

RECEITA TRIBUTÁRIA PRÓPRIA EM TEMPOS DE COVID-19: UM ESTUDO COM AS CAPITAIS BRASILEIRAS A PARTIR DAS ANÁLISES HORIZONTAL E VERTICAL

OWN TAX REVENUE IN TIME OF COVID-19: A STUDY WITH BRAZILIAN CAPITALS FROM HORIZONTAL AND VERTICAL ANALYSIS

INGRESO TRIBUTARIO PROPIO EN TIEMPOS DE COVID-19: UN ESTUDIO CON CAPITALES BRASILEÑOS A PARTIR DEL ANÁLISIS HORIZONTAL Y VERTICAL

Ana Rita Silva Sacramento, Dr.

Universidade Federal da Bahia/Brazil
anasacramento@ufba.br

Fabiano Maury Raupp, Dr.

Universidade Federal da Bahia/Brazil
fabianoraupp@hotmail.com

Denise Ribeiro de Almeida, Dra.

Universidade Federal da Bahia/Brazil
deniserib@gmail.com

Antônio Almeida Lyrio Neto, MSC

Universidade Federal da Bahia/Brazil
antoniolyrio@ufba.br

RESUMO

O objetivo do estudo consistiu em analisar, comparativamente a 2019, como se comportou a arrecadação da receita tributária própria dos municípios-capitais no primeiro ano da pandemia da COVID-19 à luz das análises horizontal e vertical. Trata-se de uma pesquisa documental e descritiva, com abordagem qualitativa. As informações foram extraídas dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária, disponibilizados no Sistema de Informações Contábeis e Financeiros do Setor Público Brasileiro. Foram utilizadas as análises horizontal e vertical das variáveis relacionadas à receita tributária própria. Na perspectiva da análise horizontal, os impactos já se fazem sentir no contexto vivenciado pelos municípios-capitais estudados, tendo em vista a queda na arrecadação de receitas próprias. Em se tratando da análise vertical, verificou-se que a pandemia não modificou expressivamente o status dos tributos que sustentam a receita tributária própria nos municípios-capitais.

Palavras-chave: Receita tributária própria; Municípios; Análises horizontal e vertical.

ABSTRACT

The objective of the study was to analyze, compared to 2019, how the collection of the tax revenue of the capital cities in the first year of the COVID-19 pandemic behaved in the light of horizontal and vertical analysis. This is a documentary and descriptive research, with a qualitative approach. The information was extracted from the Budget Execution Summary Reports, available in the Brazilian Public Sector Accounting and Financial Information System. Horizontal and vertical analyzes of variables related to own tax revenue were used. From the perspective of horizontal analysis, the impacts are already felt in the context experienced by the studied capital cities, in view of the drop in their own revenue collection. In terms of vertical analysis, it was found that the pandemic did not significantly change the status of the taxes that support the own tax revenue in the capital cities.

Keywords: Own tax revenue; Municipalities; Horizontal and vertical analysis.



RESUMEN

El objetivo del estudio fue analizar, en comparación con 2019, cómo se comportó la recaudación de los ingresos tributarios de las ciudades capitales en el primer año de la pandemia de COVID-19 a la luz del análisis horizontal y vertical. Se trata de una investigación documental y descriptiva, con enfoque cualitativo. La información fue extraída de los Informes Resumidos de Ejecución Presupuestaria, disponibles en el Sistema de Información Contable y Financiera del Sector Público Brasileño. Se utilizaron análisis horizontales y verticales de variables relacionadas con la recaudación tributaria propia. Desde la perspectiva del análisis horizontal, los impactos ya se sienten en el contexto vivido por las capitales estudiadas, ante la caída de su propia recaudación. En términos de análisis vertical, se encontró que la pandemia no cambió significativamente el estado de los impuestos que sustentan la propia recaudación tributaria en las capitales.

Palabras clave: Ingresos fiscales propios; Municipios; Análisis horizontal y vertical.

1 INTRODUÇÃO

O fornecimento de informações extraídas a partir das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, orçamentos e demais relatórios financeiros contribuem para que gestores e demais interessados analisem o desempenho financeiro dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e dos Tribunais de Contas, incluindo seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta. Com o advento da pandemia da Covid-19 esse tipo de análise ganha ainda mais relevância, pois é razoável supor que esse novo e inusitado fator ambiental - a pandemia da Covid-19 – exerce pressões por gastos públicos extraordinários e específicos para o seu combate.

É sabido que desde o seu reconhecimento pela Organização Mundial de Saúde, em março de 2020, uma série de medidas foram e continuam sendo institucionalizadas no país a fim de assegurar que as ações e serviços específicos para o combate à doença possam ser prestados com regularidade e eficiência. Um exemplo nesse sentido é o volume considerável de recursos financeiros públicos que vem sendo canalizado para os entes subnacionais, haja vista a prestação do serviço de saúde, conforme preconizado pelo inciso VII do artigo 30 da Carta Magna, ser de competência dos Municípios, com a devida cooperação técnica e financeira dos demais entes – União e Estados.

Considera-se neste estudo que os recursos públicos, por sua importância e complexidade, devem receber atenção especial dos mecanismos de controle (institucionais e sociais) e quando emergenciais – caso da Covid-19 – devem ser acompanhados de exigências de controle também emergenciais. A pandemia exigiu e continua exigindo volumes representativos de recursos, motivo pelo qual necessita de acompanhamento. Ademais, as municipalidades precisam dispor de uma condição financeira capaz de suportar crises financeiras e recessões locais, mantendo o equilíbrio financeiro (LIMA; DINIZ, 2016). Nesse contexto pandêmico, os tributos de competência desse específico ente governamental - os municípios - merecem ser analisados, pois como integrantes do principal ativo do governo – a receita, que por sua vez se constitui em componente crucial na para a formação da condição financeira do ente – devem contribuir para a garantia do cumprimento das obrigações governamentais.

Destarte, a questão que emergiu para nortear essa investigação foi formulada da seguinte maneira: **Comparativamente a 2019, como se comportou a arrecadação da receita tributária própria dos municípios-capitais no primeiro ano da pandemia da COVID-19 à luz das análises horizontal e vertical?** Para tanto, o artigo tem como objetivo geral analisar o desempenho da receita tributária própria dos municípios-

capitais no ano de 2020 à luz das análises horizontal e vertical. De forma específica teve-se como propósito realizar as análises horizontal e vertical da receita tributária diretamente arrecadada pelos governos para: a) avaliar se houve elevações e quedas na arrecadação; b) verificar o grau de importância dessas fontes na composição da receita corrente municipal e; c) comparar o desempenho entre os governos. Neste sentido, é possível examinar o comportamento dos tributos diretamente arrecadados pelos municípios no mencionado período, a fim de verificar se esses, no ano de início da pandemia, comportaram-se de forma semelhante ou distinta ao ano imediatamente anterior.

Dentre as estratégias comumente utilizadas para se analisar o desempenho das receitas de um ente governamental, as análises horizontal e vertical foram destacadas nesse estudo por combinar simplicidade de execução com capacidade para fornecer informações a respeito da significância das variações. Além disso, propicia a comparabilidade de valores absolutos através do tempo e, entre si, relacionáveis na mesma demonstração - no caso do presente estudo os Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária (RREO), de forma específica o Anexo 06 - de entes governamentais, ainda que de diferentes tamanhos (Lima & Diniz, 2016).

Acredita-se que o empreendimento desse esforço investigativo pode ser justificado pelo fato de ser a pandemia da Covid-19 um fenômeno novo e com potencial para afetar a capacidade financeira governamental dos municípios. Crê-se que esta análise em municípios se faz salutar no contexto atual, visto que tais entes “estão em contato direto com as comunidades locais, possuem pouca autonomia fiscal, mostrando-se dependentes – geralmente – de socorro financeiro de outros entes para reequilibrar suas contas e manter serviços básicos, especialmente nas crises fiscais” (DANTAS JUNIOR; DINIZ; LIMA, 2019, p. 68). Em termos práticos, entende-se que os resultados do estudo podem alertar os gestores dos municípios investigados no sentido de mostrar que há estratégias de análise, no caso em tela as análises horizontal e vertical, criadas academicamente, e que podem ser empregadas com a intenção de auxiliá-los, de modo gerencial (LIMA et al., 2019).

2 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO E ANÁLISES HORIZONTAL E VERTICAL

Os fundamentos teóricos necessários para dar sustentação ao objeto de investigação cobrem discussões sobre Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), tributos municipais diretamente arrecadados e análises horizontal e vertical. Busca-se nesta seção tratar individualmente de cada um destes pontos, bem como mostrar o “fio condutor” que os une, neste caso a análise da condição financeira. A condição financeira pode ser entendida como a capacidade de manter os níveis de serviço existentes, resistir às rupturas econômicas e atender às demandas de crescimento (MAHER; NOLLENBERGER, 2009). Em uma definição mais operacional, Diniz (2007, p. 6) aduz que o conceito “fundamentalmente combina recursos externos, com recursos internos, eficácia orçamentária como disponibilidade para investimentos, equilíbrio entre receita e despesas e os gastos assumidos no passado”. Para Araújo, Leite e Leite Filho (2019, p. 5), “a condição financeira pode ser definida como a capacidade do governo para equilibrar despesas recorrentes com fontes de receita recorrente e, ao mesmo tempo, fornecer serviços em uma base contínua.”

Dentre os elementos identificados pelos autores, optou-se no estudo em tela por tratar especificamente da arrecadação das receitas tributárias próprias pelos municípios, tendo como fonte de dados o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO). O RREO constitui-se em uma das fontes que podem ser utilizadas para se avaliar a condição financeira de um ente público, uma vez que traz consigo um conjunto de 11

anexos que evidenciam a execução orçamentária do ente, sob diversos prismas.

O RREO é uma exigência constitucional, e deve ser publicado pelo Poder Executivo da União, dos Estados, do DF e dos Municípios, com os dados consolidados, abrangendo os órgãos da Administração Direta, inclusive dos outros poderes, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, fato que possibilita exames por analistas externos. O Anexo 06, escolhido neste estudo como fonte de dados, apresenta o Demonstrativo dos Resultados Primário e Nominal do ente, sendo composto de uma série de tabelas nas quais podem ser localizados os valores discriminados das receitas previstas e realizadas no exercício, dentre as quais as consideradas tributárias próprias.

Adjetiva-se como receitas tributárias próprias aquelas que são privativas das entidades governamentais investidas do poder de tributar por determinação constitucional, ou seja, são as receitas cuja competência para instituir, prever e arrecadar pertence exclusivamente aos entes indicados pela magna Lei, sendo portanto receitas que, fundamentalmente, dependem da mobilização do aparato estatal desses entes para sua realização. No caso das municipalidades, são consideradas tributárias próprias as seguintes receitas: a) Impostos: IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), imposto voltado a propriedades com construção no meio urbano, ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural), incidente sobre a propriedade, a posse a qualquer título (inclusive usufruto) ou domínio útil de imóvel rural, ITBI (Imposto de Transmissão de Bens Imóveis), cobrado pelas prefeituras ao comprador do imóvel, ISS (Imposto sobre Serviços), incidente na prestação de serviços realizada por empresas e profissionais autônomos, IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte), retido na remuneração dos servidores públicos municipais; b) Taxas (sobre serviços públicos) e; c) Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. Lembramos que o ITR é de competência da União Federal (art. 153, VI, da CF), mas com a possibilidade de ter a sua fiscalização e cobrança assumida pelos Municípios, mediante a celebração de convênio com a União Federal (153, §4º, II, da CF).

Considera-se o ISS e o IPTU como as duas principais fontes de receita tributárias próprias dos municípios, sujeitas, respectivamente, ao dinamismo do setor de serviços e do valor dos imóveis, variáveis que em um contexto de pandemia podem ser afetadas. O IPTU pertence à categoria dos impostos diretos, pois além de ser aplicado levando em conta o valor do bem, fato que se relaciona com a renda do proprietário, não pode a sua responsabilidade ser transferida a outra pessoa. Já o ISS é um imposto indireto porque no seu cálculo considerando-se apenas o quanto de serviço se consome, ou seja, a renda do contribuinte não influencia na sua determinação.

Destaque-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) indica a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos de competência do ente como requisitos necessários para que se considere uma gestão fiscal responsável, estabelecendo como um dever do gestor explorar adequadamente a base econômica da sua localidade. Crê-se que tal exigência legal confere maior importância aos estudos que se propõem acompanhar e analisar o desempenho dos governos no que se refere ao comportamento desses específicos componentes da receita pública.

Destaque-se que já existe literatura especializada sobre técnicas que auxiliam na avaliação do desempenho financeiro dos governos. Lima e Diniz (2016) lecionam que as análises horizontal e vertical estão no rol das técnicas que visam extrair informações úteis das demonstrações contábeis e relatórios fiscais para fornecê-las aos usuários interessados. Esses usuários tanto podem ser os gestores internos e os órgãos de controle externo dos governos, como também autoridades legislativas, investidores e credores e cidadãos em geral, sendo

os últimos, de acordo com esses mesmos autores, pelo fato de incluir uma variedade de usuários no seu conjunto – p. ex.: contribuintes, eleitores, usuários de serviços públicos, beneficiários de aposentadorias e pensões, trabalhadores, imprensa, pesquisadores, associações etc. - o principal grupo de usuários para quais o governo tem o dever de prestar contas.

A análise horizontal evidencia a oscilação relativa de variáveis e indicadores em um determinado período de tempo, e pode ser feita de um ano para outro, ou ao longo de vários anos. Essa análise temporal faz uso de números índices para fornecer informações a respeito da evolução das contas individuais e também dos grupos de contas. Lima e Diniz (2016) aduzem que a mesma pode conduzir o gestor para três cursos de ação: a) procurar as causas das variações (o que está acontecendo?); b) avaliar a significância das variações (é importante?); e c) apresentar estratégias de ação (o que pode ser feito?).

Já a análise vertical evidencia o percentual de participação de itens ou subgrupos em relação a uma categoria ou grupo de contas. Essa particular análise, além de proporcionar a comparabilidade de entes governamentais de diferentes tamanhos, já que os valores absolutos são convertidos em percentuais, pode evidenciar as mudanças ocorridas nas políticas praticadas pelos governos. (Lima & Diniz, 2016).

Constata-se que as análises horizontal e vertical dos demonstrativos têm sido utilizadas no Brasil como meio para se conhecer o desempenho orçamentário e financeiro do setor público, conforme observado a partir dos estudos anteriores identificados no Quadro 1.

Quadro 1 - Estudos anteriores

Autores	Escopo do estudo
Silva <i>et al.</i> (2017)	Utilizaram essa estratégia ao analisar o orçamento da Universidade Federal de Santa Catarina no período de 2012-2015 e concluíram que as despesas com pessoal e encargos desta autarquia são os mais relevantes e os que mais evoluíram ao longo dos anos.
Cruz <i>et al.</i> (2018)	Fizeram uso de indicadores para analisar horizontal e verticalmente as receitas e despesas governamentais, índices de endividamento (DCL/RCL), despesas com pessoal (DP/RCL) e sustentabilidade da dívida (DCL/PIB) sob a ótica dos parâmetros da LRF, do Estado do Rio de Janeiro de 2001 a 2017. Concluíram que a legislação não limitou a má gestão dos recursos e não foi suficiente para evitar a insustentabilidade fiscal instalada no Estado a partir de 2014.
Souza (2019)	Analisou a evolução das receitas e despesas referentes aos anos de 2013 a 2018 do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, apontando que o órgão gerenciou de forma eficiente e eficaz seu orçamento no período pesquisado.
Diniz (2019)	Investigou a composição, destinação e o comportamento da despesa autorizada e executada no IFNMG Campus Montes Claros, constatando a tendência de crescimento das despesas investimentos na composição do orçamento autorizado, bem como a execução de, em média, 97% dos recursos autorizados.
Isidoro, Oliveira e Santos (2020)	Avaliaram o desempenho da receita realizada do ITCMD, nos anos de 2016 e 2017, no Estado de Pernambuco, e constataram que apesar de a receita bruta estadual ter aumentado 6,31%, a arrecadação desse específico imposto teve queda de 36% de um ano para o outro.
Neves, Tarrillo e Soares (2021)	Fizeram uso dessa técnica para avaliar o Município de Rio Acima – MG no período de 2015 a 2018 e constataram uma oscilação das receitas e transferências correntes no período analisado.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

A visão panorâmica de estudos anteriores que lançaram mão dessa estratégia de análise evidencia a sua ampla aplicabilidade e utilidade para fornecer informações úteis tanto para o processo de análise e avaliação

como decisório da administração pública. Assim, optou-se neste estudo por analisar – horizontal e verticalmente - o comportamento da arrecadação das receitas tributárias próprias dos municípios-capitais no primeiro ano da pandemia da COVID-19, pelo motivo de se constituírem em elementos cruciais na composição da condição financeira dos citados entes. Tal escolha considera a simplicidade de execução à capacidade para fornecer informações a respeito da significância das variações, bem como permite a comparabilidade de entes governamentais, ainda que de diferentes tamanhos (LIMA; DINIZ, 2016).

3 TRAJETÓRIA METODOLÓGICA

Trata-se de uma pesquisa documental e descritiva, com abordagem eminentemente qualitativa. A delimitação espacial dessa investigação restringiu-se aos municípios-capitais. A escolha por municípios-capitais se deu a partir da concepção da presença de maior similaridade entre os mesmos em relação às suas características em geral e no que se refere às suas relações com os demais entes federativos municipais dos seus respectivos estados, facilitando assim a obtenção de respostas à pergunta de partida anteriormente apresentada.

Os dados foram coletados em 24 de agosto de 2021 a partir dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária (RREO), de forma específica do Anexo 06, disponibilizados no Sistema de Informações Contábeis e Financeiros do Setor Público Brasileiro (SICONFI). No que se refere à delimitação temporal, optou-se pelo período de dois anos – 2019 e 2020 – onde o ano de 2019 (ano sem Covid-19) foi tomado como data-base comparativa para o subsequente - 2020 (ano da Covid-19).

Destaca-se que os dados de 2019 foram trazidos para valor presente com a utilização do IPCA, a fim de possibilitar as comparações apresentadas na seção de resultados. Considerou-se que o desempenho efetivo de qualquer valor deve ser fixado por seu crescimento acima da taxa de inflação, ainda que essa possa ser considerada baixa. Para o cálculo dos índices, associou-se às variáveis e indicadores do ano 2019 o valor base 100. As fórmulas utilizadas nas análises horizontal e vertical estão apresentadas no Quadro 2.

Quadro 2 - Fórmulas das análises horizontal e vertical

Técnicas	Fórmulas
Análise horizontal	$\Delta h = (y/x \cdot 100) - 100\%$ Em que: Δh = variação horizontal percentual (%); x = variável do ano-base; y = variável do ano em análise.
Análise vertical	$\Delta V = x/y \cdot 100\%$ Em que: ΔV = participação relativa vertical (%); x = item ou subgrupo da variável em análise; y = categoria ou grupo da variável em análise

Fonte: Lima e Diniz (2016, p. 95, 96).

Os dados foram analisados por meio da técnica da análise descritiva. Nesta técnica, o foco está na descrição dos dados coletados, realizada aqui por meio da construção de tabelas. Sabe-se que estudos sobre

condição financeira governamental podem ser realizados a partir de diferentes perspectivas e técnicas, sendo que a perspectiva - receita tributária própria - e as técnicas - horizontal e vertical - escolhidas no estudo podem ter a apresentação dos resultados dos cálculos empreendidos favorecida pela análise descritiva.

4 RESULTADOS EMPÍRICOS

Esta seção contempla os resultados empíricos obtidos na investigação. Inicialmente são apresentados os resultados com a análise horizontal. Na sequência, discorre-se acerca dos resultados com a análise vertical. Finaliza-se a seção com a discussão dos resultados.

4.1 Resultados da análise horizontal

Na Tabela 1 apresentam-se os resultados da análise horizontal com os municípios-capitais, organizados por regiões.

Tabela 1 - Análise horizontal das capitais

Região	Município	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	IPTU	ISS	ITBI	IRRF	Outros Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria
Norte	Belém	-1%	1%	-1%	-2%	-1%	0%
	Boa Vista	11%	6%	15%	18%	14%	-4%
	Macapá	-2%	-10%	-6%	-12%	26%	-13%
	Manaus	0%	-6%	0%	4%	11%	-17%
	Palmas	-6%	-30%	-7%	35%	26%	-6%
	Porto Velho	-1%	-6%	-5%	5%	11%	0%
Nordeste	Rio Branco	-2%	0%	-7%	116%	3%	-75%
	Aracaju	0%	4%	-5%	-13%	8%	19%
	Fortaleza	-6%	-7%	-9%	2%	4%	-35%
	João Pessoa	-9%	0%	-10%	-21%	22%	-25%
	Maceió	7%	-9%	-2%	-29%	166%	-19%
	Natal	-4%	0%	-10%	27%	12%	-11%
	Recife	-7%	-6%	-13%	-1%	3%	-4%
	Salvador	-5%	-2%	-10%	12%	-4%	-6%
Centro Oeste	São Luiz	2%	13%	2%	-9%	-7%	-3%
	Teresina	-7%	-14%	-16%	-17%	17%	-4%
	Campo Grande	-2%	-5%	-1%	-1%	2%	3%
Sudeste	Cuiabá	-4%	-10%	-4%	18%	6%	-22%
	Goiânia	1%	0%	-2%	11%	10%	-4%
	Belo Horizonte	-3%	-3%	-7%	-2%	14%	-7%
	Rio de Janeiro	-8%	-9%	-10%	2%	-1%	-14%
Sul	São Paulo	0%	-1%	0%	2%	3%	-7%
	Vitória	0%	-5%	-2%	45%	-2%	-13%
	Curitiba	-4%	-2%	-8%	5%	2%	-9%
	Florianópolis	-2%	0%	-10%	8%	10%	-5%
	Porto Alegre	-1%	10%	-9%	-5%	4%	1%

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Nota: A coluna “impostos, taxas e contribuições de melhoria” refere-se ao total de todos os tributos arrecadados pelos municípios.

Na análise horizontal, se observarmos os percentuais apresentados por meio da Tabela 1, podemos

afirmar, de forma geral, que a pandemia do novo coronavírus parece ter impactado sensivelmente tais montantes, sendo observada uma oscilação negativa na maioria das receitas dos municípios investigados. Na análise, identifica-se que todos os municípios-capitais apresentaram variação negativa ao menos em uma das receitas tributárias próprias. O destaque positivo, se é que assim podemos mencionar, ficou por conta de Boa Vista, que apresentou variação negativa apenas em um tipo de receita: Outros Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria. Ainda analisando-se as capitais, a redução mais expressiva foi observada em Palmas, em relação ao IPTU, na ordem de -30%. Já o incremento mais expressivo foi observado na arrecadação do IRRF em Maceió, com 166%. Ressalta-se um comportamento similar em todas as capitais e as respectivas receitas tributárias próprias arrecadadas. Em se tratando do IRRF, como se trata do imposto de renda dos salários dos servidores, parece que não deve ter havido redução de salários nos governos de um modo geral, diferentemente dos demais tributos que dependem do desempenho da economia.

Além da análise por capitais, um outro ponto passível de observação é o comparativo entre receitas. Se inferirmos sobre os tipos de receita no conjunto de capitais, observa-se que a redução mais sensível está em Outros Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria, seguido de ISS, IPTU e Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria. Quanto aos acréscimos, a receita que mais cresceu foi decorrente do IRRF, seguida daquelas advindas do ITBI. Dessa forma, parece-nos possível inferir, tanto do ponto de vista da análise das capitais, quanto do comparativo entre as receitas, que os impactos da pandemia do Covid-19 já se fazem sentir no contexto vivenciado pelos municípios-capitais estudados, tendo em vista a queda na arrecadação de receitas próprias decorrentes da atividade econômica local apresentada.

4.2 Resultados da análise vertical

Na sequência da análise da condição financeira dos municípios-capitais a partir das receitas tributárias próprias, apresenta-se, a partir da Tabela 2, os resultados da análise vertical.

Tabela 2 - Análise vertical das capitais

Região	Município	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria		IPTU		ISS		ITBI		IRRF		Outros Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	
		2019	2020	2019	2020	2019	2020	2019	2020	2019	2020	2019	2020
Norte	Belém	29%	28%	7%	7%	14%	13%	1%	1%	4%	3%	3%	3%
	Boa Vista	13%	14%	3%	3%	6%	6%	0%	1%	3%	3%	1%	1%
	Macapá	15%	13%	1%	1%	9%	7%	1%	0%	3%	3%	2%	2%
	Manaus	27%	25%	6%	5%	15%	14%	1%	1%	4%	4%	1%	1%
	Palmas	28%	24%	8%	5%	11%	10%	2%	2%	4%	5%	2%	2%
	Porto Velho	20%	19%	2%	2%	10%	9%	1%	1%	4%	4%	3%	3%
Nordeste	Rio Branco	17%	13%	4%	3%	9%	7%	1%	1%	3%	3%	1%	0%
	Aracaju	35%	34%	12%	12%	16%	14%	2%	2%	4%	4%	1%	2%
	Fortaleza	28%	26%	8%	8%	13%	12%	2%	2%	5%	5%	0%	0%
	João Pessoa	28%	23%	5%	4%	12%	10%	5%	4%	3%	3%	3%	2%
	Maceió	25%	23%	6%	5%	11%	10%	2%	1%	2%	5%	3%	2%
	Natal	34%	32%	9%	9%	16%	14%	2%	2%	2%	3%	5%	4%
	Recife	43%	39%	11%	10%	19%	16%	2%	2%	4%	4%	7%	6%
	Salvador	42%	39%	12%	11%	18%	16%	3%	3%	4%	4%	5%	5%
São Luiz	26%	26%	4%	4%	18%	18%	1%	1%	3%	3%	1%	1%	
Teresina	21%	19%	3%	3%	10%	8%	1%	1%	5%	6%	1%	1%	

RECEITA TRIBUTÁRIA PRÓPRIA EM TEMPOS DE COVID-19: UM ESTUDO COM AS CAPITAIS BRASILEIRAS A PARTIR DAS ANÁLISES HORIZONTAL E VERTICAL

Centro Oeste	Campo Grande	29%	26%	11%	9%	9%	8%	2%	2%	5%	5%	2%	1%
	Cuiabá	31%	29%	9%	8%	14%	13%	2%	2%	4%	4%	2%	2%
	Goiânia	38%	34%	14%	13%	14%	13%	3%	3%	5%	5%	1%	1%
Sudeste	Belo Horizonte	40%	37%	14%	13%	15%	13%	4%	3%	4%	4%	4%	3%
	Rio de Janeiro	55%	51%	16%	15%	27%	24%	3%	4%	6%	6%	3%	2%
	São Paulo	60%	58%	20%	19%	30%	29%	4%	4%	5%	5%	1%	1%
	Vitória	39%	38%	5%	5%	25%	24%	2%	3%	4%	3%	3%	3%
Sul	Curitiba	38%	39%	10%	11%	16%	16%	4%	4%	5%	5%	3%	2%
	Florianópolis	54%	52%	18%	18%	18%	16%	5%	5%	6%	6%	7%	6%
	Porto Alegre	40%	37%	10%	10%	17%	14%	4%	4%	5%	5%	4%	3%

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Nota: A coluna “impostos, taxas e contribuições de melhoria” refere-se ao total de todos os tributos arrecadados pelos municípios.

Em uma síntese dos resultados obtidos com a análise vertical, é possível observar que a passagem de 2019 (ano sem Covid-19) para 2020 (ano com Covid-19) parece não ter abalado a lógica das receitas decisivas para sustentar a receita tributária própria nos municípios-capitais brasileiros. Verifica-se, a partir da análise vertical, que a distribuição da participação das receitas pouco se modificou de um ano para o outro.

Na análise por capitais, mesmo que a oscilação da participação das receitas tenha sido pouco expressiva, a maioria teve uma pequena redução e/ou manteve os níveis de participação. A exceção em termos de elevação dos percentuais ficou por conta das capitais Boa Vista, Rio de Janeiro e Vitória no ITBI, Maceió e Natal no IRRF, e Aracaju em Outro Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria.

Em uma análise por meio do comparativo entre receitas e considerando o conjunto de capitais, observa-se que a redução mais sensível de participação está em Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria, seguido de ISS e IPTU. Quanto aos acréscimos, a receita que mais cresceu sua participação no conjunto de capitais foi aquela decorrente do IRRF. O olhar micro, tanto da parte das capitais, quanto decorrente do comparativo entre as receitas, demonstra que a pandemia do Covid-19 não evidencia impactos consideráveis no contexto das participações das receitas investigadas no total da receita tributária própria dos municípios-capitais.

4.3 Discussão dos resultados

A análise da arrecadação da receita tributária própria nos municípios-capitais brasileiros foi empreendida a partir de uma técnica, a análise horizontal e vertical, para a qual algumas vantagens podem ser identificadas. Algumas destas vantagens e suas aplicações no objeto de investigação podem ser verificadas por meio do Quadro 3.

Quadro 3 - Aplicações das análises horizontal e vertical no objeto de investigação

Análise Horizontal	Cotejamento com o objeto empírico
(i) procurar as causas das variações (o que está acontecendo?)	Ficou constatado que houve variação negativa das receitas investigadas na grande maioria dos municípios. Embora não se possa afirmar que a Covid-19 tenha sido a única causa, pode-se inferir, ao menos, que pode ter influenciado.
(ii) avaliar a significância das variações (é importante?)	Os percentuais dos Municípios onde ocorreram diminuição de receitas tributárias próprias variaram de (-1) a (-9) e refere-se à coluna “impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Tal queda, associada à pressão por mais gastos, pode dificultar a manutenção do nível de serviços existentes.
(iii) apresentar estratégias de ação (o que pode ser feito?)	Os municípios precisam dedicar esforços fiscais constantes e monitoramento de sua base de arrecadação tributária própria, a fim de consolidá-la. É razoável supor que em um momento de impacto na saúde financeira provocado por um fenômeno inesperado e de amplitude global como o da Covid-19, o empreendimento de novos esforços com vistas a aumentar esse específico tipo de receita pode não obter receptividade da população local.
Análise Vertical	Cotejamento com o objeto empírico
(i) comparar entidades governamentais de diferentes tamanhos, já que os valores absolutos são convertidos em percentuais	Compararam-se os municípios-capitais a partir da conversão dos valores absolutos em percentuais. Constatou-se que a participação da receita tributária própria na receita corrente total dos entes não acontece de maneira uniforme no país.
(ii) comparar, em um mesmo ente, participações ao longo do tempo.	Como foi feito no presente estudo, verificou-se a oscilação na participação das receitas tributárias próprias, em cada um dos municípios-capitais, diante da passagem de um ano sem Covid-19 para um ano com Covid-19. Constatou-se que a distribuição da participação das receitas pouco se modificou de um ano para o outro.

Fonte: construído a partir de Lima e Diniz (2016).

Neste sentido, os resultados apresentados contribuem com uma análise da condição financeira que fornece um diagnóstico do desempenho financeiro a partir das receitas tributárias próprias. Ainda que estudos anteriores (SILVA et al., 2017; SOUZA, 2019; DINIZ, 2019; ISIDORO; OLIVEIRA; SANTOS, 2020; NEVES; TARRILO; SOARES, 2021) com o uso da mesma estratégia tenham sido identificados na seção destinada aos fundamentos teóricos, nenhum deles investigou fenômeno semelhante ao presente estudo, qual seja a arrecadação das receitas tributárias próprias de municípios-capitais em um momento de pressão comum a todos, situação que dificulta um cotejamento direto dos resultados deste estudo com os realizados anteriormente. De todo modo, tais estudos reforçam outras vantagens da análise horizontal e vertical, isto é, a possibilidade de investigação de diferentes entes governamentais, além de pesquisas com outros elementos de receita e despesa. Percebe-se que ambas as metodologias poderiam contribuir de forma diferente em períodos de crise para esse tipo de estudo.

5 CONCLUSÕES, CONTRIBUIÇÕES E SUGESTÕES DE ESTUDOS

O objetivo do estudo consistiu em analisar, comparativamente a 2019, como se comportou a arrecadação da receita tributária própria dos municípios-capitais no primeiro ano da pandemia da COVID-19. Para tal, utilizou-se como ferramentas as análises horizontal e vertical. Do ponto de vista da análise horizontal, pode-se inferir que os impactos da pandemia do Covid-19 já se fazem sentir no contexto vivenciado pelos municípios-capitais, tendo em vista a queda na arrecadação de receitas próprias. Já no que se refere à análise vertical, constatou-se que a participação total da receita tributária própria na receita corrente total dos entes não acontece de maneira uniforme no país e que a pandemia não modificou de forma expressiva o status dos tributos decisivos para sustentar a receita tributária própria nos municípios-capitais.

Estudos desta natureza abrem oportunidades para contribuições de ordem teórica e prática. O estudo inova no objeto de investigação sob várias perspectivas, com destaque para a análise da receita tributária própria envolvendo um período de pandemia. Em termos práticos, o estudo contribui fornecendo um diagnóstico que demonstra aos gestores e estudiosos em que medida tal contexto influenciou - ou não - a arrecadação de receitas.

Julga-se que este estudo abre um espectro de oportunidades de pesquisas, tanto em termos de objeto empírico quanto na ótica de perspectivas de análises da condição financeira governamental. Primeiramente, e com a intenção de buscar outras realidades empíricas, estudos com regiões metropolitanas são encorajados. Como o foco aqui foi o dos municípios-capitais, pesquisas com municípios fora deste escopo também são sugeridas, além da possibilidade de se trabalhar com outro ente federativo - os estados - e utilização de outras técnicas de análise (p. ex. cluster). Outros tipos de receitas, que não a receita tributária própria, também podem ser pesquisados, bem como os diferentes tipos de despesa.

Artigo submetido para avaliação em 11/10/2021 e aceito para publicação em 05/04/2022

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, R. A. M.; LEITE, K. K. M.; LEITE FILHO, P. A. M. Influência da Condição Financeira nas Subvenções Governamentais dos Estados Brasileiros em Cenário de Crise Econômica. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 38, n. 3, p. 1-18, 2019.

BRASIL. Lei n. 4320, de 17 de março de 1964. (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: 02 ago. 2021.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Sistema de Informações Contábeis e Financeiros do Setor Público Brasileiro (SICONFI). Área Pública, 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 04 ago. 2021.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília, 2018.

CRUZ, A. F. da; LOPES, B. L.; PIMENTA, D. P.; SOARES, G. F. A gestão fiscal do estado do Rio de Janeiro: uma análise à luz da LRF e da sustentabilidade da dívida no período de 2001 a 2017. **Revista de Administração Pública**, v. 52, n. 4, p. 764-775, 2018.

DANTAS JUNIOR, A. F.; DINIZ, J. A.; LIMA, S. C. A Influência do Federalismo Fiscal sobre o Estresse Fiscal dos Municípios Brasileiros. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 12, n. 3, p. 62-78, 2019.

DINIZ, F. A. **Orçamento público**: uma análise da configuração dos recursos executados na subfunção Ensino Profissional no IFNMG Campus Montes Claros, de 2012 a 2015. 2019. Dissertação (Mestrado Profissional em Educação) - Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri, Diamantina, MG, Brasil.

DINIZ, J. A. Proposta de uma Metodologia para a Avaliação da Condição Financeira Municipal: o Test 10-Point no caso brasileiro. In: ENCONTRO DA ANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro, RJ. **Anais...** Rio de Janeiro, RJ, 2007.

HADDAD, R. C.; MOTA, F G. L. **Contabilidade pública**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; Brasília: CAPES: UAB, 2010.

ISIDORO, I.; OLIVEIRA, T.; SANTOS, F. Estudo sobre o Impacto do Aumento da Tributação do ITCMD no Estado de Pernambuco, nos anos de 2016 e 2017. **Tax and Accounting Studies**, v. 2, p. 1-17, 2020.

LIMA, A. C. S.; ALBUQUERQUE, F. D. S.; CORREIA, J. J. A. Fatores que influenciaram a condição financeira dos estados brasileiros antes e após o auge da crise econômica de 2014. **Revista Capital Científico - Eletrônica**, v. 17, n. 4, p. 27-43, 2019.

LIMA, S. C. de; DINIZ, J. A. **Contabilidade pública**: análise financeira governamental. São Paulo: Atlas, 2016

MAHER; C. S.; NOLLENBERGER, K. Revisiting Kenneth Brown's "10-Point Test". **Government Finance Review**, v. 25, n. 5, p. 61-65, 2009.

NEVES, L. P.; TARRILLO, C. A. M.; SOARES, N. S. F. Análise do Desempenho Orçamentário e Financeiro do Município de Rio Acima-MG. **Research, Society and Development**, v. 10, n. 4, p. e46410414384, 2021.

SILVA, M. W. da; LUIZ, G.; GUIZONI, K.; BRUSIUS, C. K. A composição do orçamento da Universidade Federal de Santa Catarina nos anos de 2012 a 2015. Anais do Colóquio Internacional de Gestão Universitária, 19., Florianópolis, SC. **Anais...** Florianópolis, SC, 2019.