

ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA

A Classificação Orçamentária

JOSÉ TEIXEIRA MACHADO JR.

"... the process of classifying things really involves, or is a part of, the formulations of hypotheses as to the nature of things..." (MARRIS R. COHEN and ERNEST NAGEL, *An Introduction to Logic and Scientific Method*, citado por FREDERICK C. MOSHER, in *Program Budgeting*, Chicago: Public Administration Service, 1954, pág. 83).

"Tout plan de classement présente un caractère conventionnel et les actions de l'État sont trop multiples pour se laisser aisément enfermer dans un cadre rigide. Aussi, les solutions retenues sont-elles souvent le fruit d'un compromis entre le souci de servir la réalité et celui de respecter la logique; elles ne prétendent pas être définitives et une analyse plus poussée montrera, sans doute, leurs imperfections et les améliorations à y apporter" (Statistiques et Études Financières, 14 — Année, nº 157, Janvier 1962, pág. 37).

I — INTRODUÇÃO

É claro que o orçamento, encarado como mero instrumento de controle, como peça do processo contábil, poderia ser constituído de uma simples relação de contas com as respectivas estimativas em termos de dinheiro.

Entretanto, o orçamento concebido, elaborado e executado como um real plano de trabalho, que compreenda as diretrizes da administração pública, não comporta semelhante critério de apresentação. Isto, aliás, foi justamente reconhecido pelos técnicos fazendários que, em 1939, prepararam o anteprojeto que se converteria no Decreto-lei nº 2.416, de 17 de julho de 1940. Nessa peça, formula-se já uma classificação das contas públicas, tendo em vista a preparação dos programas de trabalhos. Ninguém discute mais hoje em dia a necessidade de o orçamento apresentar-se com uma classificação racional e uma estrutura que permitam o conhecimento dos programas governamentais. Daí a importância do assunto — classificação orçamentária — na moderna teoria do orçamento público.

O processo de classificar comprehende a formulação de hipóteses e é na realidade uma parte desses processos, como salientaram os autores transcritos acima. Nessa categoria de pensamento, a classificação ajuda a formulação de hipótese sobre os mais urgentes planos de trabalho a executar.

E' evidente que classificar é um processo lógico, sem embargo de seu caráter utilitário, alternadamente de separação e de agrupamento; é a busca de uma ordem que atenda a um quadro permanente da mente humana e que satisfaça determinados requisitos do conhecimento das coisas. Nessa ordem de idéias, classificar contas públicas é determinar um quadro dessas contas que, agrupadas convenientemente, permitam o conhecimento da sua destinação ou da sua origem.

Classificar é também um processo de hierarquização de valores e, na verdade, o homem começou a classificar pela hierarquização de valores sociais, estabelecendo classes de pessoas, pela importância da riqueza, do poder político, do comportamento social, da côr da pele, da língua, da religião, para mostrar as semelhanças das propriedades ou atributos das unidades componentes da classificação. Embora, modernamente, nem sempre o princípio da hierarquização atenda aos interesses das ciências políticas, mormente da administração pública, deve-se convir que, quase sempre, o administrador enfrenta problemas de hierarquização de valores ao selecionar os programas, frente aos escassos recursos das receitas.

De fato, se se concebe o orçamento como um plano diretor para distribuição de recursos limitados entre tôdas as atividades solicitadas pela clientela do poder público, entende-se que as contas públicas, representativas dessas atividades, devem ser hierarquizadas para mostrar os valores mais eminentes e que devem ser atacados com maior urgência. Necessário se faz compreender que as contas públicas apresentam um valor intrínseco de acordo com as necessidades coletivas a serem atendidas, sofrem, não obstante, pressão de fatôres extrínsecos oriundos da política, por exemplo. Assim é que pode o povo julgar de grande utilidade um programa de educação, ou de saúde, e nesse julgamento estar apoiado por administradores e economistas. Todavia, a pressão de grupos pode forçar o governo para um programa de assistência social a trabalhadores analfabetos, ou a situação internacional pode conduzir o governo a desviar somas enormes para a defesa nacional. Esse quadro apresenta-se freqüentemente nos governos de âmbito nacional. Sabe-se, v.g., que o povo soviético deseja ardente mente que o governo realize investimentos maciços em bens de consumo, isto é, naqueles que tornam a vida mais agradável de ser vivida, numa busca de igualar o nível de vida com o do povo norte-americano ou inglês. No entanto, o governo soviético persiste na sua política de investimentos na infra-estrutura, inclusive educação, saúde e defesa nacional. São decisões que os governos nacionais se vêem na contingência de tomar muita vez contra a vontade do próprio povo. Pense-se, por outro lado, que cerca de 52% do orçamento do governo federal norte-americano é gasto com a defesa nacional, para contrabalançar o poderio soviético. Numa economia de livre emprêsa como a norte-

americana, desde que se pudesse liberar tôda essa quantia de dinheiro, ou, pelo menos, parte dela, poder-se-ia diminuir os impostos, deixando na mão do setor privado maior poder aquisitivo, para ser gasto em bens de consumo ou em investimentos em novas fábricas, na agricultura, no comércio, ou no transporte, ou poderia, por sua vez, o próprio governo investir em outras atividades, que não a defesa nacional, proporcionando uma melhor redistribuição da riqueza nacional, o que equivaleria a melhor nível de vida para maior quantidade de pessoas. Tais exemplos mostram as imensas implicações políticas da classificação pois que o orçamento público deve espelhar tôdas essas diretrizes governamentais nas contas públicas.

Tais implicações não são menos importantes no âmbito do Estado ou do Município. Diríamos mesmo que aqui é que elas são de importância básica: primeiro, porque o Estado e o Município, especialmente no caso brasileiro, dispõem de menores rendas; segundo, porque especialmente o Município está mais, mas muito mais mesmo, em contato com o elemento humano que condiciona, modernamente, tôda a administração pública.

Por exemplo, poderíamos perguntar que programas deve determinado Estado ou Município realizar, em dado exercício financeiro? Calçamento de artérias públicas? Escolas? Iluminação? Água? Esgotos? Saúde? Que mais? Frente a escassos recursos, decisões devem ser tomadas. Mesmo quando um governo decide-se por um programa de educação, resta ainda alternativas entre vários tipos de educação que podem ser levados a cabo por esse governo — educação primária e técnica? Secundária? Poderá o governo emprestar livros aos alunos? Que tipo de escolas poderá ser construído? Alguma atividade extra-escolar?

Vê-se, por esse exemplo, que não esgota a matéria, a complexidade das decisões que um governo deve tomar. As contas públicas e sua classificação devem ajudar o administrador na hierarquização das atividades que é chamado a exercer em benefício das populações que pagam o tributo e daquelas que não o podem.

Uma vez, porém, estabelecido o plano diretor, não se trata de hierarquização, senão de levar o plano à realização, executá-lo com economia e eficiência, pois daí por diante, como diria GLADSTONE, a despesa pública expressa uma diretriz, uma política, que deve ser seguida pelo governo e sem a qual a despesa pública não teria sentido.

Nem sempre, entretanto, na história das finanças públicas se deu grande importância ao problema da classificação orçamentária. Foi praticamente, a partir do término da segunda guerra mundial, conforme os estudos do Departamento Econômico das Nações Unidas, que a classificação das contas públicas passou a ser discutida com caráter mais científico. Foi, então, publicado

o trabalho que, hoje, constitui o Caderno de Administração Pública nº 52, sob o título "Estrutura do Orçamento, Classificação das Contas Públicas" da Escola Brasileira de Administração Pública, da Fundação Getúlio Vargas, em tradução de ALUÍSIO LOUREIRO PINTO.

II — OBJETIVOS DA CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A classificação das contas públicas comprehende, em síntese, todo o processo orçamentário e seus objetivos podem ser desdoblados da seguinte forma:

1º) permitir a formulação de programas de trabalho, com a hierarquização das contas públicas, e a adequada execução dêsses programas;

2º) facilitar a votação e a aprovação dos orçamentos nos Legislativos;

3º) permitir a contabilização racional e a tomada de contas, estabelecendo as responsabilidades individuais pela execução dos programas, não sómente em têrmos de dinheiro, mas, e sobretudo, em têrmos de unidades de trabalho produzidas;

4º) permitir a comparação entre programas e entre resultados obtidos em diferentes exercícios financeiros, facilitando, assim, a análise das atividades governamentais, não sómente por seus atributos financeiros e econômicos, mas também pela demonstração dos trabalhos obtidos;

5º) no que tange primordialmente à receita, verificar as fontes de que a administração dispõe para o financiamento de seus programas e a produtividade atual e suas possibilidades futuras.

A definição das responsabilidades individuais pela execução dos programas e a análise da realização dêsses programas podem ser expressas em têrmos de dinheiro e em têrmos de unidades de trabalho.

A expressão em têrmos monetários é sobejamente conhecida no Brasil, fazendo-se de acordo com a moeda em circulação no país. Contudo, nem sempre ela expressa produtividade. O fato de um governo ter gasto em 1961 mais Cr\$ 50.000.000,00 em seu orçamento não significa, necessariamente, que tenha proporcionado maior quantidade de serviços, face à conjuntura inflacionária dos preços vigentes atualmente na economia brasileira. E' evidente, porém, que não se pode abandonar a expressão dos orçamentos públicos em têrmos monetários, mas faz-se necessário também juntar a essa expressão monetária, a de unidade de trabalho, isto é, alunos alfabetizados, metros de ruas limpas ou pavimentadas, etc., etc. Por isto é que nos itens 3 e 4 dos objetivos básicos da classificação orçamentária, introduzimos o con-

ceito de unidades de trabalho, pois sómente a conjugação do dinheiro com a unidade de trabalho pode expressar a realidade financeira e de execução dos orçamentos públicos modernos.

Ao finalizar êsses comentários de idéias gerais e antes de enfrentar os problemas da classificação da receita e da despesa pública cumpre-nos assinalar que qualquer esquema de classificação de contas é condicionado pelo ambiente intelectual de sua época, de modo que não há nem poderá haver uma classificação única e imutável, pois cada geração, cada governo, utilizando os conhecimentos dos anteriores, criará sua própria classificação dos elementos que lhe estão ao alcance, de modo a satisfazer seus interesses próprios.

III — CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA

Já é truismo dizer que os técnicos em orçamento público têm suas preocupações voltadas mais acentuadamente para a despesa pública. JESSE BURKHEAD ao analisar o problema da estimativa da receita assevera que "o trabalho diurno do orçamento (público) está grandemente voltado para a parte da despesa". (1) Num país rico, como os Estados Unidos, tal é perfeitamente compreensível. Não, porém, no Brasil onde são poucas as fontes de renda dos governos e muitas delas escassas em sua capacidade de proporcionar numerário para os cofres públicos.

Daí decorre a necessidade que temos nós no Brasil de abordar com mais atenção os problemas relativos à receita. Já dissemos que o problema da classificação da receita visa, sob o ângulo administrativo, especialmente a pôr em evidência as fontes que a administração dispõe, (ou pode dispor), a produtividade atual e as possibilidades futuras dessas fontes de rendas. E' verdade que o problema pode ser encarado sob outros aspectos, que não o administrativo puro e simples. E' o caso, por exemplo, de classificar para verificar-se quanto o governo, através a tributação, está transferindo do setor privado para o setor público da economia nacional, ou quanto o governo arrecada por serviços prestados à população ou bens postos à sua disposição. Este seria, então, o atributo econômico para classificação das fontes de receitas governamentais. Outro tipo de preocupação levaria a classificar as receitas em "receitas de economia pública" e "receitas de economia privada". Para a técnica da tributação, v.g., esta classificação é importante, pois ajuda a separar as fontes tributárias das não tributárias.

Assim o faz, por exemplo, o Modelo de Código Tributário Municipal oferecido pelo Instituto Brasileiro de Administração Municipal aos estudos das Prefeituras. O mérito da classifica-

(1) JESSE BURKHEAD, *Government Budgeting* (New York, J. Wiley, London, Chapman and Hall, 1956) pág. 378.

ção do modelo de Código apresenta-se justamente em fazer a correspondência do conceito de preço para as receitas de economia privada, isto é, aquelas para as quais o poder público cobra preços, na qualidade de emprêsa prestadora de serviço ou fornecedora de bens. No preço há mais que uma contrapartida de serviço, há um *qui pro quo*, como diria HUGH DALTON; (2) envolve, especialmente, um conceito de custo e uma retribuição, ainda que mórdica, do capital empregado. Os tributos, por sua vez, são cobrados pelo poder público em virtude de seu poder de império, que lhe é atribuído em caráter exclusivo e permanente, oriundo de sua própria soberania política, como pessoa jurídica de direito público interno, e para os quais não existe o *qui pro quo* a que se refere o autor inglês.

Orientação estritamente econômica na classificação das receitas públicas é seguida pelo Substitutivo ao Projeto nº 36/52 do Senado Federal apresentado pelo Conselho Técnico de Economia e Finanças, do Ministério da Fazenda, agrupando-as em dois grandes títulos: "Receitas Correntes" e "Receitas de Capital" na procura de uma dicotomia uniforme com a despesa pública.

Pensamos, porém, que tal uniformidade não é essencial e a dicotomia "Receitas Correntes" e de "Capital" não tem grande valor quando se pensa em termos de classificação econômica, embora ocorra justamente o contrário com a despesa.

Cumpre salientar, todavia, que o Substitutivo, ao basear-se em um atributo econômico para classificar as receitas públicas deu um firme passo à frente, pois quebra a arcaica dicotomia de receitas ordinárias e receitas extraordinárias que não se baseia em qualquer critério lógico, pois a freqüência ou não das fontes de receitas seria, teóricamente, a base do critério para tal divisão, que a prática, no entanto, desprezou, para classificar como receitas extraordinárias fontes perenes, anuais, como as multas, o produto da cobrança da dívida ativa e classificar como receita ordinária fontes escassas ou incertas como "alienação de bens patrimoniais". O Substitutivo, seguindo estritamente o caráter econômico, tem, pelo menos, um critério firmemente estabelecido.

Todavia, como bem assinala o próprio trabalho das Nações Unidas, "é provável que a distinção entre rendas tributárias e rendas não tributárias seja mais importante para fins administrativos do que para a análise econômica". (3) E, convenhamos, tanto quanto são interessados os administradores públicos brasi-

(2) HUGH DALTON, *Princípios de Finanças Públicas*, tradução de Maria de Lourdes Modiano, (Rio, EBAP — Fundação Getúlio Vargas, 1960) página 23.

(3) Nações Unidas, *Estrutura do Orçamento e Classificação das Contas Públicas* — Trad. de ALUIZIO LOUREIRO PINTO (EBAP, Fundação Getúlio Vargas, 1959) pág. 37.

leiros, estamos muito mais preocupados com os fins administrativos do que com a análise econômica.

Convém notar que a Comissão de Estudos e Projetos Administrativos, no Volume III sobre "A Reforma Administrativa Brasileira" (Rio: Departamento de Imprensa Nacional, 1961), seguindo a linha tradicional de cuidar muito mais da despesa que da receita, não deu qualquer instrução ou critério para o grupamento desta última em classes a fim de facilitar o exame de suas fontes.

Antes, porém, de tentar equacionar o problema de classificação administrativa da receita, vale a pena tentar esclarecer o conceito de receita. O conceito mais genérico de receita é-nos transmitido por ALIOMAR BALEIRO:

"Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento nôvo e positivo". (4)

É, como se vê, um conceito contabilístico, nem sempre, no entanto, seguido na prática, pois muita vez, tanto o contador como o técnico de orçamento usam a palavra receita num sentido mais amplo, qual seja o de ingresso de recursos para os cofres públicos, embora haja um correspondente aumento de passivo ou diminuição de ativo. Daí preferirmos seguir a lição de HUGH DALTON segundo a qual a receita dos poderes públicos pode ser definida *lato sensu* e *stricto sensu*. (5)

No sentido geral, a receita pública corresponde a quaisquer entradas de numerário para as tesourarias dos poderes públicos, compreendendo, assim, os empréstimos, que, por sua vez, pesarão no passivo.

De outra parte, o sentido restrito corresponde exatamente à definição transcrita acima e devida ao ilustre professor e político brasileiro, isto é, aquelas entradas que se incorporam ao patrimônio do poder público, sem obrigação de devolução posterior e das quais o governo pode gastar, na perseguição dos objetivos estabelecidos na política pública, ou seja, na contrapartida da despesa.

Como regra, o técnico de orçamento utiliza a palavra receita no seu sentido amplo, lato, comprehensivo, universal, total, isto é, de tôdas as entradas em perspectiva para os cofres públicos. Surge, então, a necessidade de distinguir, na prática, o que é receita propriamente dita do que é receita gravada ou onerada, que não deve por sua vez ser confundida com receita vinculada.

(4) ALIOMAR BALEIRO, *Uma Introdução à Ciência das Finanças* (Rio de Janeiro: edição da Revista Forense, 1958) pág. 158.

(5) DALTON, *op. cit.*, pág. 23.

Nessa ordem de idéias, ainda, convém fazer referência à definição de ALIOMAR BALEIRO, para salientar que as receitas impróprias não são sómente aquelas que criam um passivo correspondente, mas também aquelas que determinam uma diminuição do ativo e que entram, portanto, com reservas ou condições. Tal é o caso da fonte de receita extraordinária sob o título de "Alienação de Bens Patrimoniais", que, embora se integre no patrimônio, necessariamente determina uma diminuição do valor do mesmo pela saída do bem alienado. Na contabilidade privada, receita seria apenas a diferença entre o valor inicialmente contabilizado e o de venda, pois, se vendido com lucro ou prejuízo, trata-se, na verdade, de uma operação mista, isto é, ao mesmo tempo, permutativa e modificativa.

Não há, até o momento, um conceito que estabeleça uma distinção prática entre receita e renda, no que tange à classificação orçamentária, embora a lei do impôsto de renda o faça, mas sem interesse no nosso caso concreto.

Podemos dizer que, de modo geral, receita é o gênero, ao passo que renda é a espécie. Assim dizíamos: receita ordinária, abrangendo diversos tipos de renda: tributárias, patrimoniais, industriais, etc.

Veremos, a seguir, alguns tipos de classificação oficialmente adotados no Brasil.

A Constituição Federal não deu qualquer base para a classificação da receita, embora o tenha feito em relação à despesa. O Regulamento de Contabilidade (Decreto 15.783 de 8-11-1922) no seu artigo 76 classifica as fontes de receita do governo federal em "Ordinária", "Extraordinária" e "Especial". Nos orçamentos federais aparecem, hoje, só as duas primeiras. A última compreendia:

"Art. 83. Como receita especial considera-se o produto das fontes de renda a que, em virtude de preceitos de lei e de estipulações contratuais, houver sido determinada aplicação especial, como as destinadas:

- a) ao resgate do papel moeda;
- b) à garantia da massa circulante fiduciária;
- c) ao resgate das apólices emitidas para encampação das estradas de ferro;
- d) ao fundo de amortização dos empréstimos internos;
- e) ao fundo para as obras de melhoramento dos portos;
- f) ao fundo de custeio das obras contra as secas;
- g) ao fundo de custeio da profilaxia rural". (6)

(6) ALONSO CALDAS BRANDÃO, *Contabilidade Pública* (Rio: A. Coelho Branco Fº, 1960) pág. 169.

Como se vê, verdadeiras reservas ou fundos rotativos.

"A distinção entre Renda Ordinária e a Extraordinária funda-se em que a primeira tem caráter permanente, enquanto que a segunda dimana de fonte provisória. Não há como considerar a receita lotérica, como provisória, pois as loterias no Brasil têm legislação quase secular e o impôsto sobre as emissões remota ao ano de 1884". (Esclareceu o D.A.S.P. em parecer nº 2.229, publicado no *D. O.* de 27-1-1941). (7)

A mesma orientação segue o Decreto-lei nº 2.416, de 17 de julho de 1940 que estabeleceu normas financeiras para os Estados e Municípios, mas ao contrário da orientação do D.A.S.P., classifica como extraordinárias várias fontes de receitas de caráter eminentemente constante.

A classificação adotada pelo governo federal, para a receita, não apresenta características especiais e segue as linhas gerais dos grupos que transcrevemos abaixo.

O problema fundamental da classificação da receita pública é a ordenação das contas em grupos que dêem ao administrador a visão do que podem elas produzir no exercício para o qual se estima a receita.

Com os dispositivos constitucionais que transferem rendas, originariamente recebidos por um governo para outro (da União para os Municípios, por exemplo), havemos hoje de acrescer um novo título as contas de receita: As "Rendas Transferidas".

Com tais considerações, uma classificação da receita pública poderia agrupar as fontes de renda do seguinte modo:

- 1º) Renda Tributária
 - 10 — Impôsto
 - 11 — Taxas
 - 12 — Contribuição de Melhoria
- 2º) Rendas Transferidas
 - 20 — Transferências da União
 - 21 — Transferências dos Estados
 - 22 — Transferência dos Municípios
- 3º) Rendas Patrimoniais
 - 30 — De valores Imobiliários
 - 31 — De valores Mobiliários
- 4º) Renda Industrial
 - 40 — De Empresas Públicas
 - 41 — De Serviços Públicos

(7) BRANDÃO, *op. cit.*, pág. 685.

- 5º) Rendas de Mutações Patrimoniais
 - 50 — Alienação de Bens Imóveis
 - 51 — Alienação de Bens Móveis
 - 52 — Cobrança da Dívida Ativa
 - 53 — Operações de Crédito
 - 54 — Empréstimos Concedidos

- 6º) Rendas Diversas
 - 60 — Diversas Rendas

Os parágrafos (códigos em dezenas) serão desdobrados para apresentar a discriminação por rubrica ou conta de receita.

Se se pretender seguir a norma do Decreto 15.783, serão *receitas ordinárias* as de código 1 a 4 e 6 e *receitas extraordinárias* as de código 5. Se se quiser classificar em dois grupos de *receitas correntes* as de código 1 a 4 e 6 e *receitas de capital* as de código 5 também é possível.

IV — OUTRAS CONSIDERAÇÕES

Dissemos anteriormente que a classificação das receitas tem por objetivo mostrar ao administrador as fontes principais de renda que ele dispõe para o financiamento de despesa pública mas também salientamos que a classificação das contas públicas tem sua importância sob o ponto-de-vista econômico, a fim de que se possa exprimir a intervenção do Estado na economia nacional. Essa visão, no que diz respeito à receita, pode ser feita pelo estudo do comportamento de determinadas fontes de renda, tais como os impostos diretos e indiretos. Ainda pode a classificação da receita permitir que se determine não só o grau de serviço que o governo oferece a seu público contra uma remuneração, como ainda se essa remuneração (ou preço) está financiando o custo operacional dos serviços, ou se se trata de um preço político, isto é, se se trata de serviços financiados pelos tributos.

Assim, por exemplo, o Governo Federal, para 1962, apresenta um orçamento de 573,5 bilhões de cruzeiros composto de 387 bilhões de tributos.

Além disso, pode-se ver que a arrecadação da renda industrial do Departamento dos Correios e Telégrafos ascende a 6 bilhões e 500 milhões de cruzeiros, enquanto sua despesa ascende a 21 bilhões de cruzeiros, o que demonstra claramente que, no caso do D.C.T. estamos pagando taxas telegráficas e porte de correio com uma base estritamente política. (8)

Entretanto, a ausência de elementos referentes a outros serviços industriais, bem como às várias autarquias mantidas pelo

(8) O sumário do orçamento federal não permite esta comparação de imediato, pois que na Despesa não há separação entre "despesas da administração direta" e "despesa dos serviços industriais". Veremos este problema posteriormente.

Govêrno Federal, diminui de muito o valor do documento orçamentário como elemento de análise quer econômica quer administrativa.

De qualquer forma, porém, a análise das fontes de renda deixa bem claro que a despesa pública é financiada quase inteiramente, pela transferência de riqueza gerada no setor privado para o Govêrno Federal.

Isto é, aliás, perfeitamente normal, e até desejável, no regime de livre emprêsa onde o impôsto caracteriza o "imperium" do govêrno, e permite-lhe o poder, indireto e democrático, de intervenção na órbita econômica, tornando-se verdadeiro redistribuidor da riqueza nacional. A análise do orçamento do Govêrno Federal norte-americano mostra, do mesmo modo, que os grandes totais de sua receita provêm dos tributos, especialmente do impôsto de renda sobre os indivíduos e do impôsto de renda sobre as emprêssas particulares.

Entretanto, a análise da estrutura dos tributos nos governos federais brasileiro e estadunidense mostra que, enquanto o primeiro funda sua receita no impôsto de consumo, tributo indireto pago indiscriminadamente por ricos e pobres, o segundo baseia sua arrecadação no impôsto de renda, isto é, absorve mais pesadamente parte da renda dos que podem pagar. O quadro abaixo é elucidativo.

TÍTULO	BRASIL	E.U.A.
Renda Tributária	100%	100%
Impôsto de Consumo (Excise Taxes)	46,3%	11,5%
Impôsto de Renda	29,3%	80,8%
(Individual e de emprêssas)		
Outros tributos	24,4%	7,7%

Não obstante termo-nos baseado na proposta orçamentária do Govêrno Federal americano para o exercício de 1958, a relação não perde seu valor de comparação. A situação seria ainda pior se considerássemos o sistema tributário da nação, pois os Estados brasileiros cobram o impôsto de vendas e consignações de caráter essencialmente indireto e que onera enormemente a bolsa das classes menos favorecidas. Mas isto é outro tipo de estudo, embora tal comparação sirva, ao menos, para objetivar a necessidade de um bom sistema de classificação de contas públicas.

Já na União Soviética, em que o Estado absorve toda a economia, o impôsto tende a perder sua importância, de vez que o governo se apropria de parte do lucro das empresas para o financiamento das atividades estatais, o que não deixa de ser de certo modo um impôsto direto sobre o lucro, ou sobre a própria produção.

E' evidente que, sob qualquer ponto-de-vista em que se coloque o observador, a classificação das contas públicas num país de economia socializada, há de diferir essencialmente da de uma nação em que predomina a livre empresa, mesmo porque no primeiro as fontes de renda são em número muito menor que na segunda, já que o governo se apropria na fonte da "plus valia" da produção. O quadro seguinte dá uma idéia da estrutura das receitas da União Soviética. (9)

CLASSE DE RECEITAS	1958	
	Valor Absoluto	Valor Relativo
Total	642,9	100
1. Receitas de economia socialista	570,3	88,8
Das quais		
Descontos dos lucros das empresas e outras entidades econômicas	130,3	20,3
Impôsto sobre o volume de vendas	301,5	46,8
Cotas das empresas e instituições de seguro social	32,1	5,0
2. Outras receitas obtidas diretamente da população	72,6	11,3
Dos quais		
Impostos	49,8	7,7
Empréstimos por subscrições	4,6	0,7
Recursos proporcionados pelas Caixas Econômicas	13,0	2,0
(Em bilhões de rublos)		

(9) V. LAGROV, *El Presupuesto de La Union Soviética* (Moscu: Ediciones en Lengua Extranjeras, 1958), pág. 61.

Se se considerar que a URSS é uma federação e que lá continuam a existir governos locais, apresenta-se o problema do financiamento das Repúblicas federadas e dos governos locais.

Na verdade, tal financiamento é feito maciçamente na base das transferências das rendas da União para os demais níveis governamentais.

Tal problema parece ser universal pois transferências das Uniões para os dois outros níveis de governo existem no Brasil (Transferências para os Estados e Municípios) e nos Estados Unidos. Na Grã-Bretanha, onde o governo é unitário, o financiamento dos governos locais é feito quase inteiramente pelo "orçamento de Sua Majestade" restando aos governos locais pequenas taxas.

Tais problemas, porém, são *ad latere* da classificação orçamentária e seu estudo total demandaria maior espaço e tempo.

Por fim, para os que estiverem interessados em pesquisas neste campo, vale lembrar que outros tipos de classificação poderão ser estruturados na dependência do tipo de empresa e do serviço explorado. Veja-se, por exemplo, o plano de contas para os "Institutos de Caixa de Aposentadoria e Pensões" elaborado pelo Departamento Nacional de Previdência Social do antigo Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio, em 1953.

Outros exemplos poderão ser buscados nos planos de contas aprovados para empresas de viação aérea, Rêde Ferroviária Federal, Companhia Siderúrgica Nacional, Petrobrás, etc.