Administração, São Paulo, 2006.

SOUTO, S. D. A. S. **Configuração Institucional da Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco: Uma Perspectiva Institucional e Apreciativa**. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Controladoria) - Universidade Federal Rural de Pernambuco, 2017.

SOUZA, G. P. **Delineamento da controladoria segundo a perspectiva da abordagem apreciativa: a experiência em uma instituição de ensino superior**. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, 2018.

STAVROS, J.; GODWIN, L.; COOPERRIDER, D. Practicing Organization Development: Leading Transformation and Change. In: ROTHWELL, W.; STAVROS, J.; SULLIVAN, R. (Eds.). **Appreciative Inquiry: Organization Development and the Strengths Revolution**. Nova Jersey: John Wiley & Sons, 2016.

STETSON, N. E.; MILLER, C. E. Appreciative Inquiry: A New Way of Leading Change in Schools and Colleges. In: Proceedings, 12th Annual International Chair Academy Conference, February, 2003. [...Analls...]

STRATTON-BERKESSEL, R. **Appreciative Inquiry for collaborative solutions: 21 Strength-based workshops**. San Francisco: Pfeiffer, 2010.

SUZART, J. A. S.; MARCELINO, C. V.; ROCHA, J. S. As Instituições brasileiras de Controladoria Pública. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14., n. 1, p. 44- 56, jan/abr, 2011.

THARP, B. M. Defining “culture” and “organizational culture”: From anthropology to the office. **Interpretation a Journal of Bible and Theology**, v. 2, n. 3, p. 1-5, 2009.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional. In: S. R. Clegg, C. Hardy, & W. R. Nordy (Orgs.), **Handbook de Estudos Organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas. 1998.

TURNER, S. M. Mapping institutions as work and texts. In: SMITH, D. E. (Ed.), **Institutional ethnography as practice**. Lanham Rowman & Littlefield Publishers, 2006.

VAN DER HAAR, D.; HOSKING, D. M. Evaluating appreciative inquiry: A relational constructionist perspective. **Human Relations**, v. 57, n. 8, p. 1017-1036, 2004.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

VILELA, L.; ZUBIOLI, L.; LONDERO, L. Ética na Pesquisa em Educação em Ciências: Análise da Política Editorial de Periódicos Brasileiros. **Revista Brasileira de Pesquisa em Educação em Ciências**, p. e40283-29, 2023.

VIRGIL, M. Bridging Research and Practice AI-infused Process for Transformative Dialogues and Co-constructed Social Change. **AI Practitioner**, v. 16, n. 3, p. 30-35, 2014.

WATKINS, J. M.; MOHR, B. Appreciative inquiry: Change at the speed of imagination. **Organization Development Journal**, v. 19, n. 3, p. 92, 2001.

WHITNEY, D.; GIBBS, C. Appreciative inquiry. **OD Practitioner**, v. 38, n. 4, p. 46-51, 2006.

WHITNEY, D.; LIEBLER, C.; COOPERRIDER, D. Appreciative inquiry in organizations and international development: an invitation to share and learn across fields. In: GREEN, P.; D’ESTREE, T. P. **The positive power of voice in peacebuilding**. Positive approaches to peacebuilding: A resource for innovators. Chagrin Falls: Taos Institute Publications, 2024.

WHITNEY, D.; TROSTEN-BLOOM, A. **The power of Appreciative Inquiry**. San Francisco: Berrett-Koehler, 2003.

WHITNEY, D.; TROSTEN-BLOOM, A; VIANELLO, M. G.. Appreciative inquiry: Positive action research. In: **Action learning and action research: Genres and approaches**. Leeds: Emerald Publishing Limited, 2019. p. 163-177.

YIN, R. K. **Case Study Research Design and Methods** (5th ed.). Thousand Oaks: Sage, 2014.

ZILBER, Tammar B. The methodology/theory interface: Ethnography and the microfoundations of institutions. **Organization Theory**, v. 1, n. 2, p. 2631787720919439, 2020.

_____. The Evolving role of Meaning in Theorizing Institutions. In: GREENWOOD, R.; OLIVER, C.; LAWRENCE, T. B.; MEYER, R. E (Ed.), **The Sage Handbook of Organizational Institutionalism**. Los Angeles: SAGE Publications, 2017.

APÊNDICE B

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO – UFRPE PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA – PPGC

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO (PARA MAIORES DE 18 ANOS OU EMANCIPADOS)

Convidamos o Senhor para contribuir como **participante da pesquisa FATORES INSTITUCIONAIS E APRECIATIVOS LIGADOS AO ESTUDO DA CULTURA DE CONTROLE INTERNO E DOS ARTEFATOS CONTÁBEIS: UM ESTUDO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO DE CAMARAGIBE**, que está sob a responsabilidade do pesquisador **CARLOS ANDRÉ REIS ALMEIDA**, residente na Rua xxxxxxxxxxxxxxxx, n.º xxxxx, xxxxxxxxxxxx, Recife (PE), CEP xxxxxx, telefone: (81) 99998-8345, *e-mail*: reisalmeida@yahoo.com.br sob orientação da Profa. Dra. Rezilda Rodrigues Oliveira, telefone: (81) 99145-6944, *e-mail*: rezilda.rodrigues@ufrpe.br

Todas as suas dúvidas podem ser esclarecidas com o responsável por esta pesquisa. Apenas quando todos os esclarecimentos forem dados e você concordar com a realização do estudo, será solicitado que rubriche as folhas e assine ao final deste documento, que está em duas vias. Uma via lhe será entregue e a outra ficará com a pesquisadora responsável.

Você estará livre para decidir participar ou recusar-se. Caso não aceite participar, não haverá nenhum problema, desistir é um direito seu, bem como será possível retirar o consentimento em qualquer fase da pesquisa, também sem nenhuma penalidade.

INFORMAÇÕES SOBRE A PESQUISA:

1. Descrição da pesquisa: Esta pesquisa tem como objetivo geral realizar uma investigação que combina fatores institucionais e apreciativos para examinar o estabelecimento de uma cultura de controle interno associada aos artefatos contábeis utilizados no âmbito da Administração Tributária do Município de Camaragibe.

O estudo irá focalizar o órgão responsável pela condução de atividade arrecadatória do município, esperando-se nele encontrar arranjos institucional e organicamente definidos, nos quais indivíduos e atores coletivos desempenham papéis fundamentais na transformação da ordem cultural, sobretudo aqueles que dizem respeito ao controle interno existente. A utilização do viés institucional combinado à ótica apreciativa reunirá aspectos ligados aos processos de institucionalização da cultura de controle interno, juntamente com as abordagens que são mais relacionais e de afirmação do valor dos artefatos contábeis para o alcance da legitimidade da AT/PMC. Trata-se de uma pesquisa-ação qualitativa com a utilização de um grupo focal como base central da coleta e análise de dados, complementada por levantamento documental.

O recrutamento dos participantes será realizado presencialmente na instituição mediante convite feito diretamente pelo pesquisador, ao longo do período que antecederá a coleta de dados. Por sua vez, a coleta de dados será feita por meio de um roteiro estruturado de perguntas constantes dos Apêndices D e E, encaminhado por *e-mail* aos participantes com antecedência de dois dias previamente às reuniões agendadas com os membros do grupo focal visando à obtenção de respostas individuais, as quais serão por eles encaminhadas

eletronicamente em até dois dias ao pesquisador para que este possa consolidar o material recebido e preparar os tópicos que irão integrar a pauta de discussão das oficinas do 1-D e 2-D, que serão realizadas com o grupo focal da pesquisa.

Serão convidados a participar da pesquisa seis servidores do setor da AT/PMC, na qualidade de membros do grupo focal a ser constituído pelo pesquisador. Como já foi explicitado, os encontros com esse grupo focal serão presenciais com o envio de um roteiro para o *e-mail* de cada participante contendo perguntas a serem previamente respondidas e por eles devolvidas eletronicamente ao pesquisador para fins de consolidação e fomento à discussão nas oficinas da pesquisa. As sessões serão devidamente agendadas com todos, conforme sua disponibilidade, com a duração estimada de 90 minutos.

Os dados coletados nas discussões que terão lugar nas oficinas poderão ser gravados em áudio e transcritos para um documento em *Word*, com autorização dos participantes. O material obtido será digitalizado e armazenado em um computador pessoal do pesquisador por um período de cinco anos, com a garantia de que eles serão preservados por meio de uma codificação somente de seu conhecimento.

2. Esclarecimento do período de participação do/a participante de pesquisa, início, término e número de visitas para a pesquisa: O período de coleta de dados ocorrerá entre dezembro de 2025 e janeiro de 2026. Deverão ser realizadas três oficinas: a) uma oficina referente à atividade de sensibilização dos participantes da pesquisa; uma oficina referente à atividade do 1-D Definição (Definition) – Tópico Afirmativo; e uma oficina referente ao 2-D Descoberta (Discovery). É estimada a duração de 90 minutos para cada atividade, que deve ser previamente agendada, com a concordância de todos. O pesquisador compromete-se a seguir rigorosamente todas as etapas deste cronograma e a iniciar a execução da pesquisa **somente após a aprovação formal do Comitê de Ética (CEP)** e do Sistema CEP-CONEP, conforme as normas estabelecidas.

3. RISCOS diretos para os/as participantes de pesquisa: A presente pesquisa apresenta risco mínimo aos participantes, conforme definido pelas diretrizes éticas da Resolução CNS nº 466/2012. As atividades serão realizadas em um ambiente controlado e seguro, localizado na sede da Administração Tributária Municipal (ATM) de Camaragibe-PE, adequado para a condução de oficinas presenciais. Adicionalmente, poderão ser utilizados recursos digitais, como *Zoom*, *Google Meet*, *WhatsApp*, *e-mail* e telefone, para viabilizar a realização de oficinas e encontros presenciais, assegurando acessibilidade, segurança e flexibilidade aos participantes, sempre contando com sua concordância e disponibilidade.

Entretanto, é possível que ocorram desconfortos ou riscos de natureza emocional, social ou psicológica, tais como: cansaço ou falta de atenção durante as oficinas; sentimento de constrangimento ou insegurança ao expressar opiniões pessoais; divergências de ideias entre os participantes durante as discussões; riscos mínimos relacionados ao uso de ferramentas digitais, como a possibilidade de exposição indevida de imagem ou informações, caso não sejam seguidas as orientações de segurança.

Para reduzir esses riscos, o pesquisador adotará as seguintes medidas: as atividades serão conduzidas em local e horários adequados, com respeito e acolhimento; você poderá interromper sua participação a qualquer momento, sem precisar justificar e sem sofrer nenhum prejuízo; todas as opiniões serão tratadas com respeito e valorizadas como parte importante do estudo; seu nome e identidade não serão divulgados — cada participante será identificado apenas por um código, conhecido apenas pelo pesquisador; todos os dados serão mantidos em sigilo e protegidos, de acordo com as normas éticas e com a Lei Geral de Proteção de Dados (Lei nº 13.709/2018); caso você sinta desconforto emocional durante

a pesquisa, poderá conversar com o pesquisador e decidir se deseja continuar ou não participando.

Se acontecer algum problema ou dano relacionado à pesquisa, você terá direito a receber ajuda e indenização, conforme previsto pelas normas éticas brasileiras.

A sua participação não traz benefícios diretos imediatos, mas pode gerar benefícios indiretos, como: possibilidade de refletir sobre seu trabalho e contribuir com melhorias na instituição; desenvolvimento de novos conhecimentos e práticas que podem beneficiar o serviço público e a sociedade; valorização da sua experiência como parte importante para a construção do conhecimento científico

4. BENEFÍCIOS diretos e indiretos para os/as participantes de pesquisa: A pesquisa propõe benefícios significativos tanto para a administração pública quanto para os participantes envolvidos. No âmbito institucional, espera-se que o estudo contribua para o fortalecimento dos mecanismos de controle interno na AT/PMC, promovendo uma gestão mais eficaz, transparente e orientada por boas práticas contábeis e fiscais.

Através da teoria e metodologia apreciativa/institucional, os participantes terão a oportunidade de refletir e obter uma compreensão ampliada da cultura de controle interno vigente na AT/PMC. Isso inclui a análise do estágio atual de desenvolvimento institucional e a identificação dos artefatos contábeis que mais contribuem — ou que possuem potencial para contribuir — para uma atuação mais eficiente na gestão e fiscalização tributária. Tal processo de reflexão colaborativa poderá gerar *insights* valiosos para o aprimoramento das rotinas de trabalho, da governança e da cultura organizacional.

5.RESULTADOS da pesquisa: Os resultados da pesquisa serão disponibilizados aos participantes por meio da versão final da dissertação defendida e aprovada pelos membros de uma banca examinadora na esfera do PPGC/UFRPE, que será disponibilizada no sítio institucional do programa e também enviada por *e-mail* ou outro meio acordado previamente. Além disso, caso haja interesse, os participantes poderão ter acesso às explicações sobre as principais conclusões do estudo. Dessa forma, a busca garante a transparência e permite que os participantes se beneficiem das informações geradas pela pesquisa.

Todas as informações acerca dos participantes desta pesquisa serão confidenciais, sendo que os resultados obtidos serão apresentados e discutidos em eventos ou publicações científicas, não havendo identificação dos integrantes da pesquisa, a não ser entre os/as responsáveis pelo estudo, sendo assegurado o sigilo sobre a sua participação. Os dados coletados nesta pesquisa como as gravações, conversações, fotos, filmagens, etc, serão autorizados por todos os participantes e ficarão armazenados em pastas de arquivo no computador pessoal, sob a responsabilidade do pesquisador, no seu endereço acima informado, pelo período mínimo de cinco anos.

Nada lhe será pago e nem será cobrado para participar desta pesquisa, pois a aceitação é voluntária, mas fica também garantida a indenização em casos de danos, comprovadamente decorrentes da participação na pesquisa, conforme decisão judicial ou extra-judicial. Se houver necessidade, as despesas para a sua participação serão assumidas pelo pesquisador (ressarcimento de transporte e alimentação), assim como será oferecida assistência integral, imediata e gratuita aos participantes, pelo tempo que for necessário, em caso de danos decorrentes desta pesquisa.

Em caso de dúvidas relacionadas aos aspectos éticos deste estudo, você poderá consultar o Comitê de Ética em Pesquisa – CEP/UFRPE no endereço: Rua Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos – CEP: 52171-900, Telefone: (81) 3320.6638 / *e-mail*:

Carlos André Reis Almeida

CONSENTIMENTO DA PARTICIPAÇÃO DA PESSOA COMO PARTICIPANTE DE PESQUISA

Eu, _____, CPF _____, abaixo assinado pela pessoa por mim designada, após a leitura (ou a escuta da leitura) deste documento e de ter tido a oportunidade de conversar e ter esclarecido as minhas dúvidas com o pesquisador responsável, concordo em participar do estudo **FATORES INSTITUCIONAIS E APRECIATIVOS LIGADOS AO ESTUDO DA CULTURA DE CONTROLE INTERNO E DOS ARTEFATOS CONTÁBEIS: UM ESTUDO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO DE CAMARAGIBE**, como participante de pesquisa. Fui devidamente informado e esclarecido pelo pesquisador sobre a pesquisa, os procedimentos nela envolvidos, assim como os possíveis riscos e benefícios decorrentes de minha participação. Foi-me garantido que posso retirar o meu consentimento a qualquer momento, sem que isto leve a qualquer penalidade.

Local e data _____

Assinatura do participante

Presenciamos a solicitação de consentimento, esclarecimentos sobre a pesquisa e o aceite do/a participante de pesquisa em participar. (02 testemunhas não ligadas à equipe de pesquisadores/as):

Nome:	Nome:
Assinatura:	Assinatura:

APÊNDICE C

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO – UFRPE PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA – PPGC

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO (TCLE) PARA PESQUISAS ON-LINE (PARA MAIORES DE 18 ANOS OU EMANCIPADOS)

Convidamos o Senhor para contribuir como **participante da pesquisa FATORES INSTITUCIONAIS E APRECIATIVOS LIGADOS AO ESTUDO DA CULTURA DE CONTROLE INTERNO E DOS ARTEFATOS CONTÁBEIS: UM ESTUDO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO DE CAMARAGIBE**, que está sob a responsabilidade do pesquisador **CARLOS ANDRÉ REIS ALMEIDA**, residente na Rua xxxxxxxxxxxx, n.º. xxxx, xxxxxxxxxxxx, Recife (PE), CEP xxxxxxxx, telefone: (81) 99998-8345, *e-mail*: reisalmeida@yahoo.com.br, sob orientação da Profa. Dra. Rezilda Rodrigues Oliveira, telefone: (81) 99145-6944, *e-mail*: rezilda.rodrigues@ufrpe.br

Todas as suas dúvidas podem ser esclarecidas com o responsável por esta pesquisa. Apenas quando todos os esclarecimentos forem dados e você concordar com a realização do estudo, será solicitado que rubriche as folhas e assine ao final deste documento, que está em duas vias. Uma via lhe será entregue e a outra ficará com o pesquisador responsável.

Você estará livre para decidir participar ou recusar-se. Caso não aceite participar, não haverá nenhum problema, desistir é um direito seu, bem como será possível retirar o consentimento em qualquer fase da pesquisa, também sem nenhuma penalidade.

INFORMAÇÕES SOBRE A PESQUISA:

1. Descrição da pesquisa: Esta pesquisa tem como objetivo geral realizar uma investigação que combina fatores institucionais e apreciativos para examinar o delineamento de uma cultura de controle interno associada aos artefatos contábeis utilizados no âmbito da Administração Tributária do Município de Camaragibe.

O estudo irá focalizar o órgão responsável pela condução de atividade arrecadatória do município, esperando-se nele encontrar arranjos institucional e organicamente definidos, nos quais indivíduos e atores coletivos desempenham papéis fundamentais na transformação da ordem cultural, sobretudo aqueles que dizem respeito ao controle interno existente. A utilização do viés institucional combinado à ótica apreciativa reunirá aspectos ligados aos processos de institucionalização da cultura de controle interno, juntamente com as abordagens que são mais relacionais e de afirmação do valor dos artefatos contábeis para o alcance da legitimidade da AT/PMC. Trata-se de uma pesquisa-ação qualitativa com a utilização de um grupo focal como base central da coleta e análise de dados, complementada por levantamento documental.

O recrutamento dos participantes será realizado presencialmente na instituição mediante convite feito diretamente pelo pesquisador, ao longo do período que antecederá a coleta de dados. Por sua vez, a coleta de dados será feita por meio de um roteiro estruturado de perguntas constantes dos Apêndices D e E, encaminhado por *e-mail* aos participantes com antecedência de dois dias previamente às reuniões agendadas com os membros do grupo focal visando à obtenção de respostas individuais dos participantes, as quais serão

encaminhadas por eles eletronicamente em até dois dias ao pesquisador para que este possa consolidar o material recebido e preparar os tópicos que irão integrar a pauta de discussão das oficinas que serão realizadas com o grupo focal da pesquisa.

Serão convidados a participar da pesquisa seis servidores do setor da AT/PMC, na qualidade de membros do grupo focal a ser constituído pelo pesquisador. Como já foi explicitado, os encontros com esse grupo focal serão presenciais com o envio de um roteiro constante dos Apêndices D e E para o *e-mail* de cada participante contendo perguntas a serem previamente respondidas e devolvidas eletronicamente ao pesquisador para fins de consolidação e fomento à discussão nas oficinas da pesquisa. As sessões serão devidamente agendadas com todos, conforme sua disponibilidade, com a duração estimada de 90 minutos.

Os dados coletados nas discussões que terão lugar nas oficinas poderão ser gravados em áudio e transcritos para um documento em *Word*, com autorização dos participantes. O material obtido será digitalizado e armazenado em um computador pessoal do pesquisador por um período de cinco anos, com a garantia de que eles serão preservados por meio de uma codificação somente de seu conhecimento.

2. Esclarecimento do período de participação do/a participante de pesquisa, início, término e número de visitas para a pesquisa: O período de coleta de dados ocorrerá entre dezembro de 2025 e janeiro de 2026. Deverão ser realizadas três oficinas: a) uma oficina referente à atividade de sensibilização dos participantes da pesquisa; uma oficina referente à atividade do 1-D Definição (Definition) – Tópico Afirmativo; e uma oficina referente ao 2-D Descoberta (Discovery). É estimada a duração de 90 minutos para cada atividade, que deve ser previamente agendada, com a concordância de todos. O pesquisador compromete-se a seguir rigorosamente todas as etapas deste cronograma e a iniciar a execução da pesquisa **somente após a aprovação formal do Comitê de Ética (CEP)** e do Sistema CEP-CONEP, conforme as normas estabelecidas.

3. Riscos diretos para os/as participantes de pesquisa: A presente pesquisa apresenta risco mínimo aos participantes, conforme definido pelas diretrizes éticas da Resolução CNS nº 466/2012. As atividades serão realizadas em um ambiente controlado e seguro, localizado na sede da Administração Tributária Municipal (ATM) de Camaragibe-PE, adequado para a condução de oficinas presenciais. Adicionalmente, poderão ser utilizados recursos digitais, como *Zoom*, *Google Meet*, *WhatsApp*, *e-mail* e telefone, para viabilizar a realização de oficinas e encontros presenciais, assegurando acessibilidade, segurança e flexibilidade aos participantes, sempre contando com sua concordância e disponibilidade.

Entretanto, é possível que ocorram desconfortos ou riscos de natureza emocional, social ou psicológica, tais como: cansaço ou falta de atenção durante as oficinas; sentimento de constrangimento ou insegurança ao expressar opiniões pessoais; divergências de ideias entre os participantes durante as discussões; riscos mínimos relacionados ao uso de ferramentas digitais, como a possibilidade de exposição indevida de imagem ou informações, caso não sejam seguidas as orientações de segurança.

Para reduzir esses riscos, o pesquisador adotará as seguintes medidas: as atividades serão conduzidas em local e horários adequados, com respeito e acolhimento; você poderá interromper sua participação a qualquer momento, sem precisar justificar e sem sofrer nenhum prejuízo; todas as opiniões serão tratadas com respeito e valorizadas como parte importante do estudo; seu nome e identidade não serão divulgados — cada participante será identificado apenas por um código, conhecido apenas pelo pesquisador; todos os dados serão mantidos em sigilo e protegidos, de acordo com as normas éticas e com a Lei Geral

de Proteção de Dados (Lei nº 13.709/2018); caso você sinta desconforto emocional durante a pesquisa, poderá conversar com o pesquisador e decidir se deseja continuar ou não participando.

Se acontecer algum problema ou dano relacionado à pesquisa, você terá direito a receber ajuda e indenização, conforme previsto pelas normas éticas brasileiras.

A sua participação não traz benefícios diretos imediatos, mas pode gerar benefícios indiretos, como: possibilidade de refletir sobre seu trabalho e contribuir com melhorias na instituição; desenvolvimento de novos conhecimentos e práticas que podem beneficiar o serviço público e a sociedade; valorização da sua experiência como parte importante para a construção do conhecimento científico

4. Ações mitigadoras: No caso das reuniões remotas, além das ferramentas de segurança das próprias plataformas eletrônicas (Zoom, Google Meet, WhatsApp, e-mail, etc), também serão utilizados computadores com antivírus, *firewall* e banco de dados protegido por senha.

A pesquisa ocorrerá em datas e horários pré-determinados, de forma a reduzir possíveis impactos nas rotinas dos envolvidos.

Todas as dúvidas serão esclarecidas, de maneira que o participante se sinta seguro em responder, sendo-lhe assegurado o direito de não responder se assim preferir.

Problemas com *internet* podem exigir mais de um encontro virtual para conclusão da entrevista, assim os participantes serão informados do número de reuniões e sobre a possibilidades de encontros extras em caso de problemas com internet.

Os(as) participantes poderão interromper sua participação a qualquer momento, sem prejuízo algum.

5. Benefícios diretos e indiretos para os/as participantes de pesquisa: A pesquisa propõe benefícios significativos tanto para a administração pública quanto para os participantes envolvidos. No âmbito institucional, espera-se que o estudo contribua para o fortalecimento dos mecanismos de controle interno na AT/PMC, promovendo uma gestão mais eficaz, transparente e orientada por boas práticas contábeis e fiscais.

Através da metodologia apreciativa/institucional, os participantes terão a oportunidade de refletir e obter uma compreensão ampliada da cultura de controle vigente na AT/PMC. Isso inclui a análise do estágio atual de desenvolvimento institucional e a identificação dos artefatos contábeis que mais contribuem — ou que possuem potencial para contribuir — para uma atuação mais eficiente na gestão e fiscalização tributária. Tal processo de reflexão colaborativa poderá gerar insights valiosos para o aprimoramento das rotinas de trabalho, da governança e da cultura organizacional.

6. Resultados da pesquisa:

Os resultados da pesquisa serão disponibilizados aos participantes por meio de um relatório final, que será enviado por e-mail ou outro meio acordado previamente. Além disso, caso haja interesse, os entrevistados poderão ter acesso as reuniões explicativas sobre as principais conclusões do estudo. Dessa forma, a busca garante a transparência e permite que os participantes se beneficiem das informações geradas pela pesquisa.

Todas as informações desta pesquisa serão confidenciais e serão divulgadas apenas em eventos ou publicações científicas, não havendo identificação dos participantes de pesquisa, a não ser entre os/as responsáveis pelo estudo, sendo assegurado o sigilo sobre a sua participação. Os dados coletados nesta pesquisa como as gravações, conversações, fotos, filmagens, etc, serão autorizados por todos os participantes e ficarão armazenados em

pastas de arquivo no computador pessoal, sob a responsabilidade do pesquisador, no endereço acima informado, pelo período mínimo de cinco anos.

Nada lhe será pago e nem será cobrado para participar desta pesquisa, pois a aceitação é voluntária, mas fica também garantida a indenização em casos de danos, comprovadamente decorrentes da participação na pesquisa, conforme decisão judicial ou extra-judicial. Se houver necessidade, as despesas para a sua participação serão assumidas pelo pesquisador (ressarcimento de transporte e alimentação), assim como será oferecida assistência integral, imediata e gratuita aos participantes, pelo tempo que for necessário em caso de danos decorrentes desta pesquisa.

Em caso de dúvidas relacionadas aos aspectos éticos deste estudo, você poderá consultar o Comitê de Ética em Pesquisa – CEP/UFRPE no endereço: Rua Manoel de Medeiros, S/N Dois Irmãos – CEP: 52171-900 Telefone: (81) 3320.6638 / e-mail: cep@ufrpe.br (1º andar do Prédio Central da Reitoria da UFRPE, ao lado da Secretaria Geral dos Conselhos Superiores). *Site*: www.cep.ufrpe.br.

Carlos André Reis Almeida

CONSENTIMENTO DA PARTICIPAÇÃO DA PESSOA COMO PARTICIPANTE DE PESQUISA

Eu, _____, CPF _____, abaixo assinado pela pessoa por mim designada, após a leitura (ou a escuta da leitura) deste documento e de ter tido a oportunidade de conversar e ter esclarecido as minhas dúvidas com a pesquisadora responsável, concordo em participar do estudo **FATORES INSTITUCIONAIS E APRECIATIVOS LIGADOS AO ESTUDO DA CULTURA DE CONTROLE INTERNO E DOS ARTEFATOS CONTÁBEIS: UM ESTUDO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO DE CAMARAGIBE**, como **participante de pesquisa**. Fui devidamente informado e esclarecido pelo pesquisador sobre a pesquisa, os procedimentos nela envolvidos, assim como os possíveis riscos e benefícios decorrentes de minha participação. Foi-me garantido que posso retirar o meu consentimento a qualquer momento, sem que isto leve a qualquer penalidade.

Local e data _____

Assinatura do participante

Presenciamos a solicitação de consentimento, esclarecimentos sobre a pesquisa e o aceite do/a participante de pesquisa em participar. (02 testemunhas não ligadas à equipe de pesquisadores/as):

Nome:	Nome:
Assinatura:	Assinatura:

APÊNDICE D

ROTEIRO DE PERGUNTA DO CICLO 1-D DEFINITION/DEFINIÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA

Data da oficina: ____/____/____.

1-D Definição (Definition) – Tópico Afirmativo

Nome:

Este texto visa auxiliar o pesquisador na condução dos trabalhos. Os presentes e respondentes serão tratados por códigos somente de conhecimento do pesquisador.

Ref. Fatores institucionais e apreciativos ligados ao estudo da cultura de controle interno e dos artefatos contábeis: um estudo da Administração Tributária do Município de Camaragibe (título da pesquisa)

Objetivo Geral da Pesquisa: Realizar uma investigação que combina fatores institucionais e apreciativos para examinar o estabelecimento de uma cultura de controle interno associada aos artefatos contábeis utilizados no âmbito da Administração Tributária do Município de Camaragibe.

A definição do tópico afirmativo é essencial em uma pesquisa com foco no trabalho institucional e apreciativo porque orienta a investigação para os pontos fortes, conquistas e capacidades da organização.

1 - Escolha uma das alternativas a seguir. Caso opte por "Outros", por favor escreva um Tópico Afirmativo que você acredite ser mais alinhado ao objetivo da pesquisa.

Importante: Os enunciados abaixo são sugestivos do Tópico Afirmativo da pesquisa, podendo ser modificados e combinados ou servir de base para uma nova redação.

a) A AT/PMC promove justiça fiscal e inclusão social, contando com a colaboração de seus servidores que compartilham valores, normas, regras e crenças que fazem parte de um ambiente de trabalho em que se destaca a dedicação de todos ao desenvolvimento do município.

b) A arrecadação tributária da PMC garante a manutenção da infraestrutura urbana e a oferta de serviços públicos por meio do planejamento e execução de políticas públicas municipais alinhadas com o fortalecimento de uma cultura de controle interno nesta entidade pública.

- c) O trabalho realizado pelos servidores da AT/PMC mostra como são valorizados os artefatos existentes na administração tributária permitindo que sejam considerados como exemplos de transparência e adequada prestação de contas das atividades fiscais do município.

- d) A boa atuação dos que integram a AT/PMC é resultado da importância atribuída aos artefatos existentes e ao fortalecimento da cultura de controle interno como uma estratégia bem-sucedida dos gestores do município.

- e) Outros: _____

Observação: Caso tenha escolhido a opção "Outros" na questão anterior, explique um pouco como vê os aspectos positivos do Tópico Afirmativo que você sugeriu.

APÊNDICE E

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA MESTRADO EM CONTROLADORIA

ROTEIRO DE PERGUNTA DO CICLO 2-D Descoberta (Discovery)

Data da oficina:

2-D Descoberta (Discovery)

Nome:

Este texto está sendo encaminhado previamente para que seja respondido e enviado eletronicamente para o pesquisador para fins de consolidação e fomento á discussão nas oficinas da pesquisa. Os dados enviados pelos respondentes serão tratados por códigos somente de conhecimento do pesquisador.

Ref. Fatores institucionais e apreciativos ligados ao estudo da cultura de controle interno e dos artefatos contábeis: um estudo da Administração Tributária do Município de Camaragibe (título da pesquisa)

1. Descreva uma experiência no âmbito da AT/PMC na qual você sentiu orgulho em fazer parte desta entidade pública compartilhando algum resultado exitoso e bem-sucedido que contribuíram para o fortalecimento da cultura de controle interno e melhoria da organização.

2. Dentre as atividades que você desenvolve quais são àquelas que mais lhe traz satisfação e concentra suas forças no trabalho realizado na AT/PMC, especialmente quando se estabelece conexão direta ou indireta com o controle interno? Você pode contar uma experiência concreta em que seu trabalho contribuiu para elevar a dedicação da equipe ao prevenir erros, garantir a conformidade ou melhorar a fiscalização?

3. Quais são, em sua opinião, as qualidades mais valiosas que você possui em sua atuação no contexto de trabalho? Escolha uma delas por gerar contribuições significativas para o avanço da AT/PMC?

4. Descreva sua experiência de como os artefatos por você utilizados contribuem ou contribuíram para o desenvolvimento e aperfeiçoamento do controle interno e se algo

poderia ser feito para melhorar ainda mais o uso desses artefatos dentro do sistema de controle interno da AT/PMC?

5. Aponte um ou mais artefatos do controle interno existentes na AT/PMC que mais desempenha um papel central na transparência e na prestação de contas das atividades fiscais do município. Diga o porquê de sua escolha.

6. Se você pudesse criar ou ampliar alguma prática existente que já fortalece o controle interno na AT/PMC, qual seria ela? Diga o porquê de sua escolha