

## O novo Código de Contabilidade e a estimativa das rendas públicas

MORAES JUNIOR

*Amicus Plato, sed magis amica veritas*

**E**IS porque venho ocupar novamente algumas páginas da “*Revista do Serviço Público*”, abusando da generosa acolhida do seu ilustre diretor e da paciência dos seus inúmeros leitores.

Em o número de fevereiro último deste interessante órgão de publicidade, honrou-me o Dr. Benedicto Silva com uma tréplica assás erudita sobre o despretensioso trabalho em que ofereci alguns reparos ao seu artigo publicado em novembro transato.

Devo, de início, agradecer ao eminente Chefe da Divisão da Receita da Comissão de Orçamento os amáveis adjetivos com que se dignou brindar-me em o seu novo trabalho. Não posso, porém, aceitar o diploma que sua gentileza me confere, de “eminente mestre brasileiro de Direito Orçamentário”.

De contabilidade entendo um pouco e seria falsa modéstia negá-lo. Mas de direito orçamentário sei apenas o “quantum satis” para o exercício criterioso de minha profissão de contador.

Feito este reparo, entremos na matéria que nos traz novamente à presença dos leitores.

Contesta o ilustre articulista que haja procedido com pressa ao analisar o texto do artigo 60 do ante-projeto do novo Código de Contabilidade da União. Apoiar-se mesmo no quarto preceito do Método, de Descartes,

“do Método de conduzir bem a razão e buscar a verdade nas ciências” — regra que consiste em fazer enumerações tão completas e pesquisas tão gerais que inculquem ao operador a segurança de nada haver omitido”. (1)

É pena que um discípulo tão ardoroso se esqueça do que ensina o Mestre, justamente no momento em que pretende segui-lo.

Porque o final do artigo 60 comporta a seguinte apresentação:

... “enviar ao Departamento Administrativo do Serviço Público, até 30 de abril de cada ano, as previsões a serem incluídas no orçamento, justificando-as com:

- a) quadros demonstrativos da arrecadação dos três últimos exercícios;
- b) estatísticas;
- c) estudos referentes às variações verificadas”.

Entretanto, das três enumerações acima, apenas a primeira foi tomada como bode expiatório.

Esquecido da lição de Descartes, o eminente professor arrasta pela rua da Amargura apenas os inocentes “quadros demonstrativos da arrecadação dos três últimos exercícios”, deixando no olvido as “estatísticas” e os “estudos referentes às variações verificadas”.

Eis porque afirmo que fôra a pressa a inimiga da perfeição. Supus que o erudito professor de direito orçamentário não tivesse tido tempo para ler até o fim, e, segundo o ensinamento de Descartes, adquirir “a segurança de nada haver omitido”.

Ainda no seu artigo de fevereiro último são apenas os “quadros demonstrativos da arrecadação dos três últimos exercícios” que pagam o pato. Nem uma palavra para as “estatísticas” e os “estudos das variações verificadas” — irmãos siameses dos primeiros.

Dada a insistência em mutilar assim o texto legal, somos forçados a concluir, então, que a omissão foi proposital, o que é muito peor...

(1) Dr. BENEDICTO SILVA, *Revista do Serviço Público*, fevereiro de 1943.

Peor porque conduziu o autor do trabalho por ínvios cantinhos. Peor, porque levou o mestre a tomar a nuvem por Juno e força-o, agora, a trabalho insano e improfícuo para provar que essa nuvem é mesmo Juno de verdade, em carne e osso.

Diante, pois, da ojeriza votada pelo meu opositor ao final do art. 60; em face da omissão proposital dêsse complemento tão necessário ao verdadeiro sentido do dispositivo legal — não vale mais a pena discutir a matéria. Seria malhar em ferro frio.

Diremos, entretanto, quanto aos métodos existentes de estimativa das rendas públicas, que o ilustre articulista não teria chegado às conclusões a que foi levado, se conduzisse em sua bagagem o texto integral do artigo 60.

Porque nem o *método* (?) do *olhômetro*, nem o método automático, nem o das majorações, nem o das médias trienais comportam estimativas baseadas simultaneamente nos três requisitos essenciais do art. 60:

- a) quadros demonstrativos da arrecadação dos três últimos exercícios;
- b) estatísticas;
- c) estudos das variações verificadas.

O único método que precisa fundamentalmente dêsses três requisitos, além dos “fatos e relações muito mais sutis e complexas”, a que se refere o professor, é certamente o das avaliações diretas, pois só assim pode ser observado o preceito instituído pelo decreto n. 23.150, de 15 de setembro de 1933, segundo o qual a estimativa da receita será efetuada título por título, tendo por base necessária o exame, tão minucioso quanto possível, da probabilidade da arrecadação.

E qual a razão por que os quadros demonstrativos devem conter apenas os três últimos exercícios?

Porque, a nosso ver, é o mínimo que se deve exigir. Para a apreciação de conjunto da progressão da arrecadação das rendas, um triênio basta. Mas, se para alguns tributos, êsse período fôr insuficiente, recorreremos então às *estatísticas* e aos *estudos das variações verificadas*, que podem abranger períodos muito maiores e compreender

os “fatos e relações sutis e complexas”, que virão, necessariamente, completar o estudo fornecido pelo exame das cifras da arrecadação do último triênio e pelas estatísticas levantadas.

Como, porém, o signatário da tréplica suprimiu, propositalmente, êstes dois últimos requisitos do artigo 60, de maneira a fazer supor que êle só tratasse dos quadros demonstrativos, enveredou por uma porta sem saída e então procura justificar-se:

“Eis porque tomei a liberdade de afirmar que qualquer referência às rendas arrecadadas nos três últimos exercícios, como um toque no botão da campainha a faz soar alhures, nos traz automaticamente à superfície do conciente o método das médias trienais”.

Mas isto é incompatível com os ensinamentos de Descartes! Um legítimo cartesiano não tem o direito de apelar para a “superfície do conciente”. Ao contrário, êle deve

“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”,

como lembra o próprio autor em seu brilhante trabalho de fevereiro último.

Nega o meu amável opositor haver afirmado que o ante-projeto do novo Código de Contabilidade consagra o processo da média aritmética trienal e, depois de transcrever alguns tópicos do seu artigo de novembro, declara:

“Para extrair dos períodos reprodutidos 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”.

Não, não é. Talvez seja Descartes quem esteja atrapalhando tudo.

E como seria deselegante, de minha parte, desmentir o emérito professor, vou encarregar o meu distinto amigo Dr. Benedicto Silva da penosa tarefa de fazê-lo. Assim não haverá suscetibilidades :

“Tão profundamente se entranhou a *regra da média trienal* no processo orçamentário brasileiro que, para erradicá-la, o citado decreto n. 23.150, de 15 de setembro de 1933, correu a esta forma incisiva :

“A estimativa da Receita será efetuada título por título, e não terá por base a média aritmética do último triênio, e sim o exame, tão minucioso quanto possível da probabilidade de arrecadação”.

Incisiva, sem dúvida. Mas não impediu a recorrência de 1941, de que foi veículo o excelente ante-projeto de lei de contabilidade pública de autoria dos professores Moraes Junior e Ubaldo Lobo”. (2)

Atentem bem os leitores nesta sentença :  
**“MAS NÃO IMPEDIU A RECORRÊNCIA DE 1941, DE QUE FOI VEÍCULO O EXCELENTE ANTE-PROJETO, etc.”.**

Se isto não é afirmar a recorrência da média trienal, então... *tollitur quaestio*.

Acompanhemos, entretanto, o eminente articulista em a nova interpretação que êle dá ao seu pensamento. Ouçâmo-lo com atenção :

“Reivindico, pois, para o que escrevi, outra interpretação. O que eu quis dizer e disse, nem mais nem menos, foi que o ante-projeto do Código de Contabilidade pública persevera, *obsoletamente*, no hábito de tentar fundar as estimativas das rendas nas “mesmas arrecadações trienais”. Acaso *justificar*, que é o verbo empre-

gado no art. 60, e *fundar* não são bons sinônimos, intermutáveis nessa passagem?”

Foi justamente aqui que o meu eminente amigo se esqueceu de Descartes, quanto à certeza das enumerações. Porque o art. 60 não manda justificar as previsões da receita *única e exclusivamente* com os quadros demonstrativos da arrecadação dos três últimos exercícios. Ao contrário, êle determina, exige, impõe :

“justificando-as com :

- a) quadros demonstrativos etc.;
- b) estatísticas;
- c) estudos das variações verificadas”.

Não são, pois, somente os quadros demonstrativos da arrecadação do último triênio que servem de base às previsões.

E por que estigmatizar como obsoletos os quadros demonstrativos da arrecadação das rendas dos três últimos exercícios? Obsoletos seriam se o dispositivo legal acrescentasse : “indicando o termo médio da arrecadação em comparação com a renda orçada”, tal qual se vê do modelo apresentado pelo próprio autor do artigo publicado em novembro último e referente ao orçamento para o exercício de 1858 — 1859.

Mas em que se pode acoirar de obsoleta uma demonstração de renda de três exercícios?

Culpada de tudo foi “a superfície do conciente” porque, se em vez de *três* exercícios tivéssemos escrito *quatro*, nada disto teria acontecido, nem os quadros seriam obsoletos.

Já explicamos porque a Comissão redatora do ante-projeto preferiu os quadros demonstrativos da arrecadação dos três últimos exercícios, em vez de quatro, cinco ou dez.

A organização de todos êsses quadros é muito trabalhosa e não seria justo, nem útil, sobrecarregar a Contadoria Geral da República com a transcrição de cifras de arrecadação, tributo por tributo, relativa a mais de três exercícios. Em caso de necessidade, quando, para determinado imposto, a progressão do triênio não fôr suficiente, pode-se pedir novos dados e recorrer às estatísticas e aos estudos das variações em um período mais dilatado.

(2) Dr. BENEDICTO SILVA, *Revista do Serviço Público* de novembro de 1942.

Seria interessante verificar como poderia a Comissão de Orçamento desempenhar sua incumbência sem os *obsoletos* quadros demonstrativos da arrecadação dos últimos exercícios encerrados, sejam três, cinco ou dez.

\* \* \*

Vejamos agora o "outro dilema", relativo ao artigo 61 do ante-projeto do novo Código de Contabilidade Pública.

Publicado esse ante-projeto no "Diário Oficial" para receber sugestões, grande foi o número de servidores do Estado que acorreram com suas observações, suas luzes, sua experiência para a melhoria do texto daquele importante projeto de lei.

Relativamente ao artigo 61, três foram as sugestões recebidas, nenhuma delas, porém, com a assinatura do competente e esforçado Chefe da Divisão da Receita da C. O.

Antes mesmo de receber aquelas sugestões, já a Comissão se havia apercebido da redação errônea daquele artigo, e, por isso, substituiu a primitiva redação.

"podendo aumentar, reduzir ou mesmo suprimir aqueles cuja previsão seja, etc."

por esta outra :

"podendo aumentar, reduzir ou suprimir a previsão daquele julgada insuficiente, excessiva, desnecessária ou inconveniente".

As três sugestões recebidas foram acordes em reconhecer que se tratava de um lapso de redação e que o sentido do artigo *não podia ser* o de conferir ao D.A.S.P. o poder de aumentar, reduzir ou suprimir impostos.

Se o ilustre articulista a quem, com muita má-gua, sou obrigado a contradizer, tivesse apenas criticado a redação do art. 61 do ante-projeto; se tivesse mostrado que os membros da Comissão não sabiam o vernáculo, porque *diziam uma coisa, quando devia ser outra*, teria inteira razão e nós lhe seríamos gratos pela lição, a-pesar-de ter vindo tarde, depois de tudo acertado.

Mas tal não se deu. Ajudado sempre pelo seu amigo Descartes, tomou o texto evidente-

mente errado como coisa definitiva e tirou, juridicamente, as mais lógicas conclusões :

"Além de ser inconstitucional e até subversiva, uma vez que arrebatava ao Legislativo a mais líquida, pacífica e indiscutível de suas competências, a referida proposta constitui novidade em matéria de divisão de trabalho governamental". (3)

Um cartesiano ter-se-ia apercebido logo da errônea redação do artigo, que *não poderia dizer coisa diferente da matéria que regulava*.

O orçamento da receita é apenas, como todos sabem, o conjunto *das previsões* do que poderá ser arrecadado.

Tratava-se de ajustar essas previsões, de maneira que elas pudessem ser tão aproximadas quanto possível, e não de elaborar um regimento dando atribuições ao D.A.S.P.

Logo, o que este podia aumentar, reduzir ou suprimir eram as previsões dos impostos e não estes próprios. O dispositivo não cogitava de tributação e sim de organizar previsões de receita.

Há certas coisas cujo sentido não pode ser alterado, embora a redação imprópria queira forçar a isso.

Por exemplo : se um orador, depois de enumerar os inestimáveis serviços prestados ao Brasil pelo seu benemérito Presidente, dissesse : "O Sr. Getúlio Vargas é um estadista grande", a construção da frase estaria crassamente errada, mas nem por isso os ouvintes compreenderiam quisesse o orador dizer que o nosso Presidente era um estadista da estatura de uma palmeira ou de um vetusto jequitibá.

De igual modo quanto ao texto do art. 61. Sua redação estava em desacôrdo com o sentido que se lhe queria dar. Teria, pois, todo cabimento uma emenda de redação, repondo o sentido do assunto em seus justos têrmos. Jamais, porém, tomá-lo como certo para chegar a conclusões estranhas.

Mas, enfim, se o eminente professor estiver convencido de que nos deu um quinau, estendemos humildemente a mão à sua inexorável férula.

Repetiremos, apenas, que sua lição chegou tarde, porque outros se avantajaram na devida oportunidade.

Tivemos, entretanto, o prazer de verificar que, em alguns pontos o distinto articulista se confessa de inteiro acôrdo com o nosso modo de pensar. Exemplo :

“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”. (Os grifos são meus).

Mas é justamente isso o que sustentamos, quer em nosso artigo anterior, quer no apreciar as sugestões recebidas.

E se o ilustre professor está convencido disso, por que afirmou, categòricamente, em novembro último, que o dispositivo *arrebata* ao Legislativo a mais líquida, pacífica e indiscutível de suas competências?

O art. 61, mesmo com a sua redação defeituosa, jamais cogitou de modificar o sistema tribu-

tário. À primeira vista parecia querer fazê-lo. Mas como não podia ser, porque não era disso que se tratava, qualquer leigo verificaria logo que o caso era de simples emenda de redação.

Quando, em meu artigo publicado na R. S. P. de dezembro último, argumentei com a *supressão de um imposto* na proposta orçamentária, eu estava, como sempre estive, dentro do espírito do dispositivo e não atento à sua redação, já então corrigida.

E esse espírito era o do aumento, diminuição ou supressão das estimativas, pois que não se cogitava de reformar o sistema tributário e sim de organizar previsões de receita.

Esta explicação dispensa-me de responder à pergunta quanto ao *modus faciendi* em caso de aumento ou redução *de imposto*.

É tempo de pôr termo a uma polêmica que, embora versando matéria de alto interêsse administrativo, talvez não aproveite mais aos leitores da *Revista*.

De minha parte asseguro-lhes, pois, que não voltarei a prender suas atenções com assunto que perdeu todo interêsse doutrinário.

Se, porém, êsse interêsse acaso reviver, como a Fenix da fábula ressurgia das próprias cinzas, pedirei por minha vez permissão ao ilustre Presidente do D.A.S.P. para consultar sua grande biblioteca especializada sôbre a matéria orçamentária, podendo, assim, apresentar-me escudado também numa espetacular e mais extensa lista bibliográfica.