



O COMPORTAMENTO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NA REALIZAÇÃO DAS RECEITAS CORRENTES DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19

THE BEHAVIOR OF CONSUMER TAXES IN THE REALIZATION OF CURRENT INCOME DURING THE COVID-19 PANDEMIC

ANA RITA SILVA SACRAMENTO

Instituição/Afiliação Universidade Federal da Bahia - UFBA

FABIANO MAURY RAUPP

Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC

DENISE RIBEIRO DE ALMEIDA

Universidade Federal da Bahia - UFBA

ANTÔNIO ALMEIDA LYRIO NETO

Universidade Federal da Bahia - UFBA

RESUMO

O objetivo consistiu em analisar o comportamento dos impostos sobre o consumo, especificamente do ISS e da Cota Parte do ICMS, nas receitas correntes dos municípios-capitais brasileiros durante a pandemia do Covid-19. Efetuou-se uma pesquisa documental e descritiva, com abordagem quantitativa, utilizando-se das análises horizontal e vertical. Os dados foram extraídos dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária, disponibilizados no Sistema de Informações Contábeis e Financeiros do Setor Público Brasileiro. Constatou-se, na análise de um ano para outro, que durante a pandemia do Covid-19, houve queda de realização na receita do ISS e da Cota Parte do ICMS no ano de 2020, não sendo identificado este mesmo comportamento em 2021. Já a participação dos referidos impostos nas receitas correntes parece não ter sido afetada de forma expressiva no período pandêmico. Não foram localizados trabalhos utilizando as análises horizontal e vertical como meio de avaliar o comportamento dos impostos sobre o consumo nas receitas correntes dos municípios-capitais brasileiros em um momento de crise sanitária e humanitária. De forma prática, o estudo traz um retrato do comportamento destes tributos e demonstra que tais análises podem ser empregadas para auxiliar os diversos usuários no monitoramento contínuo do desempenho orçamentário governamental.

Palavras-chave: Receita corrente, Impostos sobre consumo, Análises horizontal e vertical.

ABSTRACT

The objective was to analyze the behavior of consumption taxes, specifically the ISS and



O COMPORTAMENTO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NA REALIZAÇÃO DAS RECEITAS CORRENTES DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19

the Quota Parte of ICMS, in the current revenues of Brazilian capital cities during the Covid-19 pandemic. A documental and descriptive research was carried out, with a quantitative approach, using horizontal and vertical analysis. The data were extracted from the Summary Reports of Budget Execution, available in the Accounting and Financial Information System of the Brazilian Public Sector. It was found, in the analysis from one year to another, that during the Covid-19 pandemic, there was a drop in the realization of ISS and ICMS Shares in 2020, not being identified this same behavior in 2021. The share of these taxes in current revenues does not seem to have been significantly affected in the pandemic period. No studies were found using horizontal and vertical analysis as a means of evaluating the behavior of consumption taxes on current revenues of Brazilian capital cities at a time of health and humanitarian crisis. In a practical way, the study provides a portrait of the behavior of these taxes and demonstrates that such analyzes can be used to assist the various users in the continuous monitoring of government budget performance.

Keywords: Current revenue, Consumption taxes, Horizontal and vertical analysis.

1 INTRODUÇÃO

Com o advento do reconhecimento da pandemia do Covid-19 pela Organização Mundial de Saúde, em março de 2020, estimou-se que a adoção das medidas necessárias para conter o avanço dessa doença, tais como o isolamento social, repercutiria de diversas formas no ciclo da economia, desde a produção até o consumo, o que resultaria em um declínio na arrecadação tributária do país como um todo (IBPT, 2020). É sabido que no contexto atual, onde ainda não se vislumbra a mudança do status da disseminação dessa doença, muito embora haja sinais de que a mesma já esteja sob relativo controle, volumes representativos de recursos públicos continuam sendo canalizados pelos governos para financiar com qualidade a prestação do serviço de saúde para o combate do Covid-19, serviço que, conforme estabelece o inciso VII do artigo 30 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), é de competência dos Municípios, os quais devem contar com a devida cooperação técnica e financeira dos demais entes – União e Estados (BRASIL, 1988).

Desse modo, o acompanhamento da condição financeira dos entes governamentais torna-se merecedor de esforços adicionais, especialmente segundo a perspectiva da receita, haja vista que uma queda na arrecadação das receitas públicas





O COMPORTAMENTO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NA REALIZAÇÃO DAS RECEITAS CORRENTES DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19

compromete a capacidade para manter o financiamento dos serviços essenciais à população, e não apenas aqueles relativos à saúde. Esse acompanhamento ainda se torna mais necessário porque a manutenção do equilíbrio das contas públicas é crucial para que a gestão fiscal de um ente no Brasil seja considerada responsável, conforme estabelece a Lei Complementar LC101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal. Destarte, a questão que emergiu para nortear essa investigação foi formulada da seguinte maneira: Como se comportaram, na perspectiva da análise horizontal, os impostos sobre o consumo, especificamente o ISS e a Cota Parte do ICMS, na realização das receitas correntes dos municípios-capitais brasileiros diante da pandemia do Covid-19?

Para tanto, o artigo tem como principal objetivo analisar o comportamento, na perspectiva da análise horizontal, dos impostos sobre o consumo, especificamente o ISS e a Cota Parte do ICMS, na realização das receitas correntes dos municípios-capitais brasileiros diante da pandemia do Covid-19, no período 2019-2021. Secundariamente tem-se os seguintes propósitos: a) identificar o quanto os estados efetivamente receberam via essas fontes de receitas; b) avaliar se houve elevações e quedas nesses valores ao longo do período analisado; c) verificar o grau de importância dessas fontes na composição da receita corrente municipal e; d) comparar o desempenho entre governos estaduais.

Considera-se, de forma mais ampla, que esse esforço investigativo é relevante pelo fato de ser a pandemia do Covid-19 um fenômeno inesperado e visto com potencial para afetar a capacidade financeira governamental dos municípios, entes que tendem a ter um impacto direto visto a proximidade com o cidadão. De forma específica, destaca-se que não foram localizados trabalhos anteriores utilizando a análise horizontal como meio de avaliar o comportamento dos impostos sobre o consumo nas receitas correntes dos municípios-capitais brasileiros em um momento onde se faz presente uma “crise sanitária e humanitária, que testa a espécie humana em várias dimensões” (LIMA; BUSS; SOUZA, 2020), o que aponta uma possível lacuna teórica e empírica no campo das finanças públicas. Pontua-se que a busca por trabalhos anteriores foi realizada na base SPELL® *Scientific Periodicals Electronic Library* e considerou título, resumo e palavras-chave como parâmetros. Tal base foi escolhida por reunir os principais periódicos





nacionais vinculados à área de conhecimento do presente estudo.

De forma prática, o estudo traz um retrato do comportamento destes tributos nesse contexto e demonstra, por meios empíricos, que a análise horizontal pode ser empregadas com a intenção de auxiliar os mais diversos usuários das informações financeiras produzidas pela contabilidade no processo de monitoramento contínuo do desempenho orçamentário governamental, afinal, conforme Krause (apud LIMA; BUSS; SOUZA, 2020, p. 1), “as epidemias são tão certas como a morte e os impostos”.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO, OBTENÇÃO DE RECEITA E TRIBUTAÇÃO

De acordo com Matias-Pereira (2017), para que o Estado possa desempenhar seu papel, promovendo o atendimento das necessidades públicas – sejam essas de natureza política, social, econômica, administrativas, dentre outras – a atividade financeira é condição *sine qua non*. De forma bem resumida, diz-se que a atividade financeira, cuja natureza é patrimonial, consiste nos esforços que o Estado empreende para obter receitas, criar crédito público, gerir o orçamento e despender recursos em vista do bem comum. Essa atividade no Brasil passou a ser monitorada com mais rigor a partir da Lei Complementar 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, quando instituiu novas regras para o acompanhamento da gestão fiscal.

Como lembram Lima e Diniz (2016), o objetivo do governo é o de satisfazer as necessidades sociais e econômicas da população, fornecendo bens e serviços públicos a um nível satisfatório de qualidade no desempenho das suas mais diversas funções: saúde, educação, assistência social, segurança, dentre outras. Para tanto, faz uso de um aparelhamento formado pelo conjunto de órgãos e servidores, isto é, da administração pública, a qual continuamente necessita de investimentos e custeio para manutenção. Deduz-se, portanto, que seja qual for a natureza da necessidade pública, o Estado necessitará de recursos financeiros para garantir a entrega de serviços mediante o



O COMPORTAMENTO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NA REALIZAÇÃO DAS RECEITAS CORRENTES DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19

funcionamento desse mecanismo de governo.

Sabe-se também que o meio mais utilizado pelos Estados contemporâneos para obtenção de receita é a tributação, muito embora outras formas de ingresso de recursos sejam utilizadas, tais como as receitas decorrentes das privatizações e dos empréstimos públicos. Conforme Matias-Pereira (2017), o poder de tributar é o pilar que sustenta o contrato social estabelecido pelos cidadãos entre si e representa um dos maiores poderes concedidos pela sociedade ao Estado, proporcionando uma relação efetiva entre governante e governados. Ainda conforme o autor, a tributação se processa por meio de normas e regras, as quais espelham a organização econômica e política do país em seu momento histórico específico. Em que pese o tributo não ser em si um custo, ele provoca custos, na medida em que exige o uso de recursos do governo e do contribuinte, para sua administração (MATIAS-PEREIRA, 2017).

Não há exagero algum, portanto, em admitir a tributação como a fonte por excelência das receitas obtidas pelo Estado no exercício de seu poder coercitivo sobre o setor privado. Assim, compreende-se que o Estado retira os recursos da própria sociedade para buscar satisfazê-la. Tal característica adjetiva esse tipo de receita como derivada, a qual, no Brasil, se constitui por: (i) Tributos (impostos, taxas, contribuição de melhoria e contribuições parafiscais) e; (ii) Penas pecuniárias (multas e confisco).(MATIAS-PEREIRA, 2017).

2.2 O LUGAR DO ICMS E DO ISS NA RECEITA PÚBLICA BRASILEIRA

Em conformidade com a Lei n. 4.320/64, são duas as categorias econômicas da receita pública: receitas correntes e de capital. As receitas correntes envolvem as receitas tributárias (incluem-se aqui a receita decorrente da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de melhoria), contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em despesas correntes. As receitas de capital são provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em





O COMPORTAMENTO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NA REALIZAÇÃO DAS RECEITAS CORRENTES DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19

espécie, de bens e direitos. Nessa categoria ainda se incluem os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas classificáveis em despesas de capital e, ainda, o superávit do orçamento corrente. Sendo o ICMS e o ISS espécies de impostos do gênero tributo, tem-se que esses são classificados como receitas correntes tributárias. Também são assim consideradas as receitas decorrentes do recebimento de multas, juros e dívida ativa relativas a tributos (GIACOMONI, 2019).

Cumprir destacar também que, conforme Matias-Pereira (2017), imposto é um tipo tributo cuja incidência recai sobre atos e fatos diretamente relacionados à vida dos particulares, de forma a expressar a sua capacidade econômica. Ainda de acordo com esse autor, por determinação do art. 167, IV, da Constituição Federal de 1988, a receita proveniente dos impostos não pode ser vinculada a qualquer despesa da máquina administrativa. Os impostos também são compreendidos no rol das receitas ordinárias pelo fato de ingressarem com regularidade nos cofres públicos, sendo uma permanente fonte de recursos financeiros destinados à consecução da atividade financeira dos entes governamentais a quem a CF/88 atribuiu competência tributária para instituir e arrecadar.

Sobre competência tributária, é salutar que se destaque que a CF/88 atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal as seguintes fontes de receita: (i) Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações (ICMS); (ii) Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); (iii) Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD); (iv) contribuição para a seguridade social dos servidores públicos estaduais; e (v) as taxas pelo exercício do poder de polícia ou prestação de serviços (CF/88).

O ICMS é um imposto cuja cobrança recai sobre os consumos de bens e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Esse tipo de imposto caracteriza-se ainda por ser não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriormente realizadas pelos entes detentores dessa competência tributária. Por determinação constitucional, 25% do produto da arrecadação do ICMS deverão ser transferidos aos Municípios (CF/88), é a chamada Cota Parte.

Já o ISS é uma das fontes de receitas que pertence aos Municípios, ente que ainda





O COMPORTAMENTO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NA REALIZAÇÃO DAS RECEITAS CORRENTES DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19

tem a competência constitucional sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU); o Imposto sobre a Transmissão inter vivos de Bens Imóveis (ITBI); as taxas; e as contribuições de melhorias (LIMA; DINIZ, 2016). O fato gerador do ISS consiste na prestação de serviços listados pela Lei Complementar 116/2003 e ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço (LC 116/2003).

Lima e Diniz (2016) destacam que as transferências fiscais intergovernamentais - como no caso da transferência do ICMS pelos Estados aos Municípios, por exemplo - representam importante instrumento de equilíbrio das finanças dos governos subnacionais. Pontuam que tais transferências representam grande parte das receitas dos municípios brasileiro. Citando estudo publicado pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN) com base em dados recolhidos até o ano de 2010, 94% dos mais de cinco mil municípios brasileiros têm nessas transferências pelo menos 70% de suas receitas correntes, fato que revela a dependência dos governos locais de recursos oriundos das transferências dos governos federal e estadual, sejam essas constitucionais - como a dos 25% do ICMS anteriormente citada - ou voluntárias.

Giambiagi e Além (2016) lecionam que os impostos sobre as vendas são tributos indiretos. Isso significa que embora o ICMS e o ISS sejam pagos ao governo por um dos participantes da cadeia de suprimento, os custos são transferidos ao consumidor final como preço do bem adquirido. Essa forma indireta de tributação contraria os princípios de equidade e progressividade que, teoricamente, devem nortear o sistema tributário para que seja considerado “ideal”, uma vez que não leva em conta a capacidade de pagamento dos indivíduos (Idem, p. 30). Já no que se refere à forma de apuração dos impostos sobre consumo, essa pode ser efetuada tanto sobre o valor total da transação – caso do ISS – como sobre o valor adicionado em cada estágio da produção e da distribuição – caso do ICMS. Uma característica peculiar e comum a esses dois impostos é o fato de o montante a ser pago pelo consumidor integrar a sua base de cálculo. Essa forma de apuração, conhecida como “por dentro”, implica na existência de outra alíquota, sendo essa alíquota real sempre será maior que a nominal (GIAMBIAGI; ALÉM, 2016).





2.3 O QUE REVELAM OS ESTUDOS ANTERIORES?

É de se esperar que como a pandemia é um fenômeno recente e do contexto atual, o conhecimento acumulado sobre os seus efeitos na arrecadação tributária ainda apresentem muitas lacunas. Essa expectativa se confirmou quando da busca por trabalhos anteriores na base *SPELL® Scientific Periodicals Electronic Library* com esse específico objeto, pois a pesquisa efetuada retornou poucas referências. Dentre essas, as que foram selecionadas pelo fato de possuírem pontos de contato com a investigação aqui empreendida são apresentadas e comentadas na sequência.

No estudo conduzido por Ponte e Benegas (2021), onde se buscou mensurar a contribuição do auxílio emergencial implementado pelo Governo Federal para atenuar o impacto da crise econômica decorrente da pandemia do Covid-19, concluiu-se que a medida contribuiu para o aquecimento no mercado interno e por extensão, na expansão do ICMS em diversos Estados da federação.

A pesquisa de Ribeiro et al. (2021), que verificou os impactos econômicos da pandemia Covid-19 exclusivamente no Estado de Sergipe em 2020, apontou oscilações na arrecadação do ICMS ao longo do período analisado, onde as maiores perdas de arrecadação de ICMS neste Estado ocorreram nos meses de abril e maio de 2020, com quedas de -27% e -22%, respectivamente; e os maiores ganhos nos meses de outubro e novembro de 2020, com crescimento de 16% e 18%, respectivamente.

Nessa mesma perspectiva, a investigação conduzida por Lima (2021) apontou, com base nos dados publicados pelo CONFAZ, que a arrecadação total do ICMS no Brasil, do ano de 2020, conseguiu superar o total de recolhimento de tal imposto no ano de 2019 em R\$ 10,3 bilhões de reais, o que equivale a uma variação percentual positiva de 2,02%. Esse autor detalha ainda que, com exceção dos meses de abril, maio e junho de 2020, todos os demais meses tiveram arrecadação superior em comparação ao mesmo período do ano de 2019 (LIMA, 2021).

Parapinski (2021) aplicou testes estatísticos para analisar em 35 municípios que compõem a região do Triângulo Mineiro do estado de Minas Gerais as referidas unidades



O COMPORTAMENTO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NA REALIZAÇÃO DAS RECEITAS CORRENTES DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19

municipais: Imposto sobre o Patrimônio (IPTU, ITBI, ITR), Imposto sobre a Renda (IRRF) e Imposto sobre Circulação de Serviços (ISSQN). Segundo a autora, a pandemia do Covid-19 não gerou impacto negativo na arrecadação dos tributos próprios dos municípios da região do Triângulo Mineiro.

Chieza, Demarco e Mascarello (2021) efetuaram uma análise comparativa entre 2019 e 2020 no intuito de identificar impactos da pandemia da Covid-19 sobre as receitas dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul. Constataram os autores que o ISS teve queda de 3,09% no conjunto dos municípios gaúchos.

Já o foco dos esforços de investigação de Machado et al. (2020) foram direcionados para analisar a relação entre arrecadação fiscal do Município de Juína-MT e a pandemia do Covid-19 nos meses de janeiro a julho. Esses autores concluíram, em relação aos mesmos meses do ano de 2019, que houve queda na arrecadação do ITBI de 28,21%, nas Taxas de 11,78%, seguidos de IPTU 7,44%, sendo que as contribuições apresentaram elevação de 67,73%, e o ISS de 5,42% (MACHADO et al., 2020).

Almeida, Sacramento, Raupp e Lyrio Neto (2021) investigaram o comportamento da receita corrente líquida (RCL) e da receita corrente oriunda da arrecadação dos tributos diretamente arrecadados pelos municípios do Estado da Bahia com população superior a 200 mil habitantes, no intuito de comparar a previsão orçamentária e a efetiva realização no primeiro ano da Covid-19 (2020). Concluíram que houve frustração nas estimativas efetuadas tanto para as receitas provenientes dos tributos arrecadados diretamente, bem como para a RCL, exceto em um dos sete municípios investigados.

Cumprе destacar que não obstante os estudos acima relacionados apresentarem pontos de contato com a pesquisa que ora se realiza, nenhum centrou a análise exclusivamente para a representatividade dos impostos de consumo na receita corrente dos municípios-capitais brasileiros. Nesse sentido, há que se reconhecer que tal lacuna é uma plausível justificativa para novos esforços de investigação, com as características do que agora está sendo empreendido.

Pontua-se ainda que no estudo em tela não se objetivou efetuar uma completa avaliação da condição financeira dos municípios-capitais do Brasil. Isso porque, segundo Brown (1993), uma avaliação desse porte poderá envolver um considerável número de





O COMPORTAMENTO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NA REALIZAÇÃO DAS RECEITAS CORRENTES DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19

fatores e indicadores, o que por sua vez pode também demandar muito tempo. Tampouco se faz uma análise completa dessa condição segundo a perspectiva da receita, porque isso, agora segundo Lima e Diniz (2016), requer a verificação de todo o processo sob o qual o ente explora suas fontes de recursos. Partindo destas considerações, deixa-se claro que neste estudo adota-se um olhar micro da condição financeira governamental, na perspectiva da receita corrente, e exclusivamente acerca do comportamento dos impostos sobre o consumo, ICMS e ISS.

Nesse sentido, convém lembrar que Lima et al. (2019), a partir de um apanhado com pesquisas anteriores sobre condição financeira governamental, entendem que os pesquisadores têm empregado esforços na direção de identificar indicadores que possam refletir a situação financeira dos entes públicos. Assim, métricas são criadas, testadas e validadas em localidades diferentes a fim de se conhecer as limitações e os pontos de melhoria desses indicadores. O estudo emprega a análise horizontal com foco na investigação do comportamento dos impostos sobre o consumo dos municípios-capitais brasileiros diante da pandemia do Covid-19.

3. TRAJETÓRIA METODOLÓGICA

O estudo caracteriza-se fundamentalmente como uma pesquisa quantitativa, realizada a partir de pesquisa documental de natureza descritiva. A opção por investigar municípios decorre da realidade destes terem normalmente a condição financeira prejudicada, visto que necessitam manter os serviços públicos por obrigação constitucional, mesmo que não possuam as fontes de recursos necessárias (SOUSA, LEITE FILHO, PINHANEZ, 2019).

A delimitação espacial da pesquisa contempla os municípios-capitais, ancorando-se na concepção da existência de similaridade entre estes no que se refere às suas características gerais e no tocante às suas relações com os demais municípios dos seus estados. Segundo Diniz (2007), não há medidas absolutas para se afirmar se a condição financeira de um município é boa. Assim, necessário se faz estudar dentro de um grupo





O COMPORTAMENTO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NA REALIZAÇÃO DAS RECEITAS CORRENTES DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19

de municípios, no caso do presente estudo os municípios-capitais, que guardem características e perspectivas financeiras semelhantes, parâmetros de validação que possibilitam inferências sobre a condição financeira. Desta forma, o município-capital que apresentar os melhores indicadores financeiros poderá servir de *benchmarking* para demais municipalidades. Cumpre informar ainda que para o presente estudo não se considerou Brasília como parte do objeto empírico por causa de sua especificidade, pois sendo a capital federal recebeu competência constitucional tributária sobre os tributos estaduais e municipais, fato que poderia distorcer as análises.

Os dados foram extraídos dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária (RREO), particularmente do Anexo 06, disponibilizados no Sistema de Informações Contábeis e Financeiros do Setor Público Brasileiro (SICONFI). O ano de 2019 faz parte da delimitação temporal por ser o último antes do surgimento da pandemia do Covid-19, servindo de base para análise do comportamento do ICMS e ISS nos anos posteriores (2020-2021). Cumpre informar que embora o período de análise esteja temporalmente delimitado entre 2019 e 2021, foi necessário utilizar informações do ano 2018 para viabilizar a análise horizontal de 2019.

A escolha por analisá-los a partir da técnica de análise horizontal, dentre as estratégias comumente utilizadas para se analisar a condição financeira de um ente governamental, considerou o fato de combinar simplicidade de execução à capacidade para fornecer informações a respeito da significância das variações (LIMA; DINIZ, 2016). A fórmula utilizada na análise horizontal está apresentada no Quadro 1.

Quadro 1. Fórmula da análise horizontal

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.

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





O COMPORTAMENTO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NA REALIZAÇÃO DAS RECEITAS CORRENTES DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19

Os dados foram analisados por meio da técnica da análise descritiva, sendo os resultados obtidos sintetizados por meio de tabelas e gráficos. Segundo Lima et al. (2019), os estudos sobre condição financeira governamental podem ser realizados a partir de diferentes métricas; no caso do presente artigo, a perspectiva escolhida foi a do comportamento dos impostos sobre consumo, a qual foi analisada a partir da técnica horizontal.

Destaca-se ainda que, considerando que a definição do desempenho efetivo de qualquer valor é conhecida por seu crescimento acima da taxa de inflação, os dados de 2019 e 2020 foram trazidos para valor presente com a utilização do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) do IBGE, por ser esse considerado o oficial pelo governo federal.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nesta seção, apresenta-se, em primeiro lugar, os resultados empíricos obtidos na investigação decorrentes das análises referentes ao ISS. Na sequência, discorre-se acerca dos resultados da Cota Parte do ICMS. Finaliza-se a seção com a discussão desses resultados.

4.1 COMPORTAMENTO DA REALIZAÇÃO DA RECEITA DO ISS

Inicialmente é apresentada, por meio da Tabela 1, uma síntese da análise horizontal sobre o comportamento da realização da receita do ISS nos municípios-capitais. Essa análise inicial foi efetuada de um ano para o outro.

Tabela 1. Síntese da análise horizontal sobre o comportamento da realização da receita do ISS

Região	Município-capital	2018-2019	2019-2020	2020-2021	2021/2019
Norte	Belém	-0,01	-0,01	0,06	1,05
	Boa Vista	0,06	0,16	-0,01	1,14
	Macapá	-0,01	-0,05	-0,24	0,72
	Manaus	0,07	0,05	0,05	1,05
	Palmas	0,11	-0,06	-0,29	0,66





O COMPORTAMENTO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NA REALIZAÇÃO DAS RECEITAS CORRENTES DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19

	Porto Velho	-0,13	-0,04	0,06	1,00
	Rio Branco	-0,15	-0,07	0,07	0,99
Nordeste	Aracaju	0,05	-0,04	0,07	1,01
	Fortaleza	0,03	-0,09	0,10	0,99
	João Pessoa	0,07	-0,10	0,08	0,96
	Maceió	0,07	-0,02	0,10	1,07
	Natal	0,03	-0,10	0,04	0,93
	Recife	0,02	-0,12	0,11	0,96
	Salvador	0,06	-0,10	0,04	0,93
	São Luiz	0,04	0,03	0,05	1,07
	Teresina	0,15	-0,15	0,08	0,91
	Centro Oeste	Campo Grande	-0,04	-0,01	0,12
Cuiabá		0,05	-0,03	0,10	1,05
Goiânia		0,06	-0,02	0,11	1,08
Sudeste	Belo Horizonte	0,08	-0,06	0,13	1,05
	Rio de Janeiro	2,13	-0,09	0,04	0,94
	São Paulo	0,10	0,01	0,19	1,19
	Vitória	0,02	-0,01	0,14	1,02
Sul	Curitiba	0,07	-0,07	0,22	1,13
	Florianópolis	0,03	-0,09	0,16	1,05
	Porto Alegre	0,02	-0,09	0,08	0,98

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

O resultado da análise horizontal indicou que no ano imediatamente à pandemia - 2019 - a grande maioria dos municípios-capitais obtiveram crescimento na realização da receita referente ao ISS, quando comparado ao ano anterior (2018). Apenas cinco sofreram redução: Belém (-1%), Macapá (-1%), Porto Velho (-13%), Rio Branco (-15%) e Campo Grande (-4%).

Essa situação praticamente foi invertida quando se observou os resultados de 2020, o primeiro ano da pandemia, pois nesse exercício financeiro apenas quatro municípios obtiveram crescimento horizontal na realização da receita referente ao ISS, quando comparado a 2019 - Boa Vista, Manaus, São Luís e São Paulo - sendo Boa Vista o que obteve maior incremento, 16%. No rol dos que sofreram queda na realização dessa receita, permaneceram os cinco municípios que já haviam experimentado queda na realização da receita em 2019 - Belém, Macapá, Porto Velho, Rio Branco e Campo Grande - sendo que a maior perda ocorreu no município de Teresina, -15%. Observou-se ainda que enquanto em alguns municípios a queda foi de apenas 1% - Belém, Campo Grande e São Paulo - observou-se que em João Pessoa, Natal, Recife e Salvador a perda alcançou percentual maior ou igual a 10%.

Em 2021 parece ter sido superada parte considerável dos resultados negativos





O COMPORTAMENTO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NA REALIZAÇÃO DAS RECEITAS CORRENTES DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19

identificados anteriormente, já que somente Boa Vista apresentou um pequeno percentual negativo quando comparado a 2020, 1%. Não foi possível aferir o comportamento dessa receita para Macapá e Palmas, porque até a data do fechamento desta investigação, o RREO do sexto bimestre de 2021 desses municípios ainda não havia sido disponibilizado no SICONFI. Todos os municípios já demonstraram alguma reação positiva na realização da receita desse imposto quando comparada a 2020, sendo que São Paulo se destaca dos demais pelo incremento de 19%.

Para concluir a análise horizontal do ISS, também foi feita a atualização dos valores realizados de 2019 para 2021, limitadas as análises referentes ao sexto bimestre de 2021 para Macapá e Palmas. Na oportunidade ficou constatado que o valor realizado em 2021 sequer atingiu o patamar do realizado em 2019 em nove municípios: Rio Branco, Fortaleza, João Pessoa, Natal, Recife, Salvador, Teresina, Rio de Janeiro e Porto Alegre.

4.2 COMPORTAMENTO DA REALIZAÇÃO DA RECEITA DA COTA PARTE DO ICMS

Procedeu-se em relação à Cota Parte do ICMS de forma semelhante à análise do ISS. Assim, uma síntese da análise horizontal sobre o comportamento da realização desta receita, de um ano para o outro, nos municípios-capitais é apresentada por meio da Tabela 2.

Tabela 2. Síntese da análise horizontal sobre o comportamento da realização da receita da Cota Parte do ICMS

Região	Município-capital	2018-2019	2019-2020	2020-2021	2021/2019
Norte	Belém	0,02	0,04	0,03	1,06
	Boa Vista	0,09	-0,002	-0,09	0,91
	Macapá	0,09	-0,23	0,17	0,89
	Manaus	0,06	0,02	0,10	1,11
	Palmas	0,11	-0,07	-0,26	0,68
	Porto Velho	-0,02	-0,05	0,12	1,05
	Rio Branco	-0,02	0,36	-0,23	1,04
Nordeste	Aracaju	-0,03	-0,05	0,04	0,98
	Fortaleza	0,02	-0,05	0,10	1,04
	João Pessoa	0,02	-0,09	0,08	0,98
	Maceió	0,06	-0,09	0,01	0,91
	Natal	-0,25	0,26	-0,17	1,04
	Recife	-0,01	-0,05	0,15	1,08
	Salvador	-0,02	-0,10	0,11	0,98
São Luiz	0,11	-0,02	0,06	1,04	





O COMPORTAMENTO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NA REALIZAÇÃO DAS RECEITAS CORRENTES DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19

	Teresina	-0,06	-0,11	0,06	0,94
Centro Oeste	Campo Grande	-0,01	-0,08	0,08	0,98
	Cuiabá	-0,02	0,07	0,32	1,41
	Goiânia	0,84	0,01	0,14	1,15
Sudeste	Belo Horizonte	-0,01	0,03	0,07	1,09
	Rio de Janeiro	0,86	-0,004	0,09	1,08
	São Paulo	0,03	-0,07	0,14	1,05
	Vitória	0,14	0,15	0,22	1,39
Sul	Curitiba	-0,04	-0,08	0,06	0,97
	Florianópolis	0,06	-0,03	0,07	1,03
	Porto Alegre	-0,08	-0,06	0,17	1,09

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Na análise horizontal, considerados os resultados apresentados por meio da Tabela 2, constata-se 12 municípios-capitais com redução em relação à Cota Parte do ICMS no ano de 2019, quando comparado ao ano anterior, número superior aos resultados verificados com o ISS. O destaque coube para o município de Natal cuja redução foi de 25%. Para os demais municípios deste rol a redução ficou entre 1% e 8%. Em se tratando dos municípios com o aumento da Cota Parte do ICMS no ano de 2019, os destaques ficaram por conta de Goiânia e Rio de Janeiro, respectivamente com 84% e 86%.

No ano seguinte, 2020, o número de municípios-capitais com redução na realização dessa receita aumentou de forma sensível quando comparado à análise empreendida para o ano de 2019. Chama a atenção a redução apresentada por Macapá, -23%. Para oito municípios-capitais foi identificado aumento de receita da Cota Parte do ICMS, sendo os maiores percentuais com Rio Branco (36%), Natal (26%), e Vitória (15%). Merecem ser destacados os seguintes fatos: (i) Natal, mesmo se sobressaindo positivamente em 2020, ficou com o destaque negativo na análise realizada para o ano de 2019; (ii) Belém, Manaus, Goiânia e Vitória também havia registrado incremento em 2019; (iii) o incremento de Vitória em 2020 (15%), sendo que em 2019 o aumento já havia sido de 14%; (iv) Porto Velho, Aracaju, Recife, Salvador, Teresina, Campo Grande, Curitiba e Porto Alegre são os municípios que experimentaram queda na realização da receita do ICMS nos dois anos consecutivos (2019 e 2020).

Em 2021 acontece com a Cota Parte do ICMS um comportamento semelhante àquele já verificado para o ISS, ou seja, a maioria dos municípios supera os resultados





O COMPORTAMENTO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NA REALIZAÇÃO DAS RECEITAS CORRENTES DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19

negativos identificados anteriormente. Apenas três municípios-capitais apresentaram redução: Boa Vista (-9%), Rio Branco (-23%), e Natal (-17%), Mais uma vez convém pontuar que tal como ocorreu na análise do ISS, não foi possível aferir o comportamento da receita proveniente do ICMS para Macapá e Palmas, uma vez, que, conforme informado anteriormente, até a data do fechamento desta investigação, o RREO do sexto bimestre de 2021 desses municípios ainda não havia sido disponibilizado no SICONFI. Em se tratando dos municípios com variações positivas, destaca-se Cuiabá com 32% e Vitória com 22%. Merece chamar a atenção o comportamento dessa fonte de receita em Belém, Manaus, Goiânia e Vitória, onde ao longo dos três anos investigados cresceu consecutivamente.

Tal qual foi feito com referência ao ISS, para concluir a análise horizontal da Cota Parte do ICMS, também foi feita a atualização dos valores realizados de 2019 para 2021, limitadas as análises referentes ao sexto bimestre de 2021 para Macapá e Palmas, conforme já mencionado. Na oportunidade ficou constatado que em oito municípios o valor realizado em 2021 sequer atingiu o patamar do realizado em 2019: Boa Vista, Aracaju, João Pessoa, Maceió, Salvador, Teresina, Campo Grande e Curitiba. Necessário destacar que o não alcance dos valores reais de 2019 também ocorreu com o ISS para João Pessoa, Salvador, Teresina.

4.3 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os achados resultantes dessa investigação reforçaram a importância do empreendimento de esforços para se efetuar a análise temporal – para verificação do comportamento das fontes de receita pública dos entes governamentais –, especialmente em momentos de tensão fiscal, como o que foi provocado pelo fenômeno do Covid-19, situação que bem se conforma ao lecionado por Matias-Pereira (2017) quando pontua que as normas e regras da tributação espelham a organização econômica e política do país em seu momento histórico específico.

No caso específico da análise horizontal, parece possível inferir, tanto do ponto de vista da análise das capitais, quanto do comparativo entre ISS e a Cota Parte do ICMS,





O COMPORTAMENTO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NA REALIZAÇÃO DAS RECEITAS CORRENTES DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19

que os impactos da pandemia do Covid-19 são perceptíveis em 2020, visto o expressivo número de municípios-capitais com queda na realização destes impostos. Esta situação é amenizada de forma sensível em 2021, já que a maioria dos municípios-capitais sai da condição de redução para aumento na realização da receita de ISS e da Cota Parte do ICMS.

Tais resultados coadunam com aqueles obtidos por Almeida, Sacramento, Raupp e Lyrio Neto (2021). Ainda que estes autores não tenham feito uso da análise horizontal, também identificaram impacto da pandemia do Covid-19, notadamente na frustração de estimativas de receitas provenientes dos tributos arrecadados diretamente e na estimativa de receita corrente líquida pelos municípios com contingente superior a 200 mil habitantes do Estado da Bahia. Resultados semelhantes foram obtidos também por Ribeiro et al. (2021) e Chieza, Demarco e Mascarello (2021). Já os estudos de Machado et al. (2020) e de Parapinski (2021) apresentaram direções opostas àquelas obtidas pelo estudo em tela.

Já no cotejamento dos resultados obtidos neste estudo com os de Ponte e Benegas (2021), nota-se menor convergência, uma vez que, no geral, ficou constatada a retração na realização da Cota Parte do ICMS em 2020 na grande maioria dos municípios investigados. No entanto, observa-se alguma consonância no que se refere ao comportamento desse tributo em Rio Branco e Natal, pois esses municípios, que experimentaram retração dessa receita em 2019, vivenciaram a sua expansão em 2020 - respectivamente, 36% e 26%.

Contudo, se não se pode relacionar esse último fato à implementação do auxílio emergencial pelo Governo Federal, como concluíram Ponte e Benegas (2021), tampouco pode-se atribuir ao isolamento social o declínio verificado, no geral, no volume realizado desses impostos, como antecipado por IBPT (2020), pois não fez parte do escopo deste estudo.

É oportuno reforçar que o estudo concentrou-se nos municípios-capitais, conjunto que não representa, necessariamente, o comportamento global dos municípios brasileiros. Prova disso são as inferências apontadas por Lima (2021), cujos resultados evidenciaram que a arrecadação total do ICMS no Brasil, do ano de 2020, superou o total





de recolhimento de tal imposto no ano de 2019.

5. CONCLUSÕES, CONTRIBUIÇÕES E SUGESTÕES DE ESTUDOS

O objetivo do estudo consistiu em analisar o comportamento dos impostos sobre o consumo, especificamente o ISS e a Cota Parte do ICMS, nas receitas correntes dos municípios-capitais brasileiros durante a pandemia do Covid-19. A partir dos dados extraídos 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) referentes ao período 2019-2021, empreendeu-se uma pesquisa documental e descritiva, com abordagem quantitativa, utilizando-se da ferramenta de análise horizontal. Pode-se inferir, a partir da análise horizontal, que durante a pandemia do Covid-19 houve queda de realização na receita tanto do ISS como da Cota Parte do ICMS no ano de 2020, não sendo identificado este mesmo comportamento em 2021. Ademais, quando se efetuou a análise ao longo do período (2019-2021) identificou-se municípios cuja realização desses impostos em 2021 foi, em valores reais, inferior ao realizado em 2019.

Do estudo empreendido decorrem contribuições de ordem teórica e prática. Nota-se, a partir do conjunto de estudos anteriores identificados, que ainda são escassos os esforços de pesquisa sobre os impactos da pandemia do Covid-19 na realização da receita pública brasileira. Essa escassez fica ainda mais latente quando se trata de estudos que utilizaram a técnica de análise horizontal para realizar inferência diante do contexto pandêmico. Portanto, pressupõe-se que o estudo tenha contribuído nesta direção.

De forma prática, a pesquisa concentrou-se em duas fontes importantes de realização da receita corrente municipal, cuja análise do comportamento traz evidências aos gestores e estudiosos sobre a influência - ou não - da pandemia do Covid-19 nesta realização. Ficou constatado também que a técnicas de análise horizontal é eficaz para o fornecimento de informações úteis a respeito da significância das variações que podem



O COMPORTAMENTO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NA REALIZAÇÃO DAS RECEITAS CORRENTES DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19

ocorrer nas fontes de receita pública, sendo, portanto, ferramenta que pode ser utilizada tanto para subsidiar o acompanhamento da atividade financeira dos entes públicos como para auxiliar na avaliação da gestão dos governantes no tocante à responsabilidade fiscal.

Novos estudos, qualitativos e quantitativos, sobre esta temática são encorajados. Inicialmente, entende-se que outras pesquisas possam dar continuidade às análises aqui realizadas, investigando outros municípios e/ou aprofundando a investigação com municípios que aqui se destacaram, por exemplo, com aumentos representativos na realização da receita mesmo diante da pandemia do Covid-19. Estudos semelhantes também podem ser realizados para inferir sobre o comportamento da realização da receita de outros impostos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, D.R de; SACRAMENTO, A.R.S.; RAUPP, F. M.; LYRIO NETO, A. A. O comportamento da receita de grandes municípios baianos em 2020: expectativa versus realidade frente à pandemia de covid-19. *In*: FERNANDES, A. S. A.; TUDE, J. M. (Orgs.) **A pandemia de covid-19 no Brasil e o falso dilema economia x saúde**. Salvador: EDUFBA, 2021. p. 89-97.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf Acesso em: 22 mar. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, Brasília, DF, maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 20 de mar. 2022.

BROWN, K. W. The 10-Point test of financial condition: toward an easy-to-use assessment tool for smaller cities. **Government Finance Review**, 21-26, 1993.

CHIEZA, R. A.; DEMARCO, D. J.; MASCARELLO, M. dos S. **Pandemia, Federalismo Fiscal e Reforma Tributária: o caso dos Municípios do RS**. 2021. Disponível em: https://www.anpec.org.br/sul/2021/submissao/files_l/i6-602c76dd0027a394b280f383472c6610.pdf. Acesso em: 26 mar. 2021.

DINIZ, J. A. Proposta de uma Metodologia para a Avaliação da Condição Financeira





O COMPORTAMENTO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NA REALIZAÇÃO DAS RECEITAS CORRENTES DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19

Municipal: o Test 10-Point no caso brasileiro. In: Encontro da ANPAD. 31, 2007, Rio de Janeiro/RJ. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. Disponível em: http://www.anpad.org.br/diversos/down_zips/33/APS-B2551.pdf Acesso em: 23 mar. 2022.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. **Finanças públicas**: teoria e prática no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2016.

GIACOMONI, J. **Orçamento governamental**: teoria, sistema, processo. São Paulo: Atlas, 2019.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). **Estudo sobre queda da arrecadação tributária em decorrência dos efeitos da pandemia do Coronavírus**. 2020. Disponível em: <https://www.ibpt.com.br/queda-da-arrecadacao-tributaria-em-decorrencia-dos-efeitos-da-pandemia-do-coronavirus/> Acesso em: 22 mar. 2022.

LIMA, N. T.; BUSS, P. M.; PAES-SOUSA, R. A pandemia de COVID-19: uma crise sanitária e humanitária. **Cadernos de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 36, n. 7, p. 1-4, 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.

LIMA, A. S. de. **ICMS personalizado e propostas de reforma tributária no Brasil: problemas e possibilidades**. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídicas) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas, Universidade Federal da Paraíba. Paraíba, 2021.

MACHADO, S. C.do N. C.; PAGNUSSAT, Antonielle; FERNANDES, Aparecida Cordeiro; CUNHA, D. R. da S. Pandemia do Covid-19 e Arrecadação Municipal: Estudo de Caso no Município de Juína/MT. **RCA – Revista Científica da AJES**, v. 9, n. 19, p. 175-192, 2020.

MATIAS-PEREIRA, J. **Finanças públicas**. São Paulo: Atlas, 2017.

PARAPINSKI, A. E. de O. **Comportamento da Arrecadação Tributária dos Municípios do Triângulo Mineiro Frente à Pandemia da Covid-19**. Disponível em: <http://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/33132/1/ComportamentoDaArrecada%c3%a7%c3%a3o.pdf>. 2021. Acesso em: 26 mar. 2022.





O COMPORTAMENTO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NA REALIZAÇÃO DAS RECEITAS CORRENTES DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19

PONTE, A. G. R.; BENEGAS, T. G. C. Revista Científica Semana Acadêmica. Fortaleza – CE. Edição 205, v. 9, 2021.

RIBEIRO, L. C. S. et al. Avaliação dos impactos econômicos da pandemia Covid-19 em Sergipe em 2020. **Boletim Informativo LEADER-UFS**, n. 2-2021, Laboratório de Economia Aplicada e Desenvolvimento Regional (LEADER) da Universidade Federal de Sergipe, São Cristóvão, Fevereiro, 2021.

SOUSA, K. M.; LEITE FILHO, P. A. M.; PINHANEZ, M. M. S. F. Condição Financeira e os Fatores Socioeconômicos dos Municípios Brasileiros. **Pensar Contábil**, v. 21, n. 75, p. 16-27, 2019.

