

Pluralidade de aspectos do orçamento

JOSÉ V. O. MARTINS

No estudo anterior, publicado no número de novembro e dezembro de 1948, examinamos os aspectos políticos e jurídicos do orçamento. Hoje tentaremos apreciar os aspectos financeiros e contábeis do problema, devendo abordar os demais aspectos, isto é, os sociais, econômicos e administrativos no próximo número desta Revista.

Sabe-se, com efeito, que cada um destes aspectos corresponde a uma determinada faceta do conjunto que compõe a multiplicidade de interesses da nação, os quais, necessariamente, se refletem no documento orçamentário. Não foi sem bons fundamentos que Gladstone afirmou que o orçamento tem as suas raízes mergulhadas na própria vida dos povos.

Estudar, em seus mínimos detalhes, cada um desses aspectos, procurando apreender o papel de suas peculiaridades e o grau de relação existente entre eles e de cada um de referência ao todo não constitui trabalho de abstração. Muito pelo contrário, tal esforço deve ser considerado como importante demonstração prática de organização científica, fadada a servir de ponto de partida à efetivação de uma série de empreendimentos de inestimável valor, máxime nos domínios da administração, sempre que se tenha em vista a obtenção de um aperfeiçoamento cada vez mais acentuado de sua técnica.

ASPECTOS FINANCEIROS

O aspecto financeiro é a faceta mais evidente e que mais impressiona em qualquer orçamento. Fixemos, preliminarmente, os necessários pontos de referência, para melhor exposição do assunto. Começemos por examinar os elementos básicos que participam da moderna conceituação do orçamento, a qual, diga-se logo, é de plano de trabalho.

No Brasil, a aceitação deste conceito não coincidiu com o advento da nova fase da administração pública, inaugurada, oficialmente, em 1936. Sómente decorrido cerca de um lustro da implantação das linhas estruturais da reforma administrativa foi que se começou a cogitar dos problemas ligados à esfera do orçamento. Difundido convenientemente o seu novo conceito a este procurou-se subordinar as práticas orçamentárias.

No entretanto, é de justiça salientar que, mesmo antes da eclosão desse vitorioso movimento renovador de métodos e processos administrativos, já a figura inconfundível de Pandiá Calógeras (em 1916) assinalada que simples esquemas indicando perspectivas de rendas e autorizações de despesas podem não conformar um verdadeiro orçamento. Este traduz sempre uma política. O que equivale afirmar: encerra uma diretriz, um programa de realizações.

Em que pese à extraordinária visão desse estadista pátrio, e sobretudo à sua sábia advertência, continuou-se a não se emprestar ao orçamento o seu verdadeiro sentido de plano, o qual, para efeito de amainar dificuldades de ordem técnica, geralmente é traduzido em termos monetários.

De acôrdo com a moderna concepção, o orçamento é construído de dois elementos principais: plano de trabalho (predominantemente administrativo) e plano financeiro (ligado a decisões de política científica). Um e outro, porém, se voltam permanentemente para o futuro, o que de resto constitui a sua característica básica.

A distinção entre estes dois termos do problema deve ser feita com propriedade e clareza. Harvey Walker (*), por exemplo, esclareceu o assunto ao afirmar que o plano de trabalho é *básico* e o financeiro *secundário*. Todavia, parece que a lição deste mestre não tem sido suficientemente compreendida. A expressão *secundário* não importa em depreciação do termo respectivo. O autor não teve em mira relegar a plano inferior, ou de pouca monta, o esquema financeiro do orçamento. Seu propósito — e isto se infere do exame de seu raciocínio completo, neste e em outros trabalhos congêneres — foi deixar bem patente que o plano financeiro é *secundário* no sentido de etapa, de marcha do processo orçamentário. Talvez quisesse fulminar o velho preconceito de que os programas de ação permanecessem subordinados ao plano financeiro.

O acôrto desta conjectura é reforçado pelos comentários feitos pelo mesmo Harvey Walker, quando procura demonstrar que os dois planos se igualam em perfeita linha de importância. Examinados isoladamente, muito pouco informam, não dando a respeito do orçamento uma idéia

completa. Cotejados, porém, se completam, emprestando ao documento orçamentário o necessário conteúdo.

O plano financeiro é, no entretanto, algo mais importante do que geralmente se admite. Representa muito mais do que a simbólica visão monetária das programações administrativas do governo. Sua verdadeira feição é a de estrutura de bens, destinada a prover os gastos públicos.

Além do mais, sabe-se que a constituição dessa estrutura de bens ou de recursos mobilizáveis, demanda, entre outros requisitos, a posse de conhecimentos vários e o manejo de uma técnica delicada. A utilização destes elementos deve ser feita à vista da realidade econômica das fontes básicas de tais recursos.

Vê-se, pois, que o plano financeiro encerra, de fato, uma transcendente importância, exigindo, desta forma, de seus manipuladores, uma extraordinária perícia. E não é tudo. Além dos conhecimentos técnicos os tratadores do problema devem mobilizar todos os recursos, nomeadamente os indispensáveis fatores de precaução e a contínua revisão de cálculos, a fim de que o crédito público não venha a ser afetado, dando margem a perturbação do curso das atividades econômicas do país.

Esta análise, embora perfunctória, nos dá uma idéia da situação e nos leva à conclusão de que efetivamente não há qualquer preeminência do plano administrativo sobre o plano ou esquema financeiro. A insistência sobre este detalhe prende-se a existência de uma erradicada tendência para se considerar que, ao contrário da sistemática adotada no campo da economia privada, onde se costuma condicionar a realização das despesas às probabilidades dos negócios, na esfera da administração pública deve-se partir das despesas para as receitas. Trata-se de uma noção errônea. O que efetivamente se verifica, conforme demonstrou o grande economista Alfeo Pantaleoni, é a simultaneidade do exame de receitas e despesas, sempre que em foco o desenvolvimento das sucessivas fases do processo orçamentário.

Tal modalidade de apreciação é igualmente exercitada no seio dos próprios parlamentos, quer em seus órgãos técnicos, quer nas discussões travadas no plenário. As despesas são invariavelmente fixadas na base de seguras perspectivas de receitas. Se algum aspecto predomina no exame dos dois termos da equação é, justamente, o que diz respeito à igualização das utilidades marginais dos serviços. E' evidente que tal alvo só pode ser atingido quando despesas e receitas são ponderadas concomitantemente.

A natureza do plano financeiro é bem conhecida. No campo econômico ela representa o que geralmente se conhece por "estrutura de bens ou de recursos". Por outro lado, o conceito econômico do plano administrativo é traduzido pela expressão "sistema de necessidades". Este plano nasce da hierarquização dessas necessidades, que devem ser normalmente atendidas pelos recursos do plano financeiro.

Em suma, observa-se que a necessidade impõe o governo à ação, a qual é custeada pelos recursos do plano financeiro, ou seja, pela estrutura de bens ou de recursos, financeiramente conhecida pela denominação de receita pública. Em uma palavra: do ponto de vista econômico a receita pública é constituída pelo conjunto de recursos do Estado, ou em linguagem terminológica mais própria — pela "estrutura de bens".

O plano financeiro, por si só, da conteúdo e sentido ao chamado aspecto financeiro do orçamento. Somente os problemas peculiares à receita pública seriam suficientes para situar o aspecto financeiro do ato fundamental da vida do Estado em posição de singular relêvo, nos pródomos dos conselhos político-administrativo.

Entre êsses problemas, avulta, por exemplo, o que diz respeito à técnica de previsão das rendas públicas. Além de tratar-se de um assunto eminentemente técnico, há ainda a considerar as circunstâncias criadas pelos efeitos oriundos de seu tratamento. Dêste, como se sabe, depende o sucesso ou fracasso das atividades administrativas. Uma previsão criteriosa, cercada dos indeclináveis cuidados, transforma-se num eficiente penhor de segurança para o equilíbrio da administração financeira. Para obtenção de tão lisonjeiro resultado, faz-se mister que o problema da previsão seja tratado à base de um método racional, a fim de que se premuna a administração contra a eventualidade de surpresa desagradáveis.

A previsão racionalmente elaborada proporciona, entre outras vantagens, seguros elementos destinados à prevenção do *deficit* que, não obstante o aparecimento de teorias, que em determinadas condições o aplaudem e o justificam, ainda continua a constituir o entrave mais sério à boa marcha da gestão financeira, e conseqüentemente, o grande fator de perturbação do desenvolvimento normal do comércio internacional.

Ainda na fase da elaboração orçamentária, é um fato a evidência do aspecto financeiro, máxime quando em causa a procura de solução adequada, para os problemas ligados à classificação da receita.

Com efeito, a análise da natureza de um tributo, para efeito de enquadrá-lo na devida posição dentro do esquema da receita orçamentária é, de fato, uma tarefa de indiscutível importância, sobretudo porque tal operação não prescinde da colaboração dos princípios que integram o arcabouço jurídico do orçamento.

A classificação dos tributos para o fim mencionado, não há como fugir, deve obedecer rigorosamente às normas e processos assentes, sob pena de provocar repercussões desfavoráveis no campo da administração financeira.

ASPECTOS CONTÁBEIS

O aspecto contábil do orçamento é essencialmente administrativo. Deve-se encará-lo como um postulado. Não se perca de vista, porém, que tal aspecto não suscita qualquer parcela de in-

teresse econômico-financeiro. O que equivale dizer: não revelar propriedades substanciais; encerra, apenas, um interesse puramente técnico. Seu papel consiste em arrumar convenientemente os dados, durante a fase de execução do orçamento. Joga apenas com os fatos consumados, preocupando-se exclusivamente com o passado.

A importância do aspecto contábil é, portanto, de natureza puramente formal. Senão vejamos:

Sabe-se que, em administração, as atividades institucionais, comuns a quaisquer propósitos, constituem meios para se chegar aos fins visados. As atividades de orçamento, pessoal, material e contabilidade, são, na opinião abalizada de Willoughby, de cunho institucional, e, como tal, devem ser centralizadas, para que, entre outras finalidades, possam os órgãos de fins específicos observar a padronização estabelecida pelas repartições que centralizam essas funções institucionais.

As atividades contábeis foram as primeiras a ser centralizadas no país. O D.A.S.P., por exemplo, é o órgão que atualmente centraliza essas atividades-meios, exceto, é evidente, as de contabilidade.

A história do movimento centralizador das atividades contábeis no Brasil é bem uma prova da orientação seguida e do esforço expendido em prol da racionalização dos métodos e processos administrativos.

A primeira tentativa nesse sentido data da época do governo de D. João VI — Alvará de 28 de junho de 1808. Dêste marco aos dias presentes percorreu-se uma longa estrada. A idéia de centralização surgiu em pleno regime colonial, se desdobrou pelo reinado, regência, segundo reinado, para sómente vingar depois de consolidada a República. Resumamos:

Em 1831 foi criado o Tesouro Público — senador Nogueira da Gama, Marquês de Baependi. Em 1870, o movimento centralizador toma novo incremento, tendo à frente as figuras do Visconde do Rio Branco, Ouro Preto e Rui Barbosa. Posteriormente, veio Lafaiete Pereira sugerindo que se elaborasse um código de contabilidade. Esta idéia contou com o valioso apoio de Varela, Bernardino de Campos e ainda do proprio Rui. Todos, em suma, se batiam pela centralização das atividades contábeis e pela elaboração de um código de contabilidade.

A viabilidade da idéia de codificar-se as normas contábeis estava condicionada ao ato de centralização das atividades contábeis. Já se havia verificado que um código de contabilidade, apenas, não resolveria a situação. Era necessário que o controle de sua aplicação ficasse afeto a um órgão central de contabilidade devidamente especializado.

Coube, finalmente, ao Presidente Rodrigues Alves designar o Prof. Dídimo Agapito da Veiga, então Presidente do Tribunal de Contas, para elaborar o projeto de Código de Contabilidade da União. Tal designação deve ser considerada

como ponto de partida de uma nova série de dificuldades surgidas no caminho da efetivação do Código de Contabilidade, cuja criação veio, afinal, com a sanção da Lei n.º 4.536, de 1922. Esta lei, porém, saiu tão desfigurada do Congresso que foi necessário que o Decreto que a regulamentou (15.783, de 1922) passasse pelo crivo técnico de um Prof. Moraes Júnior, para que todo esforço não restasse inútil.

Lei e Decreto criaram e regulamentaram o órgão centralizador e o Código de Contabilidade simultaneamente.

Esse órgão central, porém, além de suas finalidades primaciais, tinha ainda funções orçamentárias (elaboração da proposta), consideradas, no entanto, ancilares. O que fundamentalmente cumpria à Contadoria Central fazer era fiscalizar a execução do orçamento, do ponto de vista contábil, mas nunca se embrenhar na técnica orçamentária da elaboração. Não se encontrava prestada para tal mister, inclusive no que se refere ao preparo técnico. A função ancilar citada tinha que ser mal exercitada, com inevitável prejuízo da função principal.

Desta forma, era intuitiva que a melhor medida a adotar consistiria na retirada, o que efetivamente se fez, do rol de atribuições de Contadoria Central, da competência para elaborar a proposta orçamentária. Esta teria que ser cometida a um órgão especializado.

Em resumo, o movimento centralizador das atividades contábeis, iniciado ao tempo do Brasil-Colônia, somente após a consolidação do regime republicano atingiu a meta visada.

A centralização das atividades contábeis e orçamentária num só órgão se processou sob a égide das idéias então vitoriosas. A continuidade de tal hibridismo administrativo, porém, não podia prolongar-se por muito tempo. Bastou que o volume das despesas crescesse e se diversificasse, exigindo, conseqüentemente, maiores atenções da Contadoria Central da República e absorvendo todos os seus cuidados, para que se logo se reconhecesse a impossibilidade da permanência da função elaboradora da proposta orçamentária no órgão em aprêço.

A Contadoria centraliza e controla as contas da União. Função completamente distinta da inerente à elaboração da proposta orçamentária. A primeira constitui, obviamente, a função primacial do órgão em causa, razão de ser de utilíssima existência. Assim, não seria aconselhável que tal órgão continuasse com a pesada sobrecarga do mister da elaboração orçamentária, cuja técnica difere, fundamentalmente, da aplicada às tarefas contábeis. E isto para não aludir a relevante questão da natureza profundamente diversa das categorias técnicas em tela.

A técnica contábil opera, invariavelmente, sobre fatos passados. Sua finalidade precípua é classificar fenômenos, ordenar fatos e definir, afinal, uma situação que se precisa conhecer. Está, pois, permanentemente voltada para atos consumados da especialidade a que se atém. Ao

passo que a elaboração orçamentária joga essencialmente com os acontecimentos futuros. Seu instrumento básico é a previsão, que muitas vezes se funda nos próprios efetivos revelados pela ação contábil. Isto é bastante para demonstrar a inconveniência da atribuição de funções tão antagônicas a um só órgão.

Mas isto é apenas um detalhe. A importância do aspecto contábil do orçamento continua inalterável. Quando de alguma sorte oscila é para adquirir maior projeção. Assim ocorre, por exemplo, toda vez que se focaliza a idéia de tempo que lhe é imanente. Idéia esta que, por sua vez, se prende à de plano. Aliás, tal peculiaridade não chega a surpreender, uma vez que se sabe que a própria marcha da vida se desenvolve através de etapas, superiormente delineadas. A questão do tempo em contabilidade pública é, pois, de incontestável valor. Em seus domínios, a observação rigorosa dos prazos é um postulado que em nenhuma hipótese deve ser relegado.

Mas não é apenas em função do planejamento que o tempo assume posição de relevo na esfera da contabilidade pública. Como já se aludiu, esse destaque se mantém em nível idêntico, mesmo se tratando da operação de simples atos contábeis. Daí, o prestígio da regra da periodicidade nas lides orçamentárias.

Finalmente, temos ainda a tratar de outro ponto interessante da questão, isto é, dos sistemas de contabilidade em uso. Há o sistema de *gestão* e o de *exercício*. O primeiro, considera os fatos; o segundo, o direito. Aquêles não dá maior importância, nem mesmo leva em conta, as fases em que se tenham processado receita e despesa. Este, ou seja, o sistema de exercício, é muito mais complexo, conforme acentua com propriedade e clareza, Viçoso Jardim, em seu livro básico "A Contabilidade Pública no Brasil".

Afirma o autor citado que o sistema de gestão é muito mais prático, apesar de não ser tão preciso e tão rigoroso. E' que tal sistema, como se sabe, é destinado a servir a países onde as práticas administrativas já atingiram um elevado e notável grau de desenvolvimento.

O Brasil, porém, aderiu ao sistema de exercício. Para tanto deve ter concorrido, entre outras causas, a consciência dos complexos problemas suscitados pela enorme extensão de sua base física e o reconhecimento do real estado de seu progresso administrativo. Há problemas, neste setor,

que ainda hoje desafiam a capacidade e a decisão de servir dos responsáveis. No terreno da administração de pessoal ainda não se conseguiu levar a cabo a tarefa básica de uma boa classificação de cargos. O mesmo se verifica quanto ao sistema de administração do material.

Nos domínios da administração financeira existem problemas reclamando urgentes soluções. Tem-se feito algo em relação à classificação das despesas, a partir de julho de 1937. Ainda o ano passado despendeu-se grandes esforços na reclassificação das despesas públicas. Três alentados volumes foram publicados e fartamente distribuídos. Urge que os críticos se manifestem, levando à Divisão de Orçamento do D.A.S.P. o concurso de seus reparos e sugestões. O próprio órgão centralizador das atividades contábeis não deve faltar com as luzes de sua especialidade. Não se espera coisa diversa daqueles que integram o sistema orçamentário brasileiro.

O mesmo deveria ter acontecido no campo da receita. Vários estudos foram encetados neste particular. E' forçoso, porém, reconhecer que o problema neste setor não é tão simples como à primeira vista pode parecer. Em primeiro lugar, ergue-se o principal óbice, representado pelas estreitas relações mantidas com a legislação tributária, cuja disciplina não pode ser por muito tempo protelada. Depois, não é menos difícil o problema da competência e coordenação de esforços entre os órgãos evidentemente responsáveis. A experiência acumulada depõe de modo expressivo. Não há muito se procurou distribuir, de maneira racional, a enumeração das rubricas constitutivas do parágrafo Imposto de Consumo. Tal iniciativa, porém, foi condenada e vetada sem qualquer motivação. Devia predominar o legado da tradição. Mesmo em detrimento de interesses ponderáveis do público e da administração. Diante disso, o remédio é esperar mais um pouco, até que melhores condições de entendimento e compreensão se afirmem de modo definitivo.

Quando todos esses problemas de base da administração forem convenientemente encaminhados não só poderemos dar melhor execução ao sistema de exercício ou de competência, no momento vigente, como até poderemos voltar a tentar o sistema de gestão, que aliás nos foi sugerido pelo técnico britânico, Sir Otto Niemeyer, com largas possibilidades de virmos a praticá-lo com o mesmo grau de perfectibilidade e eficiência, como o fazem ingleses e americanos.

* * *

O consagrado estudioso das questões municipais, eminente estatístico, M. A. Teixeira de Freitas, em brilhante artigo, analisando a realidade nacional, afirma categoricamente:

"O país é uma vasta feitoria que a metrópole explora pelos processos coloniais os mais retrógrados. Se a despesa federal, já em 1932, era de 2.859.669 contos de réis, empregavam-se na Capital e quase exclusivamente para a Capital 2.465.728 contos, ou 86,22%. E os 393.941 contos restantes, ou 13,22%, gastos fora da Capital, não eram a mais bem dizer que despesas de ocupação e de exploração". ("Esplendor e Decadência do Município Brasileiro", publicado na "Revista do Parlamento" n.º 4, pág. 74 — 1947.