

# Métodos de estimativa das rendas públicas

BENEDICTO SILVA

Chefe da Divisão da Receita da C. O.

## VII

### COBERTURA

“**A** MEDIDA que percorre e explora os intrincados meandros da Administração Pública, o estudante desta fascinante ciência passa a deter atenção cada vez maior nas questões orçamentárias” — eis a declaração com que abri, em março de 1942, esta série desambiciosa de estudos marginais sobre os métodos de estimativa das rendas públicas.

Apresentando assim, no pórtico, lisamente e de chapéu na mão, a identidade de modesto estudante, tencionava eu atenuar o escândalo que minha presença nos domínios da ciência das finanças haveria de causar aos seus pontífices paramentados.

Parecia-me, contudo, que a qualidade de estudante não me invalidava irremediavelmente para o exercício cartesiano da dúvida bem intencionada e honestamente exposta. No caso concreto dos métodos de estimativa das rendas públicas, cujo aprendizado me trouxera ao palco, bacorejava-me que talvez não fôsse nenhum sacrifício mortal recusar-me a aceitar, por critério de aferição da importância do assunto, a ligeireza com que os autores geralmente o versam. Baseado em razões práticas, que o bom senso reconhece, em razões abstratas, que o raciocínio deduz, induz ou infere, em razões teóricas, que o conhecimento incorpora — baseado, em suma, num feixe de razões, que a inteligência sanciona e acata, insurgi-me contra a manifesta indiferença em que jazia congelado esse capítulo, até agora frustrado, da ciência das finanças. Ao abordá-lo, mesmo como estudante, assumi deliberadamente uma atitude positiva, tanto que comecei por afirmar que o problema das estimativas das rendas públicas merece desenvolvimento condigno, não só porque tem sido mais ou menos negligenciado “pelos tratadistas, senão também, e sobretudo, porque a política de qualquer

governo está inelutavelmente sujeita à influência das previsões financeiras”.

As oportunidades diárias de sentir ao vivo, aqui na intimidade da Comissão de Orçamento, as indesejáveis conseqüências práticas dos maus métodos de estimativa das rendas e das despesas públicas, instilaram em meu espírito a convicção de que os teóricos da ciência das finanças até agora não atentaram detidamente para esse problema, motivo por que o aquinhoam tão mal em suas obras. Há, com efeito, flagrante desproporção entre a relevância pragmática do assunto e o tratamento casual a que os mestres o relegam. A rigor, os autores de livros sobre finanças, de Léon Say, Leroy Beaulieu, A. Wagner, F. Nitti, Luigi Cossa, René Stourm a Veiga Filho, Gaston Jèze, A. E. Buck, W. F. Willoughby, Jacomet e Labougle, para citar apenas alguns dos mais familiares, ou não se ocupam com os métodos de estimativas das rendas públicas, ou simplesmente *despacham* o assunto em meia dúzia de parágrafos.

Todos esses tratadistas, entretanto, verberam o desequilíbrio orçamentário, apostrofando e indigitando os governos que não conseguem evitar os *deficits*. Nitti, por exemplo, afirma que “o orçamento nunca deve, em seu conjunto, estar em *deficit* — isso ao preço de qualquer sacrifício”. Nos períodos em que não seja possível evitá-lo, “o objetivo constante deve ser reconquistar o equilíbrio”, porque “um *deficit* crônico constitui verdadeira gangrena para a vida do Estado” (1). Willoughby, outro tratadista de bitola larga, detentor de autoridade bastante para falar em nome dos ases das finanças e sintetizar quaisquer doutrinas pertinentes, sobretudo aquelas em que os profetas maiores estejam de pleno acôrdo, como no caso da indesejabilidade do *deficit*, não são menos sentencioso e convicto do que Nitti. “O equilíbrio

(1) *Princípios da Ciência das Finanças*, tradução brasileira, Rio 1937, vol. II, pág. 329.

entre as rendas e as despesas — escreve ele — é considerado, e com toda razão, parte integrante da própria essência 'de um orçamento' (2).

Os que porventura estejam aguardando meu reconhecimento público à lição com que o Prof. Moraes Junior, julgando-se afetado por uma respeitosa citação de seu ilustre nome e de sua grande obra, inserta no sexto artigo desta série, surgiu na liça, vibrante de combatividade, para generosamente me ajudar a galvanizar, com os fogos de vista de uma polêmica, o interesse já bruxoleante dos leitores, talvez se perguntem a si mesmos que nexos existe, afinal de contas, entre os métodos de estimativa das rendas públicas, negligenciados pelos autores, o *deficit* orçamentário, que eles tanto condenam, e a resposta por mim devida ao preclaro autor dos nossos códigos de contabilidade pública.

Prontamente lhes respondo: doutrinando contra o *deficit*, por um lado, e deixando, por outro, de se deterem nos métodos de estimativa das rendas públicas, os autores pecam flagrantemente por incoerência, sabido que, dentre as causas determinantes dos *deficits*, as más estimativas, quer das receitas, quer das despesas, ocupam lugar proeminente.

Esse "pecado" explica a intervenção do estudante insatisfeito na tarefa de organizar idéias em torno do assunto, tanto mas que, no meu caso, o desejo de aprender está ligado à necessidade de aplicar. Fica assim bem esclarecido que foi essa dupla contingência que me impeliu a empreender, *invita Minerva*, a série de estudos ora em plena expansão, graças à providencial assistência do eminente Prof. Moraes Junior.

Carecendo de competência especializada em matéria de finanças, penúria que reconheço e proclamo, é bem de ver que não me aventuraria a borboletear por assuntos já longa e magistralmente tratados em todas as línguas cultas, assuntos a que dificilmente me seria possível agregar qualquer contribuição realmente nova e valiosa. Questões financeiras, sobre que Seligman, Allix, Viveiros de Castro, Tangorra, Graziani, Stamp, Lutz, Karel Englis, Jensen e outros da mesma estirpe já escreveram, de certo que escapam às minhas cogitações autorais. Não é necessário que me recordem o fato de que não me seria dado ampliar, refinar ou simplificar os conhecimentos disponí-

veis sobre as matérias básicas da ciência financeira, — tributação, por exemplo, — já exaustivamente desenvolvidas pelos citados autores. Desde, porém, que se trate de assunto mal e mal afluído até agora, assunto deliberadamente negligenciado, assunto que está longe da exaustão, — e tal é o caso dos métodos de estimativa das rendas públicas, — então a intervenção de qualquer estudante, e até do leigo, deixa de ser impertinente para adquirir os fóros de legitimidade.

Plenamente justificado pelas circunstâncias; certo de que ninguém poderia fisgar em meus modestos estudos, com um satânico sorriso de malícia, aqueles traços característicos e indisfarçáveis da vocação conselheiral; de posse, em suma, de uma apólice de seguro contra o ridículo de repetir mal, como aprendiz, o que outros já exprimiram bem, como mestres, — foi assim que encetei a elaboração desta série de estudos, cujos capítulos mensais me são dolorosamente arrancados a *forceps* pela coação do diretor da Revista do Serviço Público, o meu enérgico amigo Paulo Lopes Corrêa.

#### DESCARTES, SUJEITO INCÔMODO

Ao compor cada um destes artigos, porém, longe de o fazer de afogadilho, sob a batuta mutilante da pressa, a que o Prof. Moraes Junior atribue benevolmente as minhas incompreensões e falta de método, procedo com uma prudência quasi cartesiana.

A afirmativa demonstra-se facilmente.

Com efeito, em mim é constitucional a observância do primeiro preceito do Método, o *de omnibus dubitandum*, o qual, nas palavras do próprio filósofo, consiste "em não receber jamais como certa nenhuma coisa não reconhecida indubitavelmente como tal", mantendo-se em guarda o observador para "evitar cuidadosamente a precipitação e a prevenção e compreender unicamente em seus juízos o que se lhe apresenta ao espírito tão clara e distintamente, que não possa pairar a menor dúvida quanto à sua certeza".

O leitor familiarizado com as obras sobre a ciência de Shirras e os documentos sobre as nossas finanças públicas, não terá dificuldade em verificar, igualmente, pelos seis artigos já publicados, que tenho cumprido mais ou menos ao pé da letra outro preceito lógico de Descartes, não menos útil e laborioso que o primeiro. Refiro-me por sem dúvida ao quarto preceito do Método — "do Método de conduzir bem a razão e buscar a ver-

(2) *The Problem of a National Budget*, pág. 6.

dade nas ciências” — regra que consiste em fazer enumerações tão completas e pesquisas tão gerais, que inculquem ao operador a segurança de nada haver omitido.

De fato, além dos artigos introdutórios, em que *defini meus termos*, segundo a boa praxe escolástica, hão de reconhecer que não vim discutir o problema das estimativas de “mãos abanando”. Embora confessadamente desambiciosos, os estudos críticos, a que tenho submetido os métodos mencionados nos livros de ciência das finanças, trazem em si, todos eles, claros e tangíveis, os vestígios da massa documental a cuja luz são compostos. Neste particular, pelo menos, em que pese à autoridade por todos os títulos acatável do meu prezado mestre Dr. Morais Junior, tenho praticado uma *sã política financeira*, isto é, não emiti até hoje uma só opinião que não esteja bem lastreada.

Examine o Professor Morais Junior, *sem pressa*, por sua vez, o artigo que me acusa de haver escrito em *piqué*, e verá que, para escrevê-lo, o autor consultou detidamente pelo menos cinco relatórios financeiros, seis diplomas legais, o anteprojeto da nova lei de contabilidade pública e sete obras brasileiras sobre finanças — ao todo, dezoito fontes diversas. Pois que se acham citadas, com propriedade, no texto do artigo, não pode haver dúvida sobre a consulta às mesmas. Mas quantas outras fontes de informação — livros, leis, relatórios, biografias e mensagens — tive eu de examinar para colher a documentação efetivamente utilizada? Ter-me-ia sido acaso possível descobrir, sem recorrer às fontes, exatamente como Capistrano de Abreu queria que todo investigador fizesse, os fatos revelados sobre a curiosa gênese do método das médias trienais, de que nunca se havia esboçado o histórico?

Declaro, pois, sem o menor constrangimento, que as minhas seis páginas sobre o método das médias trienais estão lastreadas por uma bibliografia e uma documentação específicas incomparavelmente mais copiosas do que possa parecer a qualquer refutador — descoberto ou amoitado. Aos homens francos e de boa fé, entre os quais se inclui o Professor Morais Junior, o que ficou dito sobre a documentação em que me baseei basta para me lavar da pecha, que não me cabe, de haver tratado displicentemente de assunto sério.

Agora que o caminho está limpo, prossigamos.

Molestado pelos rigores do racionalismo cartesiano, Fontenelle desabafou certa vez contra os incômodos causados pelas regras do Método. “Antes de Descartes — observou êle — se raciocinava mais comodamente. Não tendo êsse homem, os séculos passados foram muito mais felizes.”

Infiltrando em nosso intelecto o hábito desconfortável de duvidar de tudo que não esteja saturado da evidência da certeza, Descartes complicou efetivamente os métodos de pesquisa, captura e refinação do conhecimento. Antes de Descartes, a certeza era uma função da crença. Depois de Descartes, o caminho que conduz à certeza serpenteia ao longo da demonstração e passa através da evidência. Ora, do ponto de vista intelectual, o ato de crer, espontâneo por natureza, resulta incomparavelmente menos trabalhoso do que o ato de demonstrar. Para qualquer indivíduo é mais fácil, por exemplo, crer na própria infalibilidade do que demonstrá-la. Erigindo a dúvida em severo instrumento de aferição do saber, o cartesianismo nos leva a reabrir questões que outros consideram vencidas, assim como a controverter matérias que outros consideram “incontroversas”, o que pode parecer desamável; impele-nos, por outro lado, a duvidar do próprio mérito, o que é positivamente melancólico. Certos sujeitos lidos em Descartes, assaltados às vezes por dúvida atroz, chegam mesmo a desconfiar de que não são indiscutivelmente o centro de gravidade do universo. Isso é mais do que doloroso...

Admitindo sempre que o que dizem ou escrevem pode não encerrar toda a verdade revelada (quem sabe? há tanta coisa misteriosa neste mundo!), pelo que admitem, também, a hipótese remota de uma divergência, os cartesianos cedo aprendem a refrear os impulsos de autarquia intelectual. Duvidando muito, duvidando sistematicamente, duvidando organizadamente, duvidando até da própria genialidade, os cartesianos são em geral amargos e insatisfeitos — mas em compensação, que criaturas tolerantes, como estão sempre preparados para aceitar sem ressentimentos as observações alheias. Mas acolá, do outro lado da cêrca, pontificam os dogmáticos e os crentes, êstes seres felizes, que adejam no país das certezas, certos da própria infalibilidade. Ai! porém daquele que se atrever a julgá-los apenas cultos e não enciclopédicos, apenas talentosos e não geniais, apenas homens e não deuses!

Seja lá como for, Descartes é realmente um sujeito incômodo. \*Pois, senhores, foi por observar o citado preceito cartesiano, — proceder a enumerações completas e pesquisas exaustivas, — que, ao colher material para estudar o método das médias trienais, reuni naturalmente toda a documentação pertinente ao assunto. Figurava nessa documentação, valorizando-a, o ante-projeto de lei de contabilidade pública, trabalho a que está ligado o nome do Prof. Morais Junior, o eminente mestre brasileiro de Direito Orçamentário.

#### A LEI DA SOBREVIVÊNCIA

As minhas investigações sôbre a formação do método das médias trienais, tão generalizado no Brasil, — espécie de fórmula caseira com que há quasi cem anos os *fazendistas* orçam pèssimamente às rendas federais, municipais e estaduais, — originaram e consolidaram em mim a certeza de que o referido método constituia uma ilustração cabal da lei da sobrevivência.

É muito conhecido, por já se haver incorporado ao anedotário trivial, aquele episódio histórico da sentinela que se destacava para guardar determinado local, onde, em tempos idos, jazêra um banco. Certa ocasião, por o haverem pintado, lá colocaram a sentinela para impedir que alguém nele se sentasse enquanto a tinta estivesse fresca. Passaram-se os dias, a tinta secou; passaram-se os anos, o banco apodreceu e desfez-se em pedaços, acabando por desaparecer de todo; mas a sentinela, diariamente renovada, lá permanecia. É a isso que, em sociologia, chamam lei da sobrevivência.

Examinando o ante-projeto do Código de Contabilidade, descobri que, apesar de já se haver apodrecido e desfeito o banco ao jôgo das intempéries, lá estava, firme, a sentinela tradicional, no caso, “o recurso à arrecadação dos três últimos exercícios para justificar estimativas da receita”. Inteirado de que, em toda a nossa história financeira, não se aponta uma só instância em que a arrecadação dos três últimos exercícios justifique qualquer estimativa nela baseada, estranhei que ainda em 1942 recorressem sistematicamente aos quadros demonstrativos da arrecadação dos três últimos exercícios, sobretudo quando se pretendia, com isso, “oferecer ao DASP todos os elementos para o contrôle, que lhe está afeto, e para a árdua missão de apresentar um projeto de orçamento

com previsões seguras a serem confirmadas pela gestão com a maior aproximação possível”. (3)

No mecanismo engendrado pelo ante-projeto do novo Código de Contabilidade Pública, depois de receber do Ministério da Fazenda — “*justificadas com os quadros demonstrativos da arrecadação dos três últimos exercícios*, estatísticas e estudos referentes a variações verificadas” — “as previsões a serem incluídas no orçamento”, o D.A.S.P., nos termos do artigo 61,

“procederá às investigações que se fizerem necessárias, quanto à incidência dos impostos e seu aspecto econômico e social, podendo aumentar, reduzir ou mesmo suprimir aqueles cuja previsão seja insuficiente, excessiva, desnecessária ou inconveniente”.

Comentando, *en passant*, essa verdadeira e revolucionária superfetação de poderes que o ante-projeto do Código de Contabilidade pretende conferir ao Dasp, inclusive o de aumentar, reduzir ou mesmo suprimir impostos de previsão inconveniente, atribuição cujo desempenho mal se concebe, uma vez que é difícil sequer imaginar, quanto mais saber, em que casos a previsão de um imposto se torna inconveniente, declarei que a referida distribuição de poderes constituia novidade em matéria de divisão do trabalho governamental.

Para rebater essa “apreciação algo injusta, porque referente a matéria incontroversa contida no ante-projeto” do C.C.P., foi que o Prof. Morais Junior, muito afirmante, como quem se julga detentor da verdade absoluta, mas ao mesmo tempo muito amável, como homem de aprimorada educação que é, irrompeu pelas páginas da R.S.P. a dentro, liberalizando-nos, a nós, seus alunos, a magnífica lição publicada, sob o título “O novo Código de Contabilidade e a estimativa das rendas públicas”, na edição de dezembro de 1942. “Não para travar polêmica” — diz êle — “mas apenas para esclarecer convenientemente o assunto”.

Advertindo-nos de “que nem sempre acertamos”, porque vivemos em meio ao torvelinho moderno, “esquecidos de que a pressa é inimiga da perfeição”, o meu ilustre contraditor opina que, se eu “tivesse tido tempo para ler atentamente o que dizem os artigos 60 e 61 em aprêço, não teria, por

(3) *Ante-projeto de Lei de Contabilidade Pública*, Imprensa Nacional, 1941, pág. 33.

certo, feito duas afirmativas absolutamente destituídas de fundamento, quais sejam :

- a) que o art. 60 do ante-projeto do Código de Contabilidade Pública consagra o processo da média aritmética trienal na estimativa das rendas da União;
- b) que o art. 61 do mesmo ante-projeto comete ao D. A. S. P. o poder de "aumentar, reduzir ou mesmo suprimir impostos", quando esse poder "compete privativamente ao Parlamento Nacional e, enquanto este não se reunir, ao Presidente da República".

Quanto à primeira afirmativa, por mais que a procure, no meu artigo e na minha intenção, não consigo vislumbrá-la. O que ali está dito é que, para efeito de apreciação do método das médias trienais,

"só interessa, nesta oportunidade, a cláusula JUSTIFICANDO-AS COM QUADROS DEMONSTRATIVOS DA ARRECAÇÃO DOS ÚLTIMOS EXERCÍCIOS", constante do art. 60 acima transcrito".

E dos dois períodos imediatos, únicos em que focalizo o caso, também não consta o vocábulo "média". Ei-los, na íntegra :

"O recurso à arrecadação dos três últimos exercícios para justificar estimativas da receita constitui, por assim dizer, uma tradição viva na rotina orçamentária brasileira. Apesar de que, durante os 120 anos decorridos a partir da proclamação da Independência, não se verifica uma só instância em que as arrecadações dos três últimos exercícios financeiros justifiquem quaisquer estimativas nelas baseadas, até hoje perseveramos no hábito — como é forte a lei da sobrevivência! — de tentar fundá-las nessas mesmas arrecadações trienais."

Para extrair dos períodos reproduzidos a "afirmativa" de "que o art. 60 do ante-projeto do Código de Contabilidade Pública consagra o processo da média aritmética trienal na estimativa das rendas públicas", é preciso, como se vê, uma interpretação superextensiva e deformante. Reivindico, pois, para o que escrevi, outra interpretação. O que eu quis dizer e disse, nem mais nem menos, foi

que o ante-projeto de Código de Contabilidade Pública persevera, obsoletamente, no hábito de tentar fundar as estimativas das rendas públicas nas "mesmas arrecadações trienais". Acaso justificar, que é o verbo empregado no artigo 60, e fundar não são bons sinônimos, intermutáveis nessa passagem?

Pois apesar de tudo isso, o Prof. Moraes Junior, arrombando portas abertas e alvejando miragens, enche uma página inteira de transcrições, acolchetadas por ligeiros comentários, para me convencer de que o artigo 60 não consagra o método das médias trienais.

O que lhe escapou, entretanto, é que o meu ligeiro reparo não era feito porque eu supusesse que o ante-projeto "consagra o processo da média aritmética trienal na estimativa das rendas da União", mas simplesmente porque teima em justificar as estimativas com "quadros demonstrativos da arrecadação dos três últimos exercícios".

#### UMA DE DUAS...

Compreendo, todavia, a sua reação. De fato, qualquer referência a justificação de estimativas de rendas públicas mediante quadros demonstrativos da arrecadação dos três últimos exercícios, imediatamente se liga, por inevitável associação de idéias, ao método das médias trienais, de vez que o emprêgo dos demais métodos conhecidos, excetuado talvez o do método das majorações, não produz estimativas suscetíveis de justificação por meio de "quadros demonstrativos da arrecadação dos três últimos exercícios".

Diligenciando por evidenciar a carência de fundamento da "afirmativa" que me atribue, salienta o Dr. Moraes Junior que "o ante-projeto do Código de Contabilidade não estabelece o método a ser adotado pelo Ministério da Fazenda no avaliar as previsões". Sim, não há dúvida. Mas é igualmente certo que, ao elaborar "as previsões a serem incluídas no orçamento", a que se refere o art. 60 do Código do Prof. Moraes Junior, o Ministério da Fazenda há de aplicar fatalmente um dos cinco métodos existentes de estimativa das rendas públicas, a saber (4):

(4) Há meios de aferir o quilate doutrinário das apreciações com que ora caracterizo, em traços rápidos, os métodos de estimativa mencionados pelos tratadistas. Se alguém quiser esmiuçar, tim-tim-por-tim-tim, a origem e a lealdade de minhas informações sobre esses métodos, aqui

- a) o método do *olhômetro*;
- b) o método automático;
- c) o método da avaliação direta;
- d) o método das majorações;
- e) o método das médias trienais.

Ora, o método do *olhômetro*, além de prescindir de justificativas, não pode ser objeto de consideração no caso vertente, em que estamos tratando do ante-projeto do Código de Contabilidade Pública, que é um trabalho sério.

O método automático, também chamado regra do penúltimo ano, atém-se exclusivamente à arrecadação efetuada no último exercício financeiro encerrado, pelo que acredito que o Prof. Moraes Junior jamais pensasse em justificar, com quadros demonstrativos da arrecadação dos três últimos exercícios, estimativas feitas segundo esse método.

O método da avaliação direta, estribando-se em elementos vários e contemporâneos, especial-

vão algumas referências bibliográficas. Para facilitar o esmiuçamento, indicam-se até as páginas em que o assunto é tratado em cada obra.

#### BIBLIOGRAFIA

- TROTABAS, LOUIS — *Les finances Publiques et les Impôts de la France* — Paris, 1937 — Librairie Armand Colin — págs. 28-31.
- FUENTES, HILDEBRANDO I. (Dr.) — *Curso de Ciencia de las Finanzas* — Lima, 1917 — págs. 317-319
- SAY, LÉON — *Dictionnaire des Finances* — Publié sous la direction de M. Léon Say par M. M. Louis Fayot et A. Lanjalley, 1889. Avec la collaboration des écrivains les plus compétents et des principaux fonctionnaires des administrations publiques. Tome I — A. D. pag. 648.
- STOURM, RENÉ — *Le Budget* — 12 édition revue et mise au courant — Paris, 1891, Guillaumin et Cie. Éditeurs, págs. 145-162.
- DUCROCQ, TH — *Cours de Droit Administratif et de législation bancaire des finances* — Tome 8 ième — Paris. 1898 — Toutemoing, págs. 114 a 118.
- ALLIX, EDGARD — *Traité Élémentaire de Science des Finances et de Législation Financière Française* — 1907 — Arthur Rousseau, Éditeur.
- LEROY-BEAULIEU, PAUL — *Traité de la Science des Finances* — Huitième Édition — Tome second — Paris, 1912 — Librairie Felix Alcan — págs. 41-46
- JÈZE, GASTON — *Théorie Générale du Budget* — Cours de Science des Finances et de Législation Financière Française. 6ième éd. Paris 1922 — Girard — páginas 210 e seguintes.
- HILLS, JOHN WALKER — *The Finance of Government* — London, 1925 — Allan — págs. 40-50.
- WILLOUGHBY, W. F. — *The National Budget System with Suggestions for its improvement* — "The Institute for Government Research" — Studies in Administration, Baltimore — Maryland, 1927 — The John Hopkins Press, pag. 87.
- BUCK, A. E. — *Public Budgeting* — New York and London,

mente nas tendências mais recentes identificadas em cada fonte de renda, não produz estimativas que possam ser justificadas pelas arrecadações dos três últimos exercícios financeiros encerrados. As estimativas elaboradas por meio deste método são baseadas em fatos e relações muito mais sutis e complexas do que as simples séries estatísticas das arrecadações anuais. (5)

- 1929, Harper & Brothers Publishers — págs. 162, 164, 301, 302, 314, 338, 492.
- BUCK, A. E. — *Municipal Finance* — cap. III — The Budget and budget making — New York — The MacMillan Co., pag. 33.
- PFFIFNER, JOHN — *Public Administration* — Third Printing — August, 1930, New York — The Ronald Press Company, pag. 293.
- CHATTERS AND TENNER — *Municipal and Governmental Accounting* — New York, 1940 — Prentice Hall, Inc. — págs. 201-204.
- BARTIZAL, JOHN R. — *Budget Principles and Procedure* — New York, 1940 — Prentice Hall, Inc. — páginas 1, 3 e 6.
- BUEHLER, ALFRED G. — *Public Finance* — Second edition — New York and London, 1940 — Mc Graw-Hill Book Co. Inc., págs. 33.
- HIGGS, HENRY — *The British Budget, in Encyclopedia Britannica* — Vol. IV — págs. 330.
- SHIRRAS, G. FINDLAY — *Science of Public Finance* — Third Edition, vol. I, págs. 226-258.
- MARESCOTTI, ANGELO — *Le Finanze* — Bologna, 1867, págs. 117-118.
- BENINI, RODOLFO — *Principi de Sstatistica Metodologica* — Torino, 1906 — Utet — pag. 184.
- GRAZIANI, AUGUSTO — *Istituzioni di Scienza delle Finanze* — 5.ª ed. Livorno, 1917 — págs. 104-105.
- DE BRUN, A. e MONETTI, N. — *Trattato di Contabilità di Stato* — 2.ª ed. Milano, 1921 — S.E.S. — págs. 484, 487, 489, 491 e 549.
- NITTI FRANCESCO — *Scienza delle Finanze* — 5.ª edizione rifatta — Napoli, 1922.
- GRAZIANI, AUGUSTO — *Istituzioni di Scienza delle Finanze* — Terza edizioni interamente riveduta — Torino, 1929.
- GINI, CORRADO — *Trattato Elementare di Statistica* — vo. IV — Statistica economica — Parte I, 1935 — pag. 27.
- CAVALCANTI, AMARO — *Elementos de Finanças* — Rio, 1896 — Imprensa Nacional, págs. 77 a 80.
- VEIGA FILHO, JOÃO PEDRO DA — *Manual da Ciência das Finanças* — 4.ª ed. S. Paulo, 1923 — páginas 255 a 258.
- ROURE, AGENOR DE — *O Orçamento* — Rio de Janeiro, 1926 — Pimenta de Mello & Cia. — págs. 43 a 50.
- VEIGA, DÍDIMO AGAPITO DA — *Ensaio de Ciência das Finanças e de Economia Pública* — Rio de Janeiro, 1927 — Livraria Jacinto.
- DEODATO, ALBERTO — *Manual de Ciência das Finanças* — Belo Horizonte, 1941 — Livraria Editora Paulo Bluhm — págs. 208 a 209.
- NETTO DOS REYS, GASTÃO — *Ciência das Finanças* — Juiz de Fora, 1915 — Tipografia Brasil — páginas 47 a 50.
- PORTO CARREIRO, CARLOS — *Lições de Economia Política e Noções de Finanças* — Rio, Livraria Briguiet, 1940 — 4.ª edição, págs. 499-500.

(5) "De la première méthode, la méthode d' "évaluation directe", on pourrait dire qu'elle consiste précisément à se passer de méthode; en d'autres termes, les préparateurs du budget évaluent les recettes comme ils évaluent les dépenses, suivant les données du moment,

O método das majorações, cumpre reconhecer, pôde produzir estimativas suscetíveis de justificação mediante as arrecadações verificadas nos últimos três exercícios. Léon Say, entretanto, que foi o mais autorizado partidário do método das majorações, optava claramente pelo período de 5 anos para base de cálculo do "tantième" de majoração (6). Além disso, como o Prof. Moraes Junior nunca mencionou, nem mesmo deixou implícita, em qualquer dos seus códigos de contabilidade, a mais vaga predileção pelo método das majorações, concluo logicamente que, quando redigiu o art. 60, não tinha em mente destinar "os quadros demonstrativos da arrecadação dos três últimos exercícios" à justificação de estimativas feitas pelo método das majorações. Este, aliás, pelo seu primarismo e ilogicidade, nunca poderia encontrar guarida em trabalhos modernos e idôneos, ligados à reputação de um Moraes Junior.

Excluídos êsses, só nos resta, na lista, o método das médias trienais, o qual, como o próprio nome está indicando, produz estimativas que, para começar, em nenhuma hipótese poderiam ser estabelecidas sem o conhecimento da arrecadação dos três últimos exercícios. Eis porque tomei a liberdade de afirmar que qualquer referência às rendas arrecadadas nos três últimos exercícios, como

c'est-à-dire de bonne foi, et en jussant d'une liberté d'appréciation complete." (Allix, Edgard — *Traité élémentaire de Science des Finances et de Législation Financière Française*, 1907 — (Arthur Rousseau, Éditeur — pág. 49).

"The method of direct valuation in estimating revenues is of English origin."

The greater part of the work of estimating revenues for the English budget is done by the Statistical Office of the Board of Customs and Excise. "There they have records," says Young, "of the yields of all taxes for many years, which show their normal rates of increase with growing wealth and population, the effect of any change in rates, and that of any special circumstances such as strikes, wars, and unusual weather. By taking the last year's yields as a basis, adding or subtracting a normal amount for the regular increases or decreases which the records show to be in progress, and making a correction for any abnormal disturbing influence which it is possible to foresee, a very exact estimate can be made of the revenue in the coming year." (Buck, A. E. — *The Budget in Governments of Today* — New York, 1934 — The Mac Millan Co. — págs. 177-178).

(6) "En effet, avec le développement de la prospérité publique et les importants excédents de recettes que laissent les budgets de 1879, de 1880 et de 1881, la règle traditionnelle avait été abandonnée par Léon Say qui introduisit le système des majorations et s'efforça de lui donner une formule précise. Le "tantième" de majoration fut fixé d'après la moyenne des cinq dernières années." (Jèze, Gaston. *Cours de Science des Finances et de Législation Financière Française*, Paris, 6<sup>ème</sup> éd. 1922, Giard).

"Sans revendiquer en France cette absolue liberté, le ministre des finances proposait de calculer les recettes de

um toque no botão da campainha a faz soar alhures, nos traz automaticamente à superfície do consciente o método das médias trienais.

Se eu tivesse, pois, afirmado, como escreveu o Prof. Moraes Junior, que o art. 60 do seu novo Código consagra o método das médias trienais, ser-me-ia agora legítimo pôr a questão no seguinte pé: ou o ante-projeto do novo Código de Contabilidade consagra o método das médias trienais, tanto que institue a justificação das estimativas por meio de quadros demonstrativos da arrecadação efetuada nos três últimos exercícios, justificação que só se relaciona com o referido método e, neste caso, a minha pseudo afirmativa tem bom fundamento, ou então as estimativas de receita, a que se refere o art. 60, deverão resultar do emprego de qualquer outro método, não sendo, consequentemente, passíveis de tal justificação e, neste caso, a cláusula "justificando-as com quadros demonstrativos da arrecadação dos três últimos exercícios" é ali uma excrescência inútil.

Do que ficou dito até aqui já se vai despreendendo a suspeita de que "a matéria contida no ante-projeto" do C.C., não obstante a ênfase de grosso calibre com que o Prof. Moraes Junior a declara "incontroversa" e, portanto, inatacável, pôde ser objeto de largas cogitações e até de contradições.

#### A SEGUNDA AFIRMATIVA

Para "proceder com método, como é de rigor entre aqueles que se dedicam ao estudo da ciência das contas" (7), reproduzamos, na íntegra, o texto do art. 61 do ante-projeto do Código de

l'exercice 1883 d'après celles du dernier exercice connu, c'est-à-dire 1881, en les relevant de la moyenne annuelle des plus-values constatées pendant les trois dernières années: il finit par transiger et par majorer les recettes de 1881 de la moyenne annuelle des plus-values des cinq dernières années. Malheureusement M. Léon Say avait mal jugé la situation". (Leroy-Beaulieu, Paul. *Traité de la Science des Finances*, 8<sup>ème</sup> éd. Tome II. Paris, 1912. Librairie Félix Alcan.)

"...le système des majorations de recettes, qui consistait à prendre pour base toujours les résultats de la pénultième année, mais en outre à majorer ces chiffres d'un tant pour cent représentant la plus-value vraisemblable des recettes du budget en préparation, par rapport aux recettes de la pénultième année prise pour base. Ce tant pour cent était d'ailleurs lui-même calculé automatiquement d'après la moyenne des plus-values qui s'étaient manifestées dans les cinq dernières années antérieures." (Allix, Edgard — *Traité élémentaire de Science des Finances et de Législation Financière Française* — 1907 — Arthur Rousseau, Éditeur — págs. 51-52).

(7) MORAIS JUNIOR, loc. citado

Contabilidade Pública, origem do meu segundo reparo :

“O Departamento Administrativo do Serviço Público estudará a proposta da receita enviada pelo Ministro da Fazenda e procederá às investigações, que se fizerem necessárias, quanto à incidência dos impostos e seu aspecto econômico e social, PODENDO AUMENTAR, REDUZIR OU MESMO SUPRIMIR AQUELES, cuja previsão seja insuficiente, excessiva, desnecessária ou inconveniente.”

Escandalizado por esse dispositivo, afirmei, efetivamente, que o “poder de ‘aumentar, reduzir ou mesmo suprimir impostos’, na proposta orçamentária ou fora dela, que o ante-projeto do Código de Contabilidade pretende conferir ao D. A. S. P., compete privativamente ao Parlamento Nacional e, enquanto este não se reunir, ao Presidente da República. Além de ser inconstitucional e até subversiva, uma vez que arrebatada ao Legislativo a mais líquida, pacífica e indiscutível de suas competências, a referida proposta constitui novidade em matéria de divisão do trabalho governamental”.

Supondo-me um *blitzschreiber*, meu eminente contraditor me prodigaliza, uma vez mais, *the benefit of the rush*, responsabilizando a pressa pela minha “assimilação imperfeita” e pelo desconjuntado de meus conceitos.

É realmente encantadora a diligência com que o Dr. Moraes Junior me exculpa os desacertos, atribuindo-os sempre à “inimiga da perfeição”, nunca diretamente ao apoucado de minhas faculdades mentais. Em lugar de dizer-me simplesmente, em palavras textuais e deliciosas de Machado de Assis, poupando assim a ironia própria : “José Rodrigues, há cousas que, não se entendendo logo, nunca mais se entendem” (8), prefere o Prof. Moraes Junior, lenientemente, me deixar a ilusão de que, com paciência e método, eu conseguiria assimilar, bem os ensinamentos dos mestres. O que me prejudica é a pressa.

“Não fosse a pressa” — sentencia ele — “seria fácil verificar que a matéria está enquadrada na secção IV do capítulo II do título II do ante-projeto, secção essa que trata “DA ELABORAÇÃO DA PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA” — querendo dizer com isso que confundi alhos com bugalhos, isto é, elaboração orçamentária com projeto de lei. Teria eu?

Note-se, antes de mais nada, que escrevi, textualmente : “esse poder de aumentar, reduzir ou mesmo suprimir impostos, NA PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA ou fora dela, que o ante-projeto do Código de Contabilidade pretende conferir ao D.A.S.P.,” etc.

Convenhamos em que a matéria não é assim tão herméticamente esotérica, que transcenda o entendimento comum e só se deixe penetrar pela sabedoria cabalística dos grandes iniciados. Para elaborar um código de contabilidade pública é imprecindível, sem dúvida, a competência especializada de um Moraes Junior, cujo alto merecimento jamais cometerei a injustiça de negar. Qualquer leigo, porém, uma vez que não seja inocente de todo em matéria de Administração Pública, poderá ler e entender as disposições de um código de contabilidade.

Todavia, para mostrar a inanidade de meu reparo, o Prof. Moraes Junior minudenciou a “sistemática da previsão das rendas, introduzida” no ante-projeto do C.C.

Emergindo, ainda informe, na Contadoria Geral da República, a “proposta das previsões” toma corpo no Ministério da Fazenda e é remetida ao D.A.S.P., ao qual “compete, segundo o art. 61, “proceder às investigações que se fizerem necessárias, quanto à incidência dos impostos e seu aspecto econômico e social, podendo aumentar, reduzir ou mesmo suprimir aqueles cuja previsão seja insuficiente, excessiva, desnecessária ou inconveniente”. Em seguida a essa transcrição, o Prof. Moraes Junior revela, casualmente, entre parêntesis, como coisa sem importância, que a redação do art. 61 “foi MELHORADA pela própria Comissão, ao rever o ante-projeto” do C.C.

O período que sucede ao anterior, no artigo do Prof. Moraes Junior, não deixa a mais remota sombra de dúvida de que o texto do artigo 61 foi, de fato, melho... modificado pela Comissão. Se não, vejamos :

“O D.A.S.P. estuda, portanto, um a um, os tributos incluídos na elaboração primária recebida do Ministério da Fazenda, investiga, analisa, apura e conclue pela necessidade ou não de aumentar ou reduzir as cifras previstas”.

A esta altura o Prof. Moraes Junior encasula-se outra vez entre parêntesis e desabafa : —

(8) A Semana

“Como isto está longe do processo das médias aritméticas!”

E eu, em côro com êle: — Como “aumentar ou reduzir previsões de rendas” está longe de ser o mesmo que “aumentar, reduzir ou suprimir impostos”!!

É verdade que o Prof. Moraes Junior oferece, aparentemente, uma fórmula de assegurar ao D.A.S.P. competência para “suprimir”, da proposta orçamentária, quaisquer impostos. A rigor, não se trata de *supressão*, no sentido jurídico de abolição, mas no sentido gráfico de exclusão. Quer dizer, o D.A.S.P. teria a faculdade de deixar de relacionar na proposta orçamentária os impostos que julgasse inconvenientes ou desnecessários. É que, de acôrdo com a inovação introduzida nos costumes e no direito orçamentários brasileiros pelo art. 27 do Código de Contabilidade de 1922 e 133 do Regulamento Geral de Contabilidade Pública (9), “a arrecadação da receita proveniente do imposto dependerá sempre da inserção dêste na lei de orçamento”. Tudo isso, porém, não basta para assegurar ao D.A.S.P., de fato e de direito, o poder de suprimir impostos, isto é, de modificar o sistema tributário.

Com efeito, se o D.A.S.P., ao elaborar a proposta orçamentária, excluir da tabela da receita um imposto antigo, ou deixar de incluir um imposto recém-criado, não estará por certo suprimindo coisa nenhuma, mas simplesmente propondo a supressão ao Congresso, ao qual caberá a última palavra. Suprimir (excluir) um imposto da proposta orçamentária não é o mesmo que eliminar um imposto do sistema tributário.

Todavia, demos de barato que o D.A.S.P. conseguisse, assim por meios tão pouco ortodoxos, suprimir os impostos que lhe parecessem desnecessários ou inconvenientes.

---

(9) AGENOR DE ROURE — *O Orçamento*, Rio, 1926 — págs. 34-35 e 161.

Se prevalecesse a primitiva redação do art. 61, que lhe outorgava o poder de “aumentar, reduzir ou mesmo suprimir impostos” na proposta orçamentária, seria o caso de se perguntar ao Prof. Moraes Junior como deveria agir aquele órgão para aumentá-los ou reduzi-los. Já vimos como, pela exclusão, seria possível suprimir impostos, pelo menos em intenção, na proposta orçamentária. Gostaria de saber o *modus faciendi* em caso de aumento ou redução.

Pretenderia o Prof. Moraes Junior que aumentar ou reduzir as estimativas é o mesmo que aumentar ou reduzir os impostos correspondentes? É claro que não. Daí a necessidade imperiosa de modificar a redação primitiva do art. 61. Daí o fato de a cláusula “podendo (o D.A.S.P.) aumentar, reduzir ou mesmo suprimir aqueles (impostos) cuja previsão seja insuficiente, excessiva, desnecessária ou inconveniente”, aparecer agora transfigurada em (o D.A.S.P.) “investiga, analisa, apura e conclue pela necessidade ou não de aumentar ou reduzir as cifras previstas”.

---

Atendidos como foram os contra-argumentos do ilustrado Mestre, cumpre depor a pena. Já não é sem tempo.

#### OUTRO DILEMA

Mas não pinguemos o ponto final antes de acentuar que a segunda afirmativa, a exemplo da primeira, longe de ser “absolutamente destituída de fundamento”, ainda ganhou em solidez com a refutação do Prof. Moraes Junior. Porque, meus amigos, uma de duas: ou a Comissão melhorou a redação do art. 61, porque a reconheceu enganosa e, neste caso, o meu reparo, inspirado no texto primitivo, tinha inteira procedência, ou, ao contrário, o reparo carecia de fundamento e, neste caso, não havia motivos para modificar o texto.