A (NÃO)ASSERTIVIDADE DAS PREVISÕES DE ARRECADAÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS DE IMPOSTOS MUNICIPAIS

MARCELO ORTH
Universidade Estadual de Maringá
KERLA MATTIELLO
Universidade Estadual de Maringá
MARQUIT NEUMANN
Universidade Estadual de Maringá

Resumo
O objetivo deste trabalho é realizar uma investigação diagnóstica da assertividade das previsões de receitas tributárias de impostos municipais sob a ótica da abordagem incremental de tomada de decisão. Foi empreendido um estudo documental, descritivo-explicativo, com abordagem qualitativa. A amostra contemplou os 399 municípios paranaenses no período de 2018 a 2021. Os resultados coadunam aos pressupostos da orçamentação incremental, em especial, ao observar a forte influência do orçamento anterior nas previsões correntes, o ajustamento marginal e a despreocupação com assertividade histórica, o que implica, em diversos casos, em estimativas irracionais. Também evidenciam baixa assertividade das previsões e sugere maior assertividade em municípios de maior porte populacional. O afastamento de critérios técnicos e análises correntes afasta o orçamento público de seu papel primordial de planejamento.

Palavras chave: Orçamento público; Previsão de receitas; Abordagem Incremental.

1. INTRODUÇÃO

O orçamento público é um mecanismo dinâmico de planejamento que os municípios dispõem para, no limite de suas receitas estimadas, alocar recursos nas inúmeras áreas em que atuam, apontando ações e prioridades a serem realizadas em determinado período (Tizotte, 2021; Castro, 2018; Zmitrowicz et al., 2013). A acurácia no planejamento governamental constitui importante pilar para gestão fiscal e a minimização de erros de previsão pode constituir um indicador da gestão fiscal (Carneiro & Costa, 2021). É imprescindível que se tenha métodos e técnicas de previsão eficientes para o gerenciamento dos recursos públicos (Guimarães, 2018).

Dentre as principais receitas que compõem o orçamento dos municípios, tem-se as receitas tributárias de impostos, cuja obrigação tem como fato gerador uma situação, independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (Lei nº 5.172, 1966), e a assertividade de previsão dessas receitas pode ser examinada por meio da coleta dos valores orçados, comparando-os com os valores arrecadados pelos municípios. Erros de previsão podem trazer implicações negativas, por falta de racionalidade no estabelecimento das prioridades, de objetivos e das metas de resultado (Tizotte, 2021).

No processo de previsão da receita orçamentária devem ser observados alguns aspectos metodológicos especificados na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a fim de que seja a mais real possível (Nunes, 2002, Neco et al., 2021; Friske & Jesus, 2021; Azevedo & Gatsios, 2017). Erros cometidos nessa fase de planejamento comprometem a qualidade e o aperfeiçoamento dos serviços públicos oferecidos aos cidadãos e podem descaracterizar o orçamento aprovado pelo Poder Legislativo, o que implica em perda da função primordial de planejamento dos gastos públicos (Scarpin & Slomski, 2005; Silva et al., 2018; Guimarães, 2018). Do ponto de vista teórico, observou-se que no processo de elaboração do orçamento municipal, os gestores públicos tomam decisões com base no modelo de decisão incremental. Tal abordagem, desenvolvida por Lindblom (1959) e Widalvsky (1961), relaciona o processo orçamentário com atitudes comportamentais, em que o processo decisório é visto sob uma perspectiva política e o orçamento atual é fortemente influenciado pelo orçamento anterior (Santos, 2017).

Estudos precedentes avançaram na análise da previsão da receita orçamentária em municípios e contribuíram com a sugestão de utilização de diferentes modelos matemáticos para a estimação da receita, que apresentaram menores erros médios de previsão comparados aos adotados pelos municípios (Guimarães, 2018; Rodrigues, 2018; Dias, 2018; Naibert, 2021, Azevedo et al., 2017; Santos Galvão, 2019; Baptista, 2019; Rodrigues et al., 2020; Fiirst et al., 2018; Pamplona et al., 2019; Silva et al., 2018). Quanto à assertividade das previsões de receitas municipais, a literatura evidencia o baixo nível de eficiência no processo de previsão de receitas tributárias (Mendes, 2018; Tizotte, 2021; Castro, 2018; Friske & Jesus, 2021). Outras pesquisas que tiverem como objeto de estudo as previsões de receitas municipais, prestaram suas contribuições indicando: a) estimativas de receitas mais assertivas em anos eleitorais, o que pode sugerir maior preocupação do gestor com as contas públicos nesse período (Fiirst et al., 2018); b) inexistência de relação entre o tamanho do município com a assertividade de suas previsões de receitas orçamentárias (Tizzote, 2021).

Apesar das contribuições anteriores, o tema ainda é incipiente na literatura brasileira de políticas públicas (Olivieri et al., 2018). Torna-se oportuna a realização do presente estudo, que objetiva contribuir para a compreensão da assertividade das previsões de receitas tributárias de impostos municipais, a partir da abordagem teórica do modelo de decisão incremental, o que possibilitará discussões acerca da natureza e características das decisões no processo orçamentário, comparações entre municípios de diferentes portes e entre os diversos tipos de tributos analisados. Portanto, formulou-se a questão de pesquisa: Qual a assertividade das previsões de arrecadação de receitas tributárias de impostos municipais? O objetivo desta pesquisa é realizar uma investigação diagnóstica da assertividade das previsões de receitas tributárias de impostos municipais.

O estudo delimita-se à análise da previsão e arrecadação dos impostos de competência municipal. A população de pesquisa é formada pelos 399 municípios paranaenses, cuja opção se dá em virtude de já terem sido objeto de estudos anteriores (Pamplona et al., 2017; Fiirst et al., 2018; Pereira et al., 2019; Tizotte, 2021; Mendes, 2018), o que permite a confrontação dos resultados e restringe-se ao período de 2018 a 2021 (compreendido na Lei do Plano Plurianual 2018/2021), para assegurar a contemporaneidade das informações e resultados (de Paula et al., 2020). Quanto a abordagem metodológica, o estudo caracteriza-se como descritivo-explicativo, com abordagem qualitativa, no qual a análise documental será o principal instrumento de coleta de dados.

Contribui-se, sob a perspectiva prática, fornecendo aos gestores públicos, órgãos de controle e aos profissionais responsáveis pela elaboração dos orçamentos municipais, informações relevantes acerca da assertividade das previsões efetuadas nos municípios do estado do Paraná, no tocante aos impostos de suas competências e sob a perspectiva teórica: i) ao ampliar as discussões da literatura acadêmica sobre a temática previsões de receitas orçamentárias, visto que, são poucos os estudos que abordam esse campo de pesquisa (Friske & Jesus, 2021; de Paula et al., 2020; Pereira et al., 2019); ii) investigar a assertividade das previsões sob o prisma da orçamentação incremental, proposto por Lindblom (1959) e Widalvsky (1961); iii) reduzir a lacuna de estudos empíricos precedentes, que precipuamente se dedicaram à comparação de métodos estatísticos utilizados no processo de previsão, sem focar na assertividade histórica observada, bem como, nas especificidades dos impostos de competência municipal.

2. O PROCESSO DE PREVISÃO DE RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS E ABORDAGEM INCREMENTAL DE TOMADA DE DECISÃO

A tomada de decisão é o processo necessário em resposta a um problema. Este processo de busca pelas melhores soluções é considerado, em muitas organizações, como a mais importante tarefa desempenhada pelos administradores (Araújo et al., 2019; Porto e Bandeira, 2006). Dentre os estudos sobre as decisões tomadas no decorrer do processo orçamentário destacam-se as contribuições de Wildavsky (1961), que criou o ambiente para o surgimento do denominado *orçamento incremental* e inovou ao relacionar o processo orçamentário com atitudes comportamentais (Abreu et al., 2012).

Na abordagem incremental, desenvolvida por Lindblom (1959), que contrapõe o modelo racional, o processo decisório é visto sob uma *perspectiva política*, na qual se busca resolver os problemas de forma gradual, sem grandes rupturas (Silva, 2013; Pereira et al., 2010). Deste modo, a decisão mais adequada é gerada a partir de um consenso e visa garantir a conformidade entre as partes interessadas (Porto e Bandeira, 2006).

Sob esta perspectiva, Santos (2017), ao analisar as decisões dos gestores públicos no processo de elaboração do orçamento público nos municípios paranaenses, concluiu que os gestores municipais tomam decisões com base no incrementalismo, pois considera que o orçamento corrente é amplamente influenciado pelo orçamento do ano anterior. A Tabela 1 apresenta as principais características da abordagem incremental, quando de sua adoção no processo orçamentário.

Quadro 1. Abordagem Incremental de Tomada de Decisão no Processo Orçamentário

Pressupostos da Abordagem Instrumentalista – Orçamentação Incremental	Autores
Base Orçamentária: o orçamento corrente é fortemente influenciado pelo orçamento do ano anterior, sofrendo apenas mudanças (aumentos e reduções) marginais. Observa-se tendência pela institucionalização do *status quo* e a adoção de processo de ajustamentos contínuos.	Santos (2017); Wildavsky (1961); Barcelos (2008);
Estabilidade: o orçamento incremental mostra-se eficiente somente em ambientes estáveis ao longo dos anos, pois tal estabilidade permite o alcance de consenso entre os atores e a repetição de vários itens padronizados presentes em orçamentos anteriores.	Santos (2017); Wildavsky (1961); Carvalho (2013).

Resolução Fragmentada dos Problemas: os responsáveis pelas decisões orçamentárias são conscientes de que os problemas não precisam ser resolvidos de uma só vez. Decisões podem ser remanejadas para momentos futuros e oportunos dentro de cada unidade orçamentária, o que reduz o ônus das estimativas e das avaliações que são necessárias para a elaboração do orçamento, ressaltando que também reduz a existência e o surgimento de novos conflitos.	Lindblom (1959); Pereira et al., (2010); Estevão e Ferreira (2018).
Eficiência: os responsáveis pela orçamentação reconhecem como improvável a revisão total a cada ano. Como as mudanças são marginais (cautelosas) e não radicais, os custos de uma decisão malsucedida são menores. Como as soluções são reflexos de decisões passadas (experiência), utiliza-se menos tempo e recursos.	Santos (2017); Wildavsky (1961); Barcelos (2008); Batista et al. (2021) Carvalho (2013).
Perspectiva Política: relaciona o processo orçamentário com atitudes comportamentais. Busca-se satisfazer os atores envolvidos (consenso), buscando sempre amenizar conflitos.	Abreu et al., (2012); Wildasky (1961); Silva (2013); Estevão e Ferreira (2018); Santos (2017); Porto e Bandeira (2006).

Fonte: elaborado a partir de Santos (2017), Lindblom (1959), Wildavsky (1961), Carvalho (2013), Porto e Bandeira (2006), Pereira et al. (2010), Estevão e Ferreira (2018), Abreu et al. (2012), Batista et al. (2021), Barcelos (2008) e Silva (2013).

Por meio da abordagem incremental de tomada de decisão, objetiva-se remediar problemas e não buscar a "inalcançável melhor decisão", como ocorre na abordagem racional (Batista et al., 2021). Também não há preocupação na definição de indicadores para se medirem os resultados, os quais seriam necessários para se comparar o que foi projetado com o que se obteve como resultado da implementação. Logo, o que se obterá é uma avaliação com critérios difusos e subjetivos e que apenas buscam satisfazer os atores envolvidos (Estevão & Ferreira, 2018).

A Constituição de 1988 proporcionou uma descentralização no sistema federalista fiscal brasileiro, o que trouxe novas perspectivas para o pacto federativo do país e reforçou a relação entre planejamento e orçamento, fomentando a retomada do processo de planejamento no âmbito da administração pública (Santos, 2017; Pereira et al., 2019; Naibert, 2021). Reflexo desse novo formato, foi a expansão da capacidade financeira dos municípios, com arrecadações tributárias próprias e repasses financeiros oriundos da União e dos Estados (Bartoluzzio et al., 2020; Pereira et al., 2019). Dentre as competências de cada ente para a tributação, coube aos municípios a competência exclusiva dos impostos sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), sobre os serviços (ISSQN) e sobre a transmissão de bens (ITBI), podendo cobrar também as taxas e contribuições de melhorias (Santos, 2017).

Com a expansão da capacidade financeira municipal, o orçamento público tornou-se mecanismo indispensável na gestão pública, não só como uma ferramenta legal, mas de auxílio ao processo de tomada de decisão (Silva et al., 2018). Contudo, torna-se desafiador efetuar um planejamento eficiente, por meio de um orçamento exequível (Tizotte, 2021). Como instrumento de programação, é essencial para que, no limite da receita prevista, sejam alocados os recursos nas diversas áreas em que atua o município (Castro, 2018; Azevedo et al., 2017; Naibert, 2021). A previsão é uma das etapas da receita orçamentária, que também passa pelos processos de lançamento, arrecadação e recolhimento, como demonstrado na Figura 1.

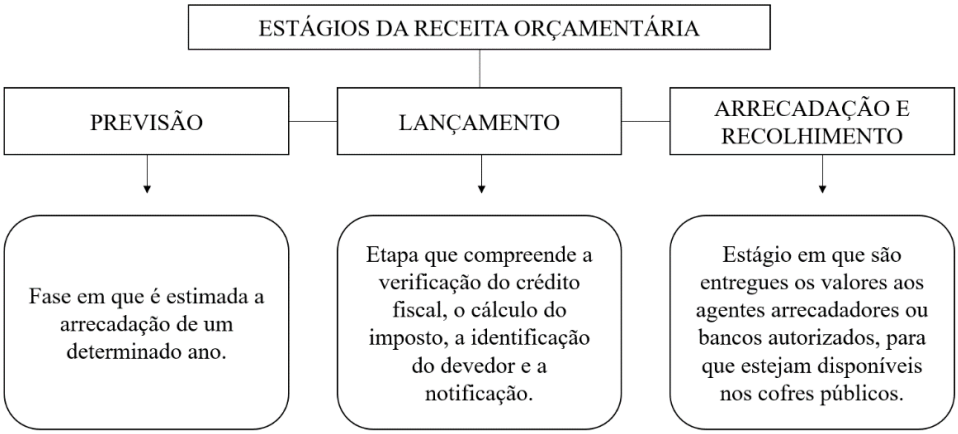


Figura 1. Estágios da Receita Orçamentária
Fonte: Adaptado de ASCOM/CGU (2022) e TCE/MT (2022).

A falta de acurácia na estimação de receitas e despesas no orçamento distorce a alocação planejada e reduz a capacidade do governo em planejar as suas ações (Macedo, 2020; Azevedo, 2014). Para o planejamento adequado é necessária assertividade nas previsões das receitas orçamentárias, que tem papel muito importante para se evitar interrupção de programas e serviços à população, devido a contingenciamentos causados por frustrações de arrecadação no decorrer do exercício fiscal (Baptista, 2019; Friske & Jesus, 2021). A superestimação de receitas tem um mesmo efeito sobre o orçamento do governo que um choque econômico negativo: exige corte de despesas para se cumprir as metas de resultado primário e nominal, a subestimação de receitas (Baptista, 2019). A subestimação, por sua vez, tem por consequência o excesso de arrecadação na execução e então abre possibilidade para abertura de créditos adicionais, alocando-se recursos em despesas com menor escrutínio pelo legislativo (caso permitido pelo legislativo na LOA) (Aquino & Azevedo, 2015).

A utilização de métodos que garantam estimativas razoáveis de receita assume papel de fundamental importância na administração financeira municipal (Neco et al., 2021). A previsibilidade da receita pública nos orçamentos brasileiros, seguem os ditames da Lei de finanças públicas, no 4.320 de 1964, coadunados com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LFR – 101/2000), no regime misto, no qual o Poder Executivo faz a previsão e o Poder Legislativo discute e aprova as propostas orçamentárias (Fiirst et al., 2018; Tizotte, 2021).

A elaboração do orçamento origina-se de previsões de variáveis macroeconômicas para o período futuro de execução. Previsões de inflação, balanço de pagamento e de crescimento econômico criam sustentação para projeção de recursos que o governo terá para o exercício seguinte (Carneiro & Costa, 2021). Contudo, a legislação não deixa claro como são obtidas as taxas a serem adotadas, o que pode influenciar a qualidade das previsões ao desconsiderar possível sazonalidade no crescimento ou decrescimento da receita pública (Carneiro & Costa, 2021; Fiirst et al. 2017).

O debate sobre orçamento municipal brasileiro evidencia que os municípios possuem precárias capacidades técnico-administrativas e isso reflete na baixa capacidade de elaboração das peças de previsão de receitas e despesas (Naibert, 2021; Pamplona et al., 2019; Lima et al., 2020). Ainda, o modelo sugerido aos entes federativos, é suscetível a erros de projeções, especialmente, em virtude de sazonalidades do ambiente econômico (Rodrigues & Xavier Junior, 2018; Zonatto et al., 2014; e Silva et al., 2014).

Para além dos componentes técnicos, observa-se a existência de componentes políticos no processo de estimação das receitas (Azevedo et al., 2017). Estudos indicam melhores previsões por parte dos municípios em ano eleitoral, o que sugere maior preocupação do gestor com as contas públicas nesse período (Nordhaus, 1975 como citado em Fiirst et al., 2018). Neste aspecto comportamental, observou-se que os gestores públicos, durante o processo de elaboração do orçamento, tomam decisões com base na abordagem incremental de decisão (Lindblom, 1959; Widalsky, 1961; Santos, 2017).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A fim de realizar uma investigação diagnóstica da assertividade das previsões de receitas tributária em impostos municipais, o presente estudo, de natureza qualitativa, descritiva-explicativa e documental, submete-se aos protocolos de pesquisa elencados no Quadro 2.

Quadro 2. Protocolo utilizado na coleta, categorização e análise dos dados

Etapas	Descrição
a) Abordagens do estudo qualitativo	Efetuou-se um estudo de caso instrumental e coletivo/múltiplo (Creswell, 2014), com a descrição do objeto (Gibbs & Flick, 2009) e seu comportamento..
b) População de pesquisa e amostra	**População:** composta pelos 399 municípios do estado do Paraná. A escolha dos municípios do estado do Paraná foi intencional, por critério de conveniência (Patton, 2002): os meios para coleta dos dados mostram-se acessíveis e os resultados podem ser objeto de comparação com estudos anteriores da mesma população em período diverso (Fiirst, 2018) bem como de outras populações (Tizotte, 2021; Pereira et al. 2019; Mendes, 2018). **Amostra:** municípios que encaminharam tempestivamente ao TCE/PR seus dados financeiros, configurando, assim, um sistema delimitado (Stake, 1995).
c) Coleta de dados	Pesquisa documental e levantamento (Creswell, 2014; Flick, 2012). As informações sobre valores previstos e realizados de receitas de impostos são extraídas do Demonstrativo da Receita Corrente Líquida, integrante do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (6º bimestre). Optou-se pela análise dos impostos de competência municipal (IPTU, ITBI e ISS), previstos no art. 156 da Constituição Federal, nos quais cabe à municipalidade a previsão, lançamento, cobrança, arrecadação e recolhimento. A análise de documentos oficiais permite conclusões sobre a prática de seus autores (Flick, 2012). Informações quanto à população municipal, para fins de categorização e comparação dos

	municípios quanto ao porte, foram extraídas da "Estimativa da População Residente no Brasil e Unidades da Federação – Ref. 1º de julho de 2021", publicada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE.
d) Base de dados	Portal do Tribunal de Contas do Estado do Paraná – TCE/PR, no campo "Controle Social", "Relatórios da LRF".
e) Coleta de dados	novembro/2022 e dezembro/2022.
f) Delimitação temporal	Exercícios 2018 – 2021. O referido período compreende o Plano Plurianual, instrumento de planejamento de médio prazo. Além de disponibilidade de dados para coleta, a seleção de mais de um exercício permite entre previsão e realização em mais de cada entidade em períodos diferentes. Tendo em vista a extração manual e individual das informações constantes nos relatórios, ampliação da delimitação temporal poderia inviabilizar a pesquisa.
g) Registro, armazenamento e organização dos dados	Após a coleta individual dos dados constantes nos relatórios e da estimativa populacional do IBGE (2021), os dados referentes à população municipal, receitas previstas e efetivamente realizadas nos exercícios 2018, 2019, 2020 e 2021, foram transcritos e organizados em planilha no software *Microsoft Excel*.
f) Categorizações	Quanto ao porte, os municípios foram classificou-se em três grupos, considerando as características da amostra e : a) Municípios de pequeno porte: com população até 10.000 habitantes; b) Municípios de médio porte: com população entre 10.001 e 50.000 habitantes; c) Municípios de grande porte: com população acima de 50.000 habitantes (Fiirst et al., 2018). Os dados também foram categorizados de acordo com o ano que fazem referência (2018, 2019, 2020 e 2021); bem como ao imposto a que se referem (IPTU; ITBI; ISS).
g) Comparações propostas	Os casos selecionados foram analisados com base nas categorias (Gibbs, 2007): • Assertividade (relação entre valores previstos e arrecadados, em cada exercício, de cada imposto analisado) • Assertividade em municípios de diferentes portes; • Valores previstos x arrecadados no exercício anterior; • Valores previstos x previstos no orçamento anterior;
h) Lente teórica/ interpretativa	Abordagem incremental de tomada de decisão (Lindblom, 1959; Wildavsky, 1961)
i) Nível de generalização	Em razão de sua natureza qualitativa, bem como delimitações temporais e da amostra, não se pretende generalizar os resultados para outras populações e períodos (Flick, 2009).

Fonte: Elaborado com base em Creswell (2014); Flick (2009a); Flick (2009b); Flick (2012); Gibbs & Flick (2009).

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1.1. Arrecadação de impostos nos municípios paranaenses

Após a coleta e transcrição dos dados em planilha, procedeu-se a classificação dos municípios componentes da amostra em: a) Municípios de pequeno porte, com população até 10.000 habitantes (202 municípios); b) Municípios de médio porte, com população entre 10.001 e 50.000 habitantes (161 municípios); e c) Municípios de grande porte, com população acima de 50.000 habitantes (36 municípios), totalizando os 399 municípios do estado do Paraná. Denota-se que o sistema do TCE/PR dispunha, quando da coleta dos dados, informações referentes a todos os municípios paranaenses, do período analisado (2018-2021).

Observou-se que receitas tributárias de impostos municipais (IPTU, ISS e ITBI), cuja assertividade das previsões é objeto do presente estudo, apresentam comportamento e materialidade heterogêneos. Os valores médios dos impostos arrecadados por município, de acordo com a classificação quanto ao porte, estão dispostos no Quadro 3.

Quadro 3. Médias de arrecadação tributária de impostos, de acordo com o porte.

Imposto	Pequeno Porte (202 municípios)	Médio Porte (161 municípios)	Grande Porte (36 municípios)
IPTU	R$ 324.741,64	R$ 2.703.585.46	R$ 62.641.845.67
ISS	R$ 465.861,21	R$ 3.106.295,10	R$ 86.761.143,47
ITBI	R$ 360.632,60	R$ 1.205.939,00	R$ 23.868.163,91

Fonte: Elaborado pelo autor.

Pode-se também destacar a diferença de montantes dos recursos arrecadados nos municípios, confrontando a média verificada em um município de pequeno porte (Jardim Olinda, população estimada em 1.309 habitantes), com outros de médio porte (Iretama, população estimada em 10.029 habitantes) e grande porte (Curitiba, população estimada em 1.963.726 habitantes), conforme Quadro 4.

Quadro 4. Média de arrecadação de impostos municipais.

Imposto	Jardim Olinda (Pequeno Porte)	Iretama (Médio Porte)	Curitiba (Grande Porte)
IPTU	R$ 49.675,78	R$ 740.211,83	R$ 762.873.060,18
ISS	R$ 77.182,87	R$ 1.919.988,42	R$ 1.400.358.790,12
ITBI	R$ 271.951,67	R$ 604.825.78	R$ 388.684.639,46

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ainda sobre os valores efetivamente arrecadados, tem-se que os impostos municipais apresentam comportamentos distintos em diferentes municípios. Ou seja, percebeu-se que os impostos com maiores valores arrecadados não são necessariamente os mesmos, mesmo quando tratamos de municípios de mesmo porte populacional. O Quadro 5 demonstra, em termos percentuais, quais os impostos, que em média, apresentam maiores valores nos municípios de cada grupo.

Quadro 5. Impostos com maiores valores arrecadados, por município.

Imposto	Pequeno Porte	Médio Porte	Grande Porte
IPTU	23,76% (48 municípios)	34,78% (56 municípios)	38,89% (14 municípios)
ISS	37,62% (76 municípios)	**61,50% (99 municípios)**	**61,11% (22 municípios)**
ITBI	**38,62% (78 municípios)**	3,72% (6 municípios)	0% (0 municípios)
TOTAL	100% (202 municípios)	100% (161 municípios)	100% (36 municípios)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se que o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI representa a maior fonte de receita de impostos em 38,62% dos municípios de pequeno porte, seguido pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, que tem maior apresenta maiores maior arrecadação em 37,62% dos casos analisados. No entanto, quanto aos municípios de médio e grande porte, percebe-se que o ITBI perde relevância, representando a maior fonte de arrecadação de impostos em apenas 3,72% dos casos nos municípios de médio porte e em nenhum município de grande porte. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS destaca-se nos municípios de médio e grande porte como imposto com maior arrecadação em 61,50 e 61,11% dos casos, respectivamente, seguido do Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana – IPTU, que tem maiores receitas em 34,78% e 38,89% dos casos, respectivamente.

Após a descrição da média de arrecadação dos impostos nos municípios paranaenses, passa-se à assertividade das previsões, de acordo com as categorizações anteriormente propostas e seguindo a classificação de acordo com o porte. Inicialmente, após categorização dos dados, foram gerados gráficos, os quais ilustram o comportamento das previsões por tipo de imposto, ano e porte habitacional. Observa-se que o eixo “y” representa a frequência relativa de observações nos intervalos de “x”, os quais compreendem o comportamento da previsão em relação ao arrecadado, com sub e superestimação.

4.1.2. Assertividade das previsões de IPTU

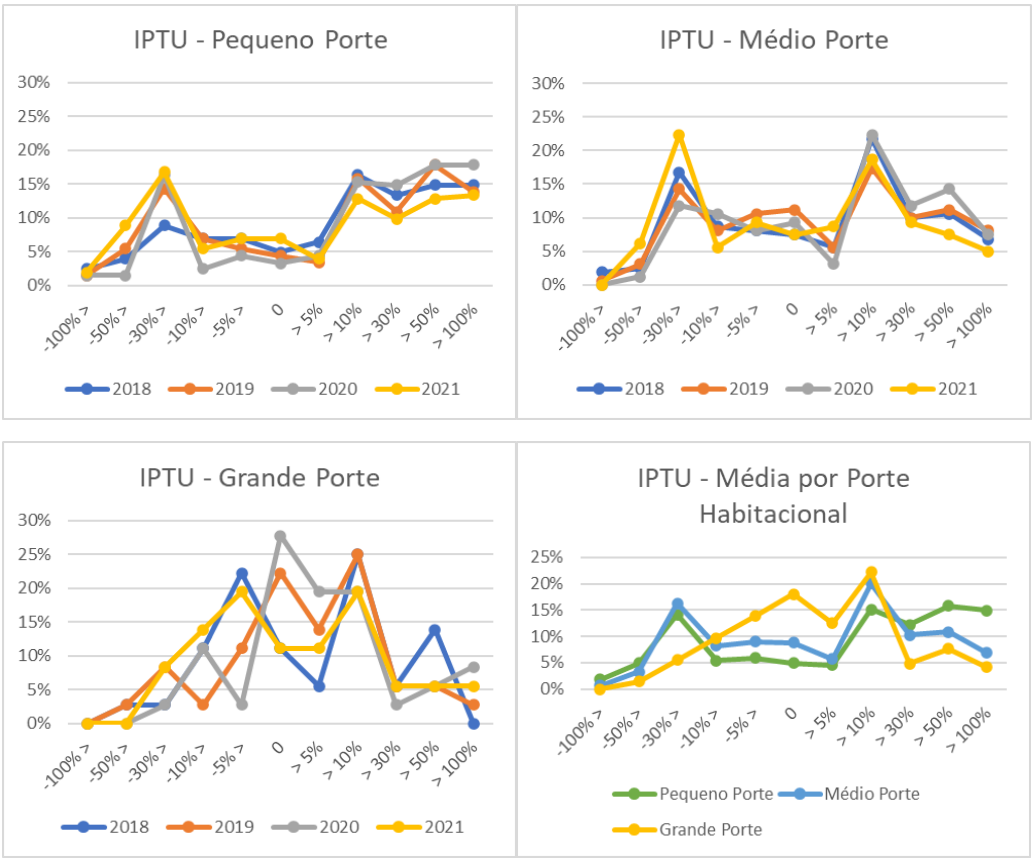


Figura 2. Comportamento da assertividade das previsões de IPTU.
Fonte: Elaborado pelo autor.

Pela distribuição dos dados (Figura 2), observa-se que em diversos casos, pelo afastamento do ponto central (valor arrecadado no período), a baixa assertividade das previsões de IPTU. Destacam-se ocorrências em que a variação supera cinquenta pontos percentuais, para mais, no caso de superestimação das previsões, com posterior frustração de arrecadação, ou para menos, nos casos de subestimação das previsões, seguidas de excesso de arrecadação. Tal ocorrência foi verificada em: a) 37,62% dos casos em municípios de pequeno porte; b) 21,58% dos casos em municípios de médio porte; e c) 13,20% dos casos em municípios de grande porte. Os municípios que apresentaram previsões com erros de até dez pontos percentuais, representam: a) 35,99% dos casos em municípios de pequeno porte; b) 51,86% dos casos em municípios de médio porte; e c) 76,38% dos casos em municípios de grande porte.

Em que pese a arrecadação de IPTU dos municípios ter variado, em média, 21% a.a. e as previsões 18% a.a., observou-se que em alguns casos as previsões não foram devidamente ajustadas de um ano para outro, mesmo em situações que se mostraram evidentemente equivocadas. Constatou-se que em 26 municípios (21 de pequeno porte; 5 de médio porte), independentemente da assertividade das previsões de arrecadação do IPTU nos exercícios anteriores, formularam-se novas previsões simplesmente ajustando o valor previsto no orçamento anterior por um *percentual fixo*.

4.1.3. Assertividade das previsões de ISS

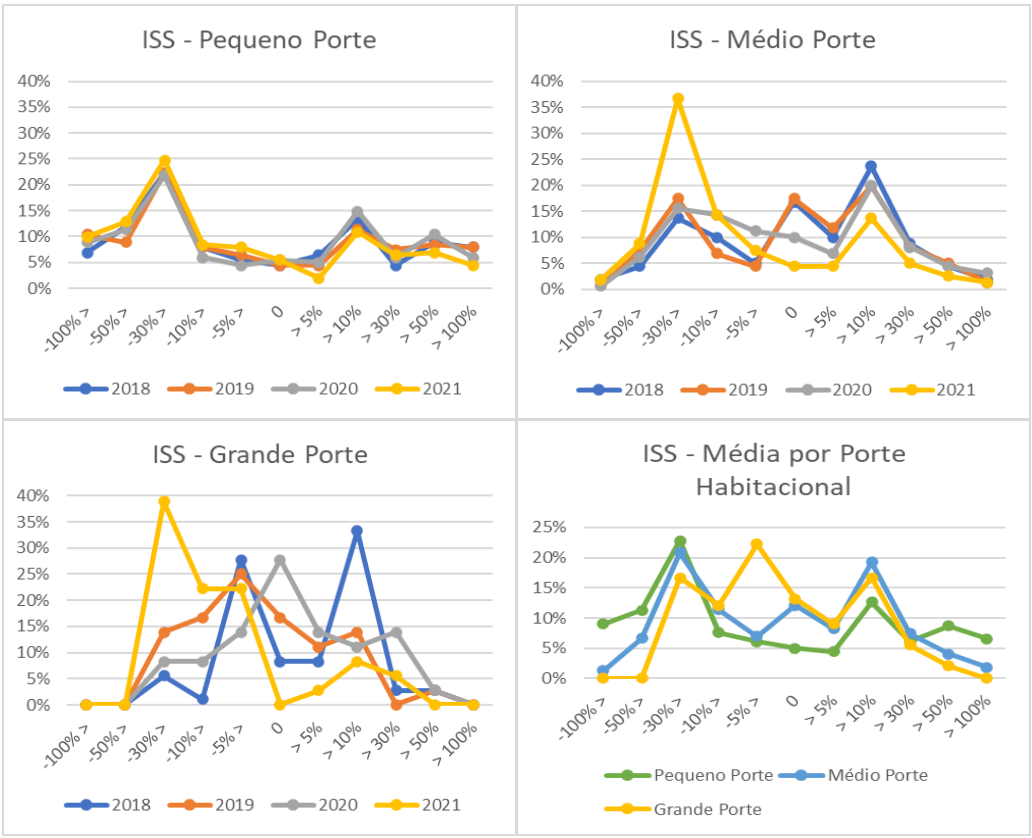


Figura 3. Comportamento da assertividade das previsões de ISS.
Fonte: Elaborado pelo autor.

Demonstra-se a baixa assertividade das previsões de ISS no período analisado, evidenciam, assim como constatado no caso do IPTU. A diferença de valor previsto e arrecadado, superior a cinquenta pontos percentuais foi verificada em: a) 35,52% dos casos em municípios de pequeno porte; b) 13,81% dos casos em municípios de médio porte; e c) 2,08% dos casos em municípios de grande porte. Os municípios que apresentaram previsões com erros de até dez pontos percentuais, representam: a) 35,65% dos casos em municípios de pequeno porte; b) 57,92% dos casos em municípios de médio porte; e c) 73,19% dos casos em municípios de grande porte.

Em que pese a arrecadação de ISS dos municípios ter variado, em média, 26% a.a., e as previsões 20% a.a., observou-se, assim como no IPTU, casos em que as previsões não foram corrigidas, mesmo quando se mostraram discrepantes da realidade. Quanto ao ISS, constatou-se que em 33 municípios (25 de pequeno porte; 7 de médio porte; 1 de grande porte) municípios, independentemente da assertividade das previsões de arrecadação nos exercícios anteriores, formularam-se novas previsões simplesmente repetindo o valor, ou ajustando-o por um percentual fixo.

4.1.4. Assertividade das previsões de ITBI

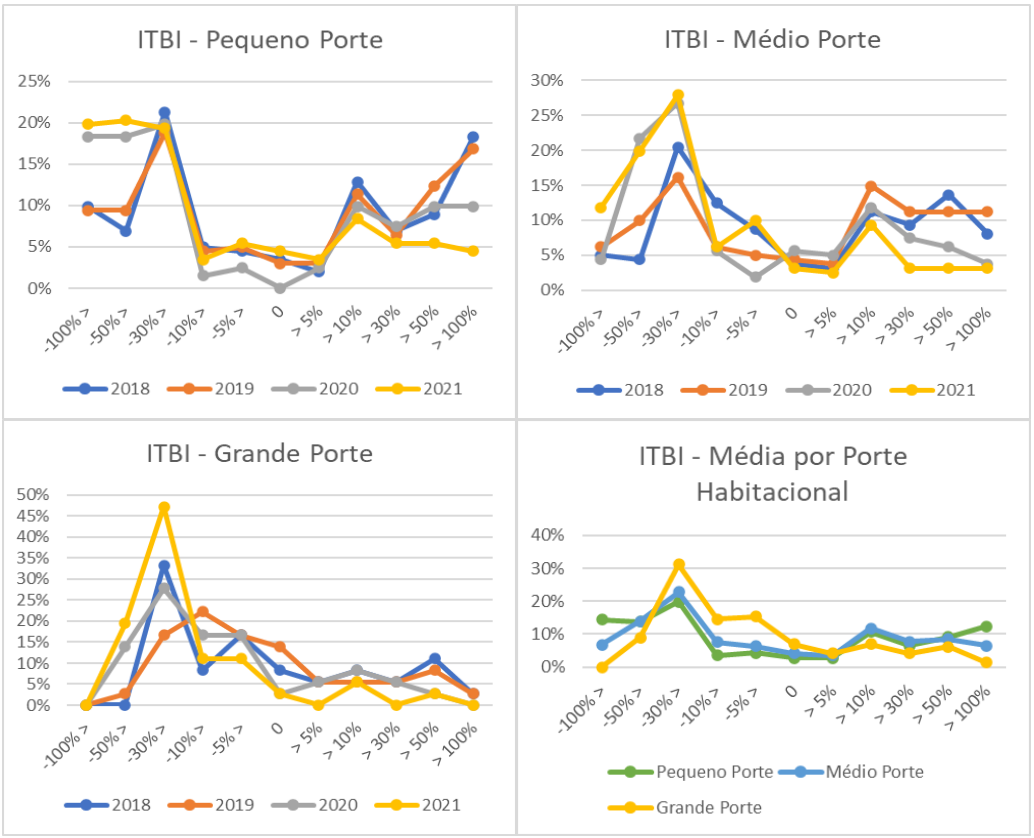


Figura 4. Comportamento da assertividade das previsões de ITBI.
Fonte: Elaborado pelo autor.

Passando à apresentação dos dados referentes ao ITBI, observa-se também a baixa assertividade das previsões, assim como nos demais impostos. Os casos em que o erro de previsão é superior à cinquenta por cento, representam: a) 49,63% dos casos em municípios de pequeno porte; b) 35,87% dos casos em municípios de médio porte; e c) 16,66% dos casos em municípios de grande porte. Os municípios que apresentaram previsões com erros de até dez pontos percentuais, representam: a) 24,02% dos casos em municípios de pequeno porte; b) 33,55% dos casos em municípios de médio porte; e c) 47,92% dos casos em municípios de grande porte.

Destaca-se que a variação média da arrecadação de ITBI de 72% a.a., oscilação superior à dos demais impostos municipais, o que pode dificultar a elaboração de. As previsões realizadas, variaram em média 38% a.a.. Também foram observados casos em que não foram precedidos ajustes das previsões, embora as previsões anteriores fossem pouco assertivas. Constatou-se que em 39 municípios (26 de pequeno porte; 12 de médio porte; 1 de grande porte) municípios, independentemente da assertividade das previsões de arrecadação nos exercícios anteriores, formularam-se novas previsões de arrecadação de ITBI pela simples repetição ou ajuste percentual fixo.

4.1.3. Comparativo da assertividade das previsões e aspectos gerais

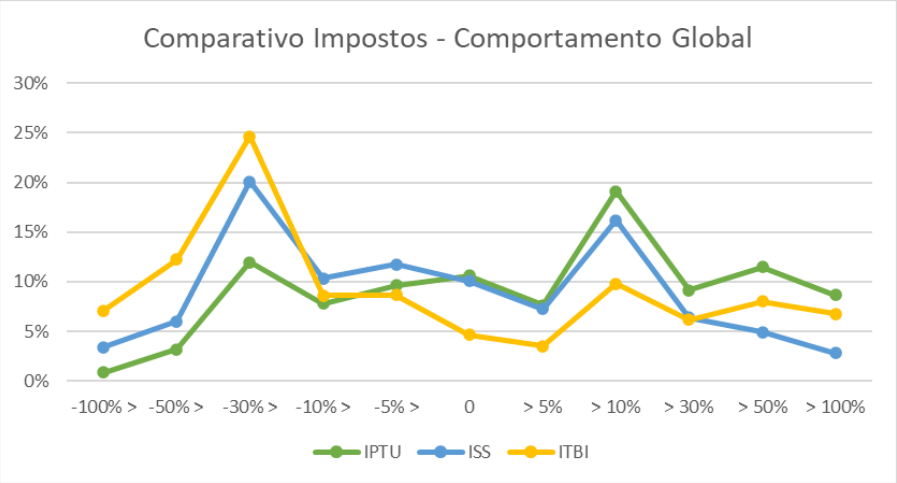


Figura 5. Comparativo da assertividade dos impostos municipais.
Fonte: Elaborado pelo autor.

O maior distanciamento do ITBI do ponto central (0) sugere que este tributo possui menor assertividade em relação aos demais. Não obstante, observa-se, independentemente do porte municipal, maior frequência de erros de previsões maiores que cinquenta por cento no ITBI do que em relação aos demais impostos, bem como, menor frequência de previsões com variação de até dez por cento do valor arrecadado.

Quadro 6. Frequência de erros de previsão, de acordo com o porte e imposto

Erro (Prev/Arr-1)	Pequeno Porte		Médio Porte		Grande Porte	
	Maior que 50%	Menor que 10%	Maior que 50%	Menor que 10%	Maior que 50%	Menor que 10%
ITBI	49,63%	24,02%	35,87%	33,55%	16,66%	47,92%
IPTU	37,62%	35,99%	21,58%	51,86%	13,20%	76,38%
ISS	35,52%	35,65%	13,81%	57,92%	2,08%	73,19%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Alguns municípios de pequeno porte não previram receitas de IPTU e ISS. No caso do ITBI, a estimação de arrecadação igual a zero ocorreu tanto em municípios de pequeno como de médio porte. Em nenhum município de grande porte, não houve previsão de arrecadação de receitas de qualquer um dos impostos analisados.

4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A proposta de utilizar a perspectiva teórica apresentada por Lindblom (1959) e Widalvsky (1961), da abordagem incremental de tomada de decisão, possibilitou investigar a (não)assertividade das previsões de receitas tributárias de impostos nos municípios paranaenses, ao passo que relaciona o processo orçamentário com atitudes comportamentais, sob uma perspectiva política. Deste modo, foi possível avançar na análise das previsões de receita, sob a ótica comportamental, tendo em vista que os estudos anteriores (Santos, 2017; Barcelos, 2008; Estevão e Ferreira, 2018) tiveram como foco as decisões, no processo

orçamentário, quanto à alocação de recurso orçamentário, ou seja, na fixação das despesas, ou não se utilizaram de análise documental.

De acordo com os dados apresentados, percebe-se baixa assertividade em grande parte das previsões de receitas de impostos, que destoaram significativamente da efetiva arrecadação tanto positiva (superestimação), quanto negativamente (subestimação). Tal resultado vai de acordo com os estudos anteriormente realizados que evidenciaram o baixo nível de eficiência no processo de previsão de receitas tributárias (Mendes, 2018; Tizotte, 2021; Castro, 2018; Friske & Jesus, 2021). Quanto à assertividade dos diferentes tipos de impostos, observa-se que o ITBI apresenta os piores resultados em todos os grupos. Destaca-se também que o referido imposto possui a maior instabilidade de arrecadação, fator que pode dificultar o processo de previsão da receita.

Os pressupostos da abordagem incremental foram observados quando da análise dos dados, especialmente nos municípios com menor assertividade de previsões. Nestes casos, nota-se forte influência do orçamento do ano anterior (*base orçamentária*), em que as previsões sofrem apenas mudanças marginais por meio da adoção de ajustamentos contínuos, como por exemplo, repetição de percentual de correção (*estabilidade)*. Não obstante, percebe-se a despreocupação com a assertividade histórica. Deste modo, sobressaem critérios subjetivos dos atores envolvidos, afastando-se da abordagem racional, por meio da qual se busca a melhor decisão e que para isso demandaria menos recursos (*eficiência)*. Não obstante, a inexatidão das previsões gera consequências (*déficit/superávit de arrecadação)*, cuja resolução é transferida para momentos futuros e oportunos (*resolução fragmentada)*.

Com a classificação dos municípios de acordo com o porte populacional, pôde-se verificar que os municípios de grande porte apresentaram as previsões mais assertivas, seguidos dos municípios de médio porte, que por sua vez mostraram-se mais assertivos que os de pequeno porte. Não obstante, a ocorrência de previsões com erros superiores à cinquenta por cento foi maior nos municípios de pequeno porte, seguidos dos municípios de médio porte e grande porte. Tal resultado diverge de estudo anterior que apontou inexistência de relação entre porte e assertividade de previsões de receitas orçamentárias (Tizzote, 2021). Entretanto, ressalta-se que o presente estudo não teve por objetivo todas as receitas orçamentárias, mas somente as tributárias de impostos de competência municipal (ITPU, ISS e ITBI). O resultado reflete a precária capacidade técnico-administrativa dos municípios para elaboração do orçamento, acentuada nos menores municípios (Naibert, 2021; Pamplona et al., 2019; Lima et al., 2020).

A baixa assertividade das previsões evidencia que os aspectos metodológicos especificados na Lei de Responsabilidade Fiscal, com a observância de séries históricas e variáveis macroeconômicas não foram observados em diversos casos. Deste modo, previsões equivocadas reduziram a capacidade de planejamento dos municípios, ao permitirem que a despesa orçamentária fosse fixada em montantes maiores ou menores do que a arrecadação futura (Macedo, 2020; Azevedo, 2014).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do estudo foi realizar uma investigação diagnóstica da assertividade das previsões de receitas tributárias de impostos nos municípios paranaenses nos exercícios financeiros de 2018 a 2021, utilizando-se como base teórica a abordagem incremental de tomada de decisão no processo orçamentário (Lindblom, 1959; Widalvsky, 1961). Os pressupostos da referida abordagem foram observados na análise dos dados. Destacam-se a forte influência do orçamento do ano anterior na elaboração das previsões, o ajustamento

marginal e a despreocupação com a assertividade histórica observada, o que, em diversos casos, culminou em estimativas irracionais, super ou subestimadas.

Observou-se, conforme dados apresentados anteriormente, a baixa assertividade das previsões, com erros mais acentuados nos municípios de pequeno porte e menos acentuada nos municípios de grande porte. Outrossim, a ocorrência previsões mais assertivas, com variação de até dez por cento do valor efetivamente arrecadado, também se deu com maior frequência nos municípios de grande porte, seguidos pelos de médio e pequeno porte. Em relação aos impostos estudados, observou-se maior assertividade nas previsões de ISS, seguidas das previsões de IPTU e ITBI, do qual aproximadamente metade das previsões nos municípios de pequeno porte apresentaram variação maior do que cinquenta por cento, com relação aos valores arrecadados.

O estudo contribui para preencher a lacuna presente nos estudos anteriores, ao ampliar a delimitação de pesquisa para todos os municípios de um estado, em quatro exercícios financeiros e ao especificar a análise à assertividade das previsões de impostos municipais sob a ótica da orçamentação incremental. Adicionalmente, as categorizações quanto ao porte, ano e imposto analisado permitiram observações inéditas sobre o objeto de análise.

Na perspectiva empírica, contribui com informações relevantes acerca da (não)assertividade das previsões de receitas de impostos nos municípios e suas peculiaridades, com observância aos aspectos incrementais, que destoam da racionalidade necessária para elaboração de previsões mais assertivas, conforme exige a legislação vigente. Os dados apresentados servem de alerta aos atores envolvidos no planejamento municipal, bem como dos órgãos de controle, para aprimoramento dessa atividade e alcance de estimativas mais realistas e planejamentos mais eficientes. Sob a perspectiva teórica contribui: i) ao ampliar as discussões sobre a temática previsões de receitas de impostos municipais; ii) investigar a assertividade das previsões sob o prisma da orçamentação incremental, proposto por Lindblom (1959) e Widalvsky (1961); iii) reduzir a lacuna de estudos empíricos precedentes, que precipuamente se dedicaram à comparação de métodos estatísticos utilizados no processo de previsão, sem focar na assertividade histórica observada, bem como, nas especificidades dos impostos de competência municipal.

Ressalta-se que esta pesquisa científica apresenta limitações. O estudo delimita-se a análise documental, visto que não foram adotados outros métodos de coleta de dados. O objeto analisado trata-se apenas de receitas tributárias municipais (IPTU, ISS, ITBI), além de restringir-se aos municípios de um único estado (Paraná), no anos de 2028 a 2021. Deste modo, os resultados não se estendem ao comportamento de outros entes públicos não constantes da amostra, bem como, à receitas orçamentárias diversas.

Como estudos futuros, sugere-se a realização de pesquisas para analisar o processo de elaboração das previsões orçamentárias e a capacidade técnica de Prefeituras e Câmaras Municipais, em especial dos municípios de pequeno porte, fator que pode estar relacionado à baixa assertividade observada.

REFERÊNCIAS

Affonso, R. (1996). Os municípios e os desafios da federação no Brasil. *São Paulo em perspectiva*, *10*(3), 3-10.

de Abreu, W. M., Neiva, V. M., & Lima, N. (2012). Modelos de tomada de decisão no processo orçamentário brasileiro: uma agenda de pesquisas. *Revista do Serviço Público*, *63*(2), 135-155.

de Aquino, A. C. B., & De Azevedo, R. R. (2015). O "ir" realismo orçamentário nos municípios brasileiros.

de Azevedo, R. R., da Silva, J. M., & Gatsios, R. C. (2017). Análise crítica dos modelos de previsão de série temporal com base no icms estadual. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, *7*(1), 164-184.

Baptista, M. I. B. D. G. (2019). Orçamento público e receitas da prefeitura de Belo Horizonte: um estudo de métodos para previsão de receitas correntes.

Barcelos, C. L. K. (2008). Quinze anos sem Aaron Wildavsky: recordando lições valiosas. *Encontro de Administraçao Pública e Governança, Salvador-BA*.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Execução da Receita Orçamentária. Disponível em https://www.portaltransparencia.gov.br/entenda-a-gestao-publica/execucao-receita-publica. Acesso em 28 de ago. 2022.

Carneiro, L. M., & Costa, M. C. (2021). FATORES ASSOCIADOS AO ERRO DE PREVISÃO DE DESPESA ORÇAMENTÁRIA NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS. *CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS*, *21*(02).

Carvalho, E. D. (2013). Decisão na administração pública: diálogo de racionalidades. *Sociologia, Problemas e Práticas*, (73), 131-148.

Castro, P. D. (2018). POR QUE O MUNICÍPIO DE RIBEIRÃO DAS NEVES-MG NÃO CONSEGUE TER UMA ARRECADAÇÃO EFICIENTE?

Creswell, J. W. (2014). Investigação Qualitativa e Projeto de Pesquisa (3rd edição). Grupo A. https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9788565848893

Dias, G. F. (2018). Estimação de um modelo para previsão da arrecadação de ICMS para o município de Criciúma-SC no período de 2010-2018.

Fiirst, C., Pamplona, E., da Silva Zonatto, V. C., Junior, M. M. R., & Hein, N. (2018). Evidências sobre a previsão orçamentária da receita pública nos municípios do estado do Paraná: um estudo com a aplicação do Modelo de Koyck. Estudos do CEPE, 145-160.

Flick, U. (2009a). Qualidade na Pesquisa Qualitativa. Grupo A. https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9788536321363

Flick, U. (2009b). Desenho da Pesquisa Qualitativa. Grupo A. https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9788536321356

Flick, U. (2012). Introdução à Metodologia de Pesquisa. Grupo A. https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9788565848138

Friske, H. L., & de Jesus, G. D. K. (2021). Previsão Orçamentária X Arrecadação do ISSQN em municípios da mesorregião de Alta Floresta–MT/Budget Forecast X Collection of ISSQN in municipalities of the Alta Floresta mesoregion–MT. *Id on Line Revista Multidisciplinar e de Psicologia*, *15*(56), 596-611.

Gibbs, G., & Flick, U. (2009). Analise de dados qualitativos. (Métodos de pesquisa). Grupo A. https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9788536321332

Guimarães, M. (2018). Estudo do comportamento e previsão de arrecadação do ISSQN do Município de João Pessoa-PB por decomposição clássica de séries temporais.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. 2021. Estimativas da População Residente no Brasil e Unidades da Federação com Data de Referência em 1º de Julho de 2021. Diponível em: https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2021/POP2021_20220711.pdf. Acesso em 29 ago. 2022.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas de direito tibutário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm

Lima, L. L., Lui, L., Dias, G. V. R. S., Papi, L. P., & Demarco, D. J. (2020). Planejamento governamental nos municípios brasileiros: em direção a uma agenda de pesquisa. *Cadernos EBAPE. BR*, *18*, 323-335.

Lima Filho, R., Silva, J., Amorim, R. J., Moreira, R., & Pinheiro, F. M. G. (2020). The Koyck Model in Predicting Public Revenues of the Most Populous Districts in the State of Bahia, Brazil. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, *8*, 381-390.

Lima, E. C. P. (2015). Curso de finanças públicas. Editora Atlas SA.

Mazucato, T. (2018). Metodologia da pesquisa e do trabalho científico. Penápolis: Funepe.

Mendes, D. (2018). Assertividade e fidedignidade das receitas orçamentárias nos municípios catarinenses.

Mato Grosso: Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso, 2016. Curso de extensão: Cidadania e Controle Social. https://ead.tce.mt.gov.br/theme/bcu/gestor2/Mod_1.pdf

Naibert, N. T. (2021). *Orçamento público: metodologia alternativa para previsão de receitas municipais* (Doctoral dissertation).

Nunes, P. P. S. (2002). Programa nacional de treinamento: manual básico de treinamento para municípios. 2. ed. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Brasília, 399 p.

Olivieri, Cecília et al. (2018) Gestão municipal e corrupção na implementação de programas educacionais federais. Revista de Administração Pública [online], v. 52, n. 1, pp. 169-179.

de Paula, C. H., Martin, D. G., & Abrantes, L. A. (2020). REVISÃO SISTEMÁTICA DA LITERATURA ACERCA DOS TRIBUTOS MUNICIPAIS. *FACEF Pesquisa-Desenvolvimento e Gestão*, *23*(3).

Pamplona, E., Fiirst, C., Hein, N., & da Silva Zonatto, V. C. (2019). Desempenho do Modelo Arma na Previsão das Receitas Orçamentárias dos Municípios do Estado do Paraná. *Administração Pública e Gestão Social*, *11*(1), 92-103.

Pereira, A. F. R., de Souza Sampaio, F. J. C., & Guilherme, H. F. (2019). Estimativa da arrecadação própria municipal: um estudo da previsão dos impostos de municípios paraibano e potiguar através das séries temporais. *Brazilian Journal of Development*, *5*(6), 5675-5699.

Pereira, B. A. D., Lobler, M. L., & de Oliveira Simonetto, E. (2010). Análise dos modelos de tomada decisão sob o enfoque cognitivo. *Revista de Administração da UFSM*, *3*(2), 260-268.

PORTO, M. A. G., & BANDEIRA, A. A. (2006). O processo decisório nas organizações. *XIII SIMPEP-Bauru, SP, Brasil*, *6*.

Rodrigues, F. (2018). Aplicação do modelo Koyck para previsão da receita pública: um estudo da previsão do ISS, cota-parte do ICMS e do FPM no município de Mossoró/RN.

Rodrigues, R. R. F., de Aquino, Í. R. P., Diniz, S. M., Cirne, G. M. P., do Amaral Carneiro, L. M. M., & de Carvalho, J. R. M. (2020). Séries Temporais de Holt-Winters na análise preditiva da arrecadação do ICMS no estado do Rio Grande do Norte. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Santos, A. M. F. D. (2017). *Alocação de recursos orçamentários: um estudo sobre os municípios paranaenses* (Doctoral dissertation).

Santos, F. (2011). Orçamento público. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=WLlxDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA94&dq=orC3%A7amento+pC3%BAblico&ots=sZDGCtEDCS&sig=9CISWsAjmVuT-od1qa4oKrDb7Ck#v=onepage&q=or%C3%A7amento%20p%C3%BAblico&f=false>.Acesso em: 16 mar 2021.

Scarpin, J. E.; Slomski, V. (2005). A precisão na previsão das Receitas Orçamentárias antes e após a Lei de Responsabilidade Fiscal. Revista Universo Contábil, v. 1, n. 2, p. 23-39

Silva, R. M. P. D. (2013). Análise do processo decisório na administração pública e sistemas de apoio à tomada de decisão: contradições e paradoxos na realidade organizacional pelo não uso de ferramentas disponíveis.

da Silva, A. D., & da Silva, A. D. (2018). Autonomia Municipal no Federalismo Fiscal Brasileiro: A Eficiência na Administração Tributária Municipal. *Dom Helder Revista de Direito*, *1*(1), 19-44.

da Silva Zonatto, V. C., Junior, M. M. R., & de Toledo Filho, J. R. (2014). Aplicação do modelo de koyck na previsão de receitas públicas: Uma análise das previsões orçamentárias realizadas pelos 10 maiores municípios em população no estado do rio

grande do sul. *Race: revista de administração, contabilidade e economia*, *13*(1), 249-276.

Tizotte, T. R. L. Análise do nível da qualidade no processo de previsão de impostos municipais (IPTU, ISS, ITBI) em municípios do estado do Rio Grande do Sul: o caso da Região Funcional 7.

WILDAVSKY, A. Political implications of budgetary reform. Public Administration

Review, v. 21, n. 4, p. 183-190, 1961.

Zmitrowicz, W., Biscaro, C. & Marins, K. R. C. C. (2013). A Organização Administrativa do Município e o Orçamento Municipal. Texto Técnico da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, USP, Departamento de Engenharia de Construção Civil III. Título IV. São Paulo? EDIUSP.