

revista

DADOS TÉCNICOS

Projeto e diagramação:

Guima

Capa:

Guima e Simone

Composição do texto:

Helvetica, corpos 10/10, 8/10 e 6 em máquina Linotipo

Composição de títulos:

Grotesca corpo 16

Reprodução de clichês:

Gravo-Matic

Tintas:

Lorilleux, Capa Violeta 4 K 10, Vermelho 3 K 71

Texto, Supercor preto nº 000

Papel do texto:

Offset Chambril linha d'água, branco, nacional, 75 Gr.
fabricado pela Champion

Papel da capa:

Offset Chambril linha d'água, branco, nacional, 150 Gr.
fabricado pela Champion

Encadernação:

Brochura

Impresso em Brasília — D.F. — Brasil

Serviços Gráficos da Fundação Visconde Cabo Frio

Tiragem:

8.000 exemplares.

A REVISTA ABOP é uma publicação quadrimestral da Associação Brasileira de Orçamento Público.

Conselho Diretor/ABOP

Presidente — **Antonio Alvos de Oliveira Neto**

Vice-Presidente — **Nelson Machado Fagundes**

Conselheiro — **Milton Beno Asmann**

Diretor de Pesquisa — **João Rodrigues Gabriel de Almeida**

Diretor de Cooperação Técnica — **Antonio Tuccílio**

Auditor — **Dorivaldo José Coimbra**

Secretário-Executivo — **José Paulo Mondes de Oliveira Castro**

Diretor de Documentação e Publicação — **Délcio Carlos Bastos Nogueira**

Revista ABOP

Coordenador de Edição — **Aguinaldo Elias Guimarães Jr.**

Redação — SCS — Edifício Palácio do Comércio, salas 801/

Brasília — DF — CEP: 70 318 -900 — Tel.: 24-2613

Os artigos assinados exprimem as opiniões dos respectivos autores e não necessariamente as da Associação Brasileira de Orçamento Público.

As matérias da Revista podem ser livremente transcritas, observada, porém, a ética autoral que determina a indicação precisa da fonte.

REVISTA ABOP Volume 2, nº 1
Janeiro/Abril 1976

Sumario

<u>Apresentação</u>	5
<u>Orçamento – Programa ,seu papel no Planejamento</u>	6
por Tildo Noelmo Tombini	
<u>O Orçamento Integrado das Empresas do Estado</u>	16
por Oswaldo Albano	
<u>Problemas Fiscais em Países de Organização Federativa</u>	71
por Aloísio B. Araújo	

APRESENTAÇÃO

Dando seqüência à difusão, através da Associação Brasileira de Orçamento Público, de trabalhos relacionados ao aprimoramento das técnicas de planejamento e orçamento, o 3º número da Revista ABOP traz a lume importantes temas.

O papel do Orçamento é abordado por TILDO NOELMO TOMBINI segundo uma perspectiva histórica recente e neste trabalho são indicados os requisitos para a viabilização de sua condição de instrumental de planejamento.

A aplicação da técnica do Orçamento—Programa às empresas estatais produtoras de bens e serviços é tratada por OSWALDO ALBANO, assessor da Organização das Nações Unidas na Venezuela, que apresenta uma metodologia para sua consecução.

Outro assunto que sem dúvida atenderá aos anseios e preocupações profissionais do leitor é o que ALOISIO B. DE ARAÚJO assina e que trata dos aspectos ligados ao federalismo fiscal, em que são analisados os problemas fiscais em países de organização federativa.

Tais trabalhos contemplam, de forma objetiva, aspectos de marcante atualidade relacionados a atividade técnica no campo orçamentário e financeiro e, estamos certos, servirão como notável fonte de consulta.

DÉLCIO CARLOS BASTOS NOGUEIRA

Diretor de Documentação e Publicação — ABOP

ORÇAMENTO-PROGRAMA,

SEU PAPEL NO PLANEJAMENTO

por Tildo Noelmo Tombini,
Chefe da Assessoria da Diretoria
de Programação INOR/IPEA

O economista TILDO NOELMO TOMBINI foi expert da ONU no período 1962-1971, tendo atuado como assessor no Paraguai 62/64; nos países integrantes da Secretaria de Integração Centro-americana (Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras e Nicarágua) 1965/68; e Chile 1968/71, tendo atuado junto ao Ministério da Fazenda e Secretaria de Planificação nos campos Orçamentário e do Planejamento.

De 1972 a 1975 atuou em Consultoria, no Rio Grande do Sul, e de setembro de 1975 em diante, Chefe de Assessoria da Diretoria de Programação do INOR.

1. MARCO HISTÓRICO

A década dos sessenta foi palco, na América Latina, de uma verdadeira revolução no estilo de administrar, com conseqüências decisivas na arte de governar.

Foi nesse período histórico que o Planejamento se incorporou às práticas da administração, já não como atividade isolada, mas como processo intencional, encaminhado a racionalizar o uso de recursos escassos e acelerar o processo de obtenção de resultados, em busca de objetivos de desenvolvimento econômico-social.

Todo o processo, ao iniciar-se, principalmente quando implica em mudanças de estilo, sofre em seu caminho resistências, e esforços muito grandes devem ser despendidos para conseguir sua aceitação. As práticas enraizadas, os processos já aceitos, as formas vigentes, em muitos casos, atuam como elementos inibidores de qualquer inovação. Os esforços necessitam ser apoiados em amplos programas de capacitação, que vão desde a criação de nova “mentalidade” até o manejo das técnicas necessárias ao seu funcionamento.

Nesse período, alguns fatores atuaram como elementos de pressão, no sentido de fazer com que os governos latino-americanos procedessem a uma modernização e efficientização dos aparatos administrativos para fazer face às novas situações sócio-econômicas vigentes.

Dentre essas situações, as principais foram: o “boom” demográfico que a partir de 1960 constitui fator de permanente preocupação e que provocou um acentuado processo de urbanização, aliado a uma explosão das aspirações sociais. A necessidade de que houvesse resposta da economia, para permitir a satisfação das aspirações, mediante a oferta de empregos e geração de excedentes, aliada à necessidade de que se realizassem esforços para a diminuição da “brecha” existente entre países desenvolvidos e subdesenvolvidos, foram fatores de muita importância a pesar a favor da urgente necessidade de modernização das práticas de governo.

Aliados a esses fatores, de índole interna dos países, de não pequena importância foi a vigência de fatos externos que atuaram como elementos de conscientização ou estímulo da modernização e efficientização das administrações nacionais.

Respeito ao particular, foi transcendental o trabalho desenvolvido pela Comissão Econômica para a América Latina — CEPAL — organismo da ONU —, desde os meados da década de 1950, dirigido à análise dos problemas e a prospecções econômico-sociais da região, através do qual houve uma conscientização geral para as realidades e um aviso destinado à prevenção dos estrangulamentos econômico-sociais, que poderiam ocorrer a médio e longo prazos.

Um grande esforço foi realizado durante toda a década de 1960, por organismos internacionais, principalmente os ligados à ONU, para introduzir nos países da América Latina técnicas de planejamentos. Nesse período a ONU atuou através de missões em diversos países e, principalmente, exerceu um labor extraordinário, de formação de especialistas em Planejamento, cobrindo as várias áreas disciplinares, seja em aspectos globais, setoriais ou regionais. Mediante o programa de capacitação, a CEPAL formou pessoal que, hoje, e desde os anos sessenta, atua nos países, em atividades vinculadas ao planejamento.

Desse modo, foram surgindo os primeiros planos de desenvolvimento em vários países, os quais, ainda quando sofressem da natural debilidade que, em geral, caracteriza as primeiras experiências em qualquer campo, foram os fatores de deflagração do processo de modernização da administração em várias áreas, como a orçamentária, a tributária, a institucional etc.

Com o surgimento da Aliança para o Progresso, no ano de 1961, cuja filosofia estava orientada justamente a constituir um veículo que possibilitasse, mediante a canalização maciça de recursos financeiros para a região, o “take-off” das economias envolvidas, um importante estímulo ao Planejamento apareceu. Conforme aos próprios princípios orientadores da Aliança, a ajuda financeira não seria proporcionada indiscriminadamente aos solicitantes. Essa estaria condicionada à existência de Planos de Desenvolvimento, e o financiamento não seria concedido a projetos soltos, mas a projetos que deveriam ser parte integrante de um todo: o Programa, e este deveria constituir uma das peças do Plano Nacional de Desenvolvimento.

Constituiu-se para dar vigência à Aliança um comitê de alto nível, o Comitê Interamericano da Aliança para o Progresso — CIAP, órgão encarregado de analisar os Planos de Desenvolvimento e acompanhar anualmente a marcha dos países, no contexto dos referidos planos, dando seu beneplácito ou negando as ajudas requeridas, que seriam, em caso favorável, operadas pelo agente financeiro do sistema, o Banco Interamericano de Desenvolvimento — BID, ou por outros organismos vinculados ao sistema.

Pode-se, hoje, afirmar que esse mecanismo exerceu decisiva importância na adoção do Planejamento, como técnica de governo em vários países, já que a inexistência de Plano de Desenvolvimento, em algum país, o excluiria, praticamente, dos benefícios de uma corrente de fundos que se antevia substancial.

Os fatores mencionados como conducentes ao aperfeiçoamento da administração atuaram simultaneamente para o aparecimento das novas técnicas, as quais ganharam, com o passar do tempo, em refinamento e detalhes, na medida em que cada país manteve — independente de alicientes outros que não a própria necessidade de racionalizar sua atuação nos vários campos — a mística do planejamento.

2. O PLANO E O ORÇAMENTO

Concomitantemente ao aparecimento dos Planos de Desenvolvimento, realizaram-se esforços para aprimorar técnicas de planejamento mais especializadas e, essas, em uma primeira instância, foram autogeradoras de dinâmica para o processo de planejamento. É o caso da Programação Orçamentária, que, à falta de mecanismos sofisticados de planejamento econômico, foi em muitos países a primeira e fundamental peça de elaboração do Plano, ainda que restringida ao Setor Público.

O orçamento do Setor Público, ao refletir os recursos financeiros a serem aplicados num exercício, constitui um excepcional instrumento de planejamento, desde que sua formulação, apresentação e execução sejam realizadas de modo tal que permitam o dimensionamento, a identificação e o seguimento de objetivos

coerentes e coordenados, compatíveis com a política de governo. As técnicas orçamentárias, vigentes no início da década de 1960, não permitiam o atendimento desses objetivos, a estrutura, a apresentação e o processo de formulação dos orçamentos obedeciam, se não de todo, em grande parte, a uma orientação de sentido estritamente histórico-legal. As quantificações orçamentárias eram, no mais das vezes, estabelecidas com base em uma análise do exercício anterior e amparavam-se, em outros casos, no “olho clínico” de administradores mais perspicazes. Entretanto, elaborado de acordo com um enfoque financeiro, o orçamento expressava, formalmente, um detalhe de rubricas, representando objetos de compra, sem ligação com realizações e objetivos perseguidos; além disso, elaborado sem um marco programático, era difícil verificar a compatibilidade da ação com a intenção.

Desse modo, estribando-se todo o processo de planejamento na existência de programas e projetos, tornou-se necessário que o instrumento principal do planejamento governamental fosse condicionado para exercer seu papel de motor do planejamento. Foi preciso estabelecer uma estrutura programática que pudesse captar os programas, seus objetivos e metas, contidos nos planos, e atribuir os recursos, tanto financeiros como reais, para a sua concretização. Foi necessário introduzir algumas classificações que, apresentando os recursos alocados segundo diferentes âmbitos, permitissem proceder análises sobre a compatibilidade política e econômica da ação proposta no orçamento e efetivada na execução. Dessa conjuntura, aflorou o orçamento por programas, ou Orçamento-Programa que, captando as novas necessidades, pretendeu ser o elemento de ligação entre o planejamento de médio ou longo prazo e as ações do dia-a-dia.

Toda a ação pública realizada cotidianamente está orientada a alcançar um objetivo mais amplo, dentro de um processo de busca do desenvolvimento econômico-social; o papel que joga, o objetivo que persegue, o custo que implica e o resultado que alcança, eis algumas das finalidades que o Orçamento-Programa, filosoficamente, se dispôs a proporcionar.

Como instrumento de planejamento, o Orçamento-Programa foi concebido como um elemento de síntese, de um processo que se origina na própria definição da Estratégia de Desenvolvimento Nacional e, das funções de governo, para num exercício de racionalização científica perquirir respeito à política de curto prazo do Setor Público, em termos de ênfase e prioridades dos programas, seus objetivos e

metas e compatibilidade da ação anual, seja real ou financeira, com as projeções de médio e longo prazos e com a disponibilidade dos fatores produtivos e recursos financeiros.

Para o desempenho das novas e, qualitativamente, superiores funções, era necessário incorporar ao processo orçamentário um conjunto de informações selecionadas que possibilitassem, sem perder o orçamento a tradicional capacidade de permitir o controle legal das aplicações, proceder, “pari passu”, o acompanhamento da realização das metas programadas e, principalmente, a eficiência da gestão.

3. VIABILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO

A atividade do planejamento nacional requer, para sua realização satisfatória, um cabedal de conhecimentos de tal magnitude sobre a realidade a ser planejada que muitas vezes se viram frustradas as tentativas para seu exercício. Daí o trabalho preliminar, longo e pouco compreendido, da montagem de sistemas de contas nacionais, que constituem um pré-requisito para a vigência do sistema de planejamento.

Informações Para Contas Nacionais

Representando a ação pública contemplada no orçamento, expressiva parcela da demanda global, tanto no que diz respeito à relação consumo público/consumo global, como, e principalmente, na participação, na formação de capital, era importante estabelecer classificações que permitissem obter informações de tal modo agregadas que facilitassem as quantificações para as Contas Nacionais.

Informações Sobre Emprego

A ação pública é também fonte de ocupação, seja mediante a criação de empregos diretos, seja pelas oportunidades que, indiretamente, faz aparecer na economia, a fim de satisfazer seus programas de trabalho, resultando, portanto, importante, para efeitos de definição e compatibilização de política de ação pública, dimensionar quantitativa e qualitativamente o impacto nos níveis de emprego.

Informações Para Balanço de Pagamentos

Mas, a ação expressada no orçamento constitui também elemento de pressão sobre o Balanço de Pagamentos, pois, para o desempenho dos programas governamentais, torna-se necessário importar bens ou serviços que não são produzidos no país, com o que uma importante parcela das importações destina-se a atender às necessidades públicas.

Classificações: Síntese

Isso posto, e dada a qualidade do orçamento como elemento de síntese, introduziram-se elementos de trabalho no processo orçamentário que permitiriam atender às necessidades de informação antes expostas. Dentre esses elementos de trabalho, as classificações da despesa e receita, de acordo com critérios econômico, funcional ou setorial, permitiram o entendimento global do orçamento.

As magnitudes do consumo, da formação de capital e das transferências, realizadas pelo Setor Público, saíam diretamente da consolidação geral do orçamento, através da classificação econômica. A interpretação da orientação política emergiria, também, de modo direto, da classificação por funções de

governo, podendo analisar-se ênfases ou prioridades de ação e compatibilidade com a política de médio e longo prazos.

A responsabilidade institucional da execução de metas e o papel de cada unidade no universo do Setor Público estariam dados pela combinação da classificação programática institucional.

Qualificação da Demanda Pública

Mas, uma missão das mais importantes e nem sempre desempenhada era a que se reservava para a antiga classificação por objeto da despesa, também denominada por itens ou rubricas. A essa classificação, segundo concepções avançadas, estava reservado o importante papel de qualificar a demanda pública. Essa qualificação, desde o ponto de vista do planejamento, é de extrema necessidade, não só para o próprio Setor Público, mas principalmente para satisfazer às necessidades do planejamento empresarial privado. Em economias que aceitaram o planejamento como filosofia administrativa, a necessidade de não improvisar e atuar racionalmente estendeu-se desde o Setor Público e difundiu-se a toda a atividade econômica dos países. Os grandes complexos produtores do Setor Privado exercitam com, talvez, mais eficiência do que em qualquer outro campo, ação planejada, e não poderia ser de outra forma, dado que atuam numa área em que qualquer descuido pode implicar em perda de eficiência e conseqüentemente de poder competitivo. Dessa forma, os indicadores gerais de comportamento de mercado, de futura demanda e oferta, são elementos essenciais para o planejamento empresarial. Esses indicadores nem sempre são encontrados facilmente e dependem de informações esparsas, de segurança duvidosa.

Tendo-se em conta que a demanda pública representa em muitos países uma alta percentagem da global, e que a demanda pública futura está sintetizada num único documento, o orçamento, fácil é compreender-se a importância de que se reveste o fato para os produtores e seus programas de produção e de adaptação de capacidades.

Desse modo, a qualificação da demanda pública seria obtida mediante uma abertura da classificação por objeto de despesa que, orientada no sentido de mostrar o setor de origem dos bens a serem adquiridos, qualificaria a demanda setorial, inclusive por ramos industriais. Essa qualificação seria derivada, como é óbvio, de uma quantificação física estabelecida nos programas de compras relativos a cada programa ou subdivisão programática do Orçamento.

Conclusão

Conforme o esboçado anteriormente, buscava-se viabilizar — utilizando-se o instrumental mais lógico à disposição dos Governos, ou seja, o orçamentário — a prática do planejamento, sem prejudicar o desempenho da tradicional função orçamentária da lei de meios.

A viabilização se daria, então — em resumo — pelos seguintes aspectos:

a) Estruturação programática: de modo a permitir o enlace do plano do Setor Público com o Plano de Desenvolvimento Nacional, tanto estrutural como temporalmente, de modo que o Orçamento-Programa para um determinado ano representasse efetivamente a parcela anual do Plano, em termos de esforço, para alcançar um objetivo.

b) Sistema de informações: de tal forma concebido que propiciasse não só elementos para o controle legal da execução, mas que facilitasse:

1. sua utilização como realimentador do processo de planejamento;
2. a partir dos consolidados do Setor Público, como balanços ou estados de situação, a utilização o mais diretamente possível da informação, para a montagem da Conta do Governo, integrante do sistema de Contas Nacionais;

3. a medição da pressão do Governo ou do Setor Público, sobre o Balanço de Pagamentos, através do conteúdo importado requerido pela ação pública de Consumo ou Investimentos;
4. a quantificação da ação direta ou indireta do Setor Público, como criador de fontes de trabalho;
5. o estabelecimento de planos governamentais de compra, buscando a padronização dos bens para consumo ou investimento e o estabelecimento de sistemas de compras que permitissem a obtenção de vantagens em preços;
6. o dimensionamento da demanda pública, e sua qualificação, com o fim de permitir uma capacitação e adequação da capacidade produtora privada, mediante o respectivo planejamento empresarial.

c) Exercício da técnica de programação: não bastaria contar com uma estrutura programática e com um bom sistema de informações; haveria que usá-los, cientificamente, mediante um método que permitisse chegar aos resultados das agregações ou consolidações necessários para, em última instância, obter o produto formal requerido para sua aprovação legislativa: o projeto de lei do Orçamento.

4. O MÉTODO DA PROGRAMAÇÃO ORÇAMENTARIA

A programação orçamentária, pois, seria o método para obter a coerência com a estratégia e plano nacional de desenvolvimento, tanto temporal como qualitativamente, e assegurar a viabilidade financeira e real da ação dimensionada, atendendo os requisitos da legislação orçamentária.

No processo de programação atuam vários escalões da Administração, desde o político do mais alto nível, passando pelos estágios técnicos, até o das unidades mais elementares da organização.

Tendo como marco de referência a Estratégia do Desenvolvimento, e vistas as estratégias setoriais, identificam-se as políticas da ação pública, de curto prazo, tanto a global fiscal quanto as setoriais, o que constituiria o primeiro nível de compatibilização entre a ação de curto e a médio ou longo prazos. A política fiscal global, definindo a orientação financeira do Governo, a potencialidade e os limites de recursos, permitirá proceder à compatibilização nos aspectos do financiamento.

As políticas setoriais são o ponto de partida para definir um elenco de prioridades de programas e projetos.

Desse modo, passa-se à etapa de programação propriamente dita, ou seja, dimensionamento de programas e projetos, em termos de objetivos e metas concretas a serem alcançados no período, apresentados dentro da perspectiva temporal do Plano Nacional de Desenvolvimento. A identificação da responsabilidade de realização dos Programas e Projetos, a elaboração do plano de trabalho e a quantificação dos recursos reais e financeiros necessários são as etapas que se seguem, no processo da programação.

Através do fluxograma mostrado a seguir pode-se visualizar todo o processo antes descrito.

5. OS RESULTADOS E AS PERSPECTIVAS

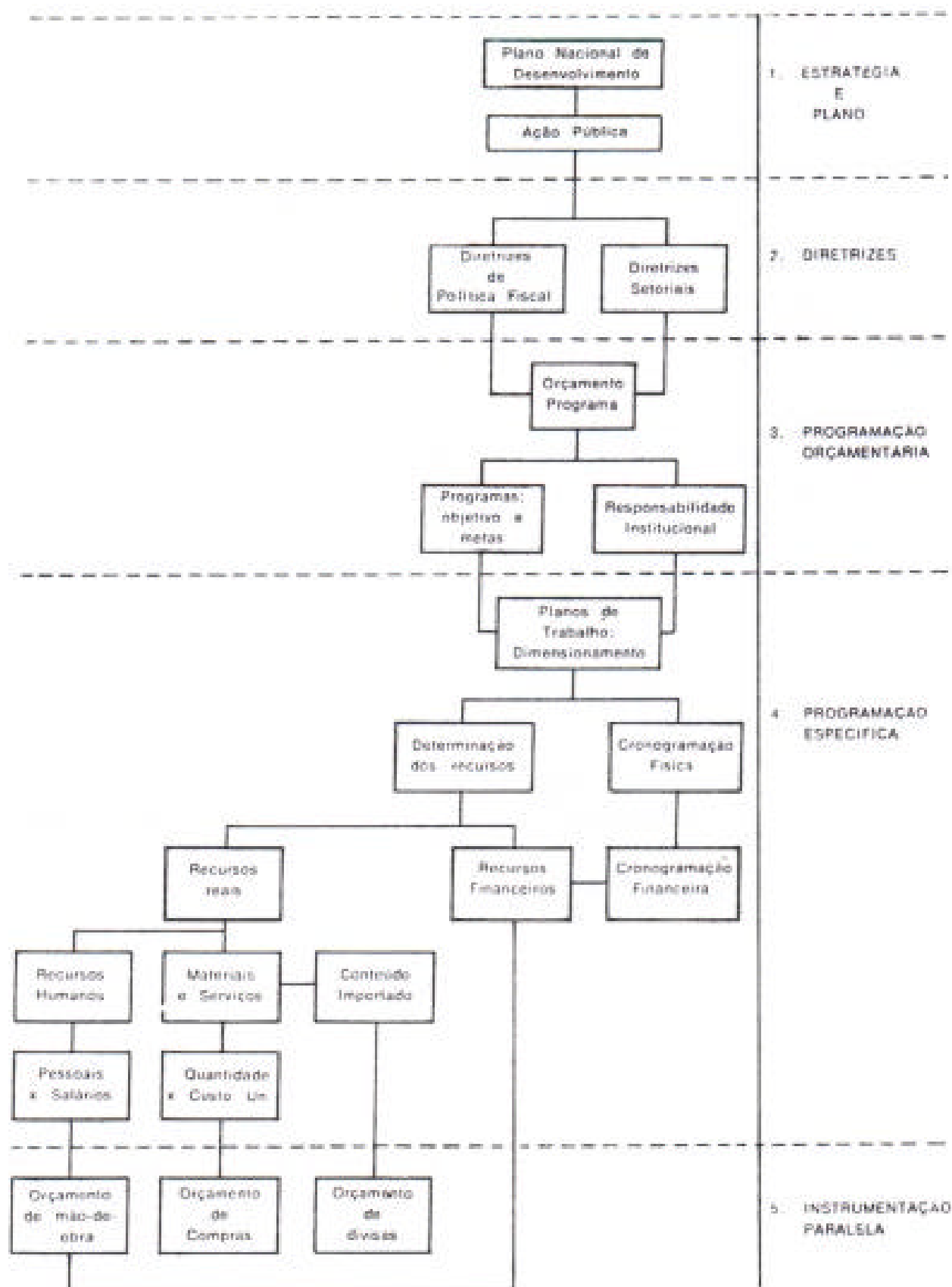
Examinando-se o estágio atual dos sistemas orçamentários em vários países, nota-se o grande progresso que experimentaram, relativamente à década anterior.

Não obstante, nem todas as possibilidades que oferecia a técnica da programação orçamentária foram exploradas. Isso se deve, em parte, às dificuldades que no início do processo da transformação orçamentária existiam para o manejo de grande quantidade de informação, usando-se processos elementares.

A realidade atual demonstra que o processo horizontal de transformação orçamentária já cristalizou um notável instrumento, do ponto de vista formal e de

estrutura. Mas, dado o desenvolvimento de toda a tecnologia da informática, amplas perspectivas se abrem para um processo de verticalização e de aprimoramento das técnicas orçamentárias, principalmente no que se refere à programação, ao acompanhamento e à avaliação. Desse modo, muitas das aspirações iniciais que a técnica de Orçamento-Programa se propunha atender se afiguram como quase realidade.

INTEGRAÇÃO DO ORÇAMENTO-PROGRAMA AO PLANO



O ORÇAMENTO INTEGRADO DAS

EMPRESAS DO ESTADO

De Osvaldo Albano (*)

(*) Formado na Faculdade de Ciências Econômicas e de Administração da Universidade da República Oriental do Uruguai. De nacionalidade uruguaia. Expor! em administração de empresas públicas, técnico de planejamento, finanças e orçamentos públicos. Com experiência de trabalho na Contabilidade Geral da Nação e no Órgão de Planejamento e Orçamento de seu país. Assessor de empresas privadas em técnicas modernas de gestão, desempenhando funções gerenciais em importante empresa industrial exportadora uruguaia. Formado no Curso Básico de Planejamento do ILPES (CEPAL). Participante de numerosos seminários internacionais na área de sua especialidade. Atualmente é Assessor em Administração de Empresas Públicas, por parte do Governo Central, no Projeto VEN-534 “Reforma Administrativa em Venezuela” PNUD (Nações Unidas).

* In Revista da ASIP (Asociación Interamericana de Presupuesto Público) N.º 6 — Junho/75 (fls. 56/122). Traduzido por Berta Martha Wernik.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho constitui urna tentativa de fundamentação teórica de uma metodologia destinada à aplicação da técnica do Orçamento por Programas às empresas produtoras de bens e serviços do Estado.

Acredita-se que o Orçamento é um instrumento sumamente idôneo para integrar as empresas públicas no processo de planejamento nacional, já que se trata de um importante meio de comunicação entre as mencionadas empresas e o Governo Central.

No desenvolvimento deste trabalho, devido às limitações de extensão do mesmo, foi necessário realizar certas simplificações que podem conspirar contra a clareza da exposição de urna metodologia que tenta ser compreensiva em relação a um tema tão complexo quanto o tratado.

Não obstante, este documento cumprirá com seu objetivo, na medida em que permita colocar para discussão no Seminário a concepção central desta metodologia, ressaltando a transcendência que possui para as adequadas relações entre as empresas públicas e o Governo Central, um sistema orçamentário que, permitindo implementar as políticas setoriais do governo através do aparato produtivo, sirva, por sua vez, à empresa, como instrumento para sua própria gestão.

Este documento tem como antecedentes OS trabalhos realizados no órgão de Planejamento e Orçamento da República Oriental do Uruguai, em matéria de orçamentos de empresas públicas, assim como o documento monográfico apresentado pelo autor sobre “O Orçamento Integrado das Empresas do Estado”, no Curso Básico de Planejamento do Instituto Latino-Americano de Planejamento Econômico e Social (ILPES) realizado no Chile, no ano de 1969.

I. AS EMPRESAS DE PRODUÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NO PLANEJAMENTO DO SETOR PÚBLICO

1. AS AÇÕES DO SETOR PÚBLICO

O Estado cumpre sua atividade econômica realizando ações de administração ou disposição de seus meios ou recursos para satisfazer as necessidades da coletividade (¹).

Estas ações, de acordo com sua natureza ou magnitude, terão efeitos diferentes sobre o resto do sistema econômico, e é através de sua análise que poderemos caracterizar o papel que o Estado desempenha e, como consequência disso, o do próprio sistema.

As ações do Estado podem ser classificadas em (²):

- a) ações de regulação do comportamento dos agentes econômicos;
- b) ações de produção de bens e serviços;
 - i. serviços essenciais
 - ii. bens e serviços competitivos do Setor Privado
- c) ações de acumulação;
 - i. instalação de capital para ações de produção

¹ Através deste trabalho serão utilizados indistintamente os termos Estados e Setor Público – consciente de que em essência representam conceitos diferentes – como palavras sinônimos, já que se empregarão tentando indicar de forma integral ações do estado.

² O Planejamento do Setor Público – Ricardo Cibotti – ILPES, 1969

ii. instalação de capital, ações que constituem por si mesmas economias externas

d) ações no campo do financiamento;

i. proporcionam recursos para as ações de produção e acumulação

ii. destinadas a transferir rendas dentro do Setor Privado.

Se estudarmos detidamente esta classificação veremos que todas estas ações que o Setor Público realiza se vinculam direta ou indiretamente às funções de produção ou de distribuição.

Assim, podemos dizer que este setor tem uma participação direta nas atividades econômicas, nas ações de:

- produção
- acumulação

e uma participação indireta, nas ações de:

- regulação
- financiamento

Nosso enfoque se limitará a estudar aqueles organismos do Setor Público que possuem uma participação direta no processo produtivo. Basearemos então nossa análise no setor onde se centralizam os fatores mais dinâmicos da economia.

Cabe aqui assinalar que estas atividades têm diversa ponderação dentro dos diferentes sistemas e, se bem que podemos caracterizar as economias latino-americanas como de caráter misto, já que o Estado atua sobre o mercado mediante ações de regulação ou diretas, torna-se difícil avaliar o grau de intervenção.

2. AS EMPRESAS DE PRODUÇÃO DO ESTADO

a) Classificações

É possível tentar classificar as empresas segundo diferentes critérios que se tornem úteis para efeitos de planejamento.

I. Classificação por tipo de produção

Bens: — consumo

— capital

Serviços: — reais

— financeiros

II. Classificação institucional

Empresas auxiliares: — comerciais

— financeiras

Empresas governamentais

Empresas produtoras de bens ou serviços essenciais

Empresas de economia mista

Empresas autônomas

As empresas auxiliares normalmente não jogam sua produção no mercado, estando destinadas a produzir para o próprio Estado. Uma empresa que atenda às necessidades da Administração Central, por exemplo, será uma empresa auxiliar comercial.

Classificam-se como empresas governamentais aquelas cujo objetivo básico é a regulação de preços no mercado, ou seja, que suas compras e vendas de bens na praça são realizadas para prevenir operações especulativas por parte do Setor Privado. Entrariam também neste tipo de empresas as destinadas a efetuar compras para o Governo e as encarregadas da distribuição de provisões.

Nas empresas produtoras de bens ou serviços essenciais — correios, telégrafos, água, energia — a especialidade reside fundamentalmente no grau de dependência, tanto financeira quanto no seu poder de decisão com referência ao Poder Central.

Poderíamos dizer, então, que estes três tipos de entidades possuem um reduzido poder de decisão — que varia segundo os países — em tudo o que tem relação com a gestão empresarial, já que a mesma está diretamente relacionada com o nível superior.

As empresas de economia mista são aquelas nas quais o Estado tem uma determinada participação no capital social. No momento em que possua 51% do capital social, já se poderia dizer que pertencem ao Setor Público, já que até esse momento somente constituiriam investimentos financeiros ou de controle do Estado.

Na associação entre o capital público e o privado, para levar adiante uma atividade produtiva, o montante do capital é um dos elementos que permitem induzir as possibilidades do Estado de ter capacidade decisória no manejo da empresa. Não obstante, a realidade nos mostra que existem outros elementos, talvez com maior gravitação do que quantia do capital (contratos de tecnologia, diretoria e gerência em mãos do Setor Privado, etc.), que nos obrigam a um aprofundamento na investigação antes de determinar as características públicas ou privadas de uma empresa.

Finalmente, teríamos as empresas autônomas cujo capital pertence ao Estado e onde os mecanismos de gestão estão a cargo de delegados do Poder Central.

III. Classificação territorial-institucional.

A classificação vista anteriormente pode aplicar-se a nível de:

- governo central
- governo provincial ou estadual
- governo municipal

IV. Classificação combinada destinada a medir o grau de progressividade da intervenção estatal na economia.

	Serviços Públicos	Matérias- primas	Meios de Produção	Bens de Consumo	Comercialização	Finanças
Perdas						
Nem perdas nem excedentes						
Excedentes						

De acordo com esta classificação, estudam-se o tipo de produção de cada empresa e as condições econômicas em que se realiza. Na medida em que a atividade direta do Estado vai evoluindo da etapa de produzir os serviços públicos essenciais à produção de insumos difundidos, bens de capital, etc., e levando em consideração se operam com perdas ou com excedentes, veremos que se verifica uma intervenção mais intensa do setor na economia e, portanto, aumenta suas possibilidades de manipulá-la, mediante medidas de política econômica.

Dessa forma, nos aproximaríamos ao que poderíamos chamar de um capitalismo de estado progressista, quando se começasse a produzir, por parte do setor, nos campos de comercialização e financeiro — praticamente operando em condições monopólicas — e com um excedente abundante, que caracteriza ditos tipos de produção, contando com a possibilidade de jogá-lo internamente em um processo dinâmico de acumulação.

3. O PLANEJAMENTO DO SETOR PÚBLICO

a) Evolução da atuação do Estado na economia

Uma análise histórica da atuação do Estado nas economias latino-americanas nos mostra uma evolução gradual, partindo de uma neutralidade própria das idéias liberais que prevaleceram desde a implantação do modelo de “crescimento para fora”, imposto a estas economias em sua função abastecedora de bens de consumo e matérias-primas naturais ao comércio internacional, a partir da revolução industrial.

Este modelo, baseado na divisão internacional do trabalho, começa a sofrer seus primeiros reveses com a mudança do país centro, de Inglaterra a Estados Unidos, já que este país começa a competir com as economias latino-americanas, por ser um dos maiores produtores mundiais de matérias-primas.

Finalmente, com a crise de 1930, rompe-se definitivamente o esquema e os países devem iniciar um processo defensivo de “desenvolvimento para dentro”, encarando políticas de substituição de importações através de processos de industrialização interna de suas matérias-primas.

Esta evolução, sintetizada brevemente, deve ser considerada com as ressalvas do caso, já que não ocorreu em todos os países nem na mesma época, dependendo das estruturas produtivas e de suas relações com o comércio internacional.

Desde o princípio do século, o Estado começa a executar funções de caráter essencial, em um primeiro momento, através da prestação de serviços de luz, água, esgotos, obras de infra-estrutura, que originalmente foram desempenhados pelo Setor Privado, mas que logo se achou que deveriam ser atendidos pelo Setor Público.

Com a Segunda Guerra Mundial e posteriormente com a crise econômica mundial, o Estado, mediante ações diretas e de regulação, adquire uma função intervencionista.

Essa atuação não se concretiza somente na produção de serviços essenciais ou estratégicos, mas também começa a competir no mercado com a empresa privada, como parte de uma nova filosofia tendente a estabelecer uma tutela a respeito de quais atividades econômicas são benéficas para a comunidade e como devem ser prestadas para que cumpram seu objetivo.

b) Importância do Setor Público no planejamento do desenvolvimento

O Professor Jorge Ahumada estabelece um conjunto de etapas no processo de planejamento nacional:

I. O Órgão Central de Planejamento (OCP) elabora um diagnóstico global que serve de base à autoridade nacional para fixar um conjunto de objetivos preliminares.

II. Com base nos objetivos fixados pela autoridade, o OCP elabora um programa global de metas especificando as restrições em termos de recursos e estabelecendo atribuições preliminares de recursos por setores.

As etapas III e IV correspondem ao trabalho dos órgãos setoriais de planejamento que, com base no plano global, preparam alternativas setoriais desagregadas.

V. Os planos setoriais são coordenados pelo OCP.

VI. O OCP, com base nos planos setoriais coordenados, prepara alternativas de plano e as discute com a autoridade nacional.

VII. O processo se repete a níveis mais baixos de decisão.

Neste processo, essencialmente dinâmico, a múltipla e agressiva atuação do Estado, que faz com que este controle uma parte importante do produto e realize uma elevada porcentagem dos investimentos da economia, o convertem no principal promotor do desenvolvimento.

Nas tentativas de planejamento realizadas na América Latina, ao estruturar os planos globais, regionais ou setoriais, foram consideradas as diversas atuações do Estado no setor ou atividade produtiva em que estavam localizadas. Desse modo, não foram explicitados claramente os graus e- as formas de participação do mesmo no conjunto do sistema econômico que lhe dão uma especial singularidade, coisa que se pode conseguir com um enfoque setorial-institucional.

Para estes efeitos se torna necessária uma reestruturação de todo o instrumental analítico para adequá-lo às necessidades da investigação.

Um exemplo de uma das técnicas básicas de investigação pode ser um quadro de relações intersetoriais, onde se analisem em separado as atividades de produção dos Setores Público e Privado, como forma de ponderar não somente sua participação relativa na economia, como também suas relações tecnológicas e os padrões de eficiência com que atuam. O Quadro nº 1 demonstra claramente como pode ser encarado um estudo deste tipo. ⁽³⁾

Este enfoque permite detectar a influência das ações de produção e acumulação do setor, que se concretizam, fundamentalmente, através das empresas.

No processo de planejamento as empresas terão como objetivos básicos elevar sua eficiência interna, atingindo a ótima, dotação de seus recursos e que suas metas sejam compatíveis com as metas estabelecidas nos planos globais, de- forma a alcançar o maior grau de eficiência externa para o alcance dos objetivos programados.

Um aspecto relevante quando se encara o planejamento do Setor Público é “a avaliação das possibilidades que este setor possui para absorver a carga de responsabilidades que os planos de desenvolvimento atribuem aos requerimentos que o processo de desenvolvimento demanda”. ⁽⁴⁾

³ Op. cit., 2.

⁴ Patterns of Public Sector in Underdeveloped Countries. Ignacy Sacle.

Quadro N.º 1

O SETOR PÚBLICO EM UM MODELO DE RELAÇÕES INTERSECTORIAIS

	Demanda Intermediária										Demanda Final				VBP	
	Setor Privado					Setor Público					Setor Público		Setor Privado			
	Sector 1	Sector 2	...	Sector n		Sector 1	Sector 2	...	Sector n	Governo	G	I	C	I		
Setor 1	$\begin{matrix} \text{PP} \\ X_1^p \end{matrix}$					$\begin{matrix} \text{PP} \\ X_{n2}^p \end{matrix}$					0		$\begin{matrix} \text{PP} \\ C_1^{\text{PP}} \end{matrix}$		$\begin{matrix} \text{PP} \\ Y_1^{\text{PP}} \end{matrix}$	
Setor 2																
...																
Setor n																
Setor 1	$\begin{matrix} \text{PP} \\ X_n^p \end{matrix}$					$\begin{matrix} \text{SP} \\ X_{n2}^s \end{matrix}$					0		$\begin{matrix} \text{PP} \\ C_h^{\text{PP}} \end{matrix}$		$\begin{matrix} \text{PP} \\ Y_h^{\text{PP}} \end{matrix}$	
Setor 2																
...																
Setor n																
Continuo	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	C_{n+1}^{SP}		0		$\begin{matrix} \text{PP} \\ Y_h^{\text{PP}} \end{matrix}$	
Valor agregado	VA_1^p					VA_2^g					VA_2^g		VA_{n+1}^g			
V B P	VBP_1^p					VBP_2^g					VBP_2^g		VBP_{n+1}^g			

1 — valores de fluxos do Setor Privado, $i=1, \dots, n$
 2 — valores de fluxos do Setor Privado, $i=1, \dots, n$
 n — valores de fluxos do Setor Público, $i=1, \dots, n+1$, sendo $n+1$ o Setor Governo
 1 — valores de custos do Setor Privado, $i=1, \dots, n+1$, sendo $n+1$ o Setor Governo
 2 — valores de custos do Setor Público, $i=1, \dots, n+1$, sendo $n+1$ o Setor Governo
 g — indica o Setor Público. Os outros símbolos são os usualmente usados pelos modelos
 p — indica o Setor Privado.

Esta rigidez do Setor Público — ou qualquer outro setor da economia — para se adaptar ao plano, tem múltiplas manifestações, as quais devem ser detectadas e superadas para impedir que o plano fracasse no momento de sua execução. A nível das empresas estatais, este fenómeno pode ser observado, já que pela forma inarmônica em que se foram criando e pelo alto grau de autonomia que se pretendeu outorgar-lhes, para garantir seu funcionamento similar ao da empresa privada, tem feito com que não exista uma coordenação real entre a tomada de decisões e o Poder Central.

Este fato vai adquirindo maior importância à medida que se adquirem novas áreas e quando o Estado começa a participar como sócio de determinadas empresas, adquirindo parte do seu capital, chegando a possuir uma participação majoritária em algumas, de caráter estratégico, com a conseqüente influência na tomada de decisões.

Não se pode conceber um plano do Setor Público sem a devida harmonização e compatibilização dos objetivos básicos com as metas a serem cumpridas pelas diferentes entidades.

As empresas estatais que desempenham dia a dia maiores funções, com volumes de transações e capitais de grande importância, como já dissemos, têm-se convertido em instrumentos estratégicos do processo de desenvolvimento.

Passa a ser importante a determinação das técnicas através das quais se estabelecem as inter-relações entre o Poder Central e as empresas, de forma a integrá-las no processo de formulação das medidas de política econômica, que permitirão instrumentar os planos globais. Ao longo deste trabalho tentaremos demonstrar que a técnica do orçamento por programas, devidamente implementada para considerar as especiais características empresariais, possui os requisitos necessários para cumprir a mencionada função.

4. O ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DO PLANEJAMENTO

A importância do Orçamento do Setor Público no processo de planejamento do desenvolvimento e fundamentalmente a aplicação da técnica do orçamento por programas ao Governo Central não serão analisadas neste trabalho, existindo abundante literatura a respeito.

Indubitavelmente, a técnica do orçamento por programas constitui, frente ao orçamento tradicional, uma aproximação em direção às técnicas empresariais, no sentido de planejar-se o cumprimento físico dos objetivos através de uma certa combinação de fatores, avaliar-se a execução dos distintos programas através de estudos de custos e técnicas de medição de resultados físicos, etc.

Apesar disso, quando encaramos o processo de orçamentação de uma empresa estatal, devemos levar em consideração certos fatores adicionais, tais como o dinamismo com que deve atuar em função do mercado, o que obriga a dotar seu orçamento da necessária flexibilidade para não travar sua gestão.

O orçamento deverá, então, destacar os elementos fundamentais que constituem dita gestão empresarial e portanto deverá mostrar a compatibilidade existente entre as metas estabelecidas através dos planos globais e setoriais e a viabilidade econômico-financeira da empresa para levá-las a cabo.

II - O Orçamento por Programas nas Empresas Industriais e Comerciais

1. CARACTERÍSTICAS GERAIS METODOLÓGICAS

O orçamento das empresas estatais é uma técnica que deve cumprir uma função dupla: colaborar com a direção da empresa para alcançar o maior grau de eficiência interna possível mediante a previsão da gestão anual e a posterior avaliação do cumprimento das metas propostas e, ao mesmo tempo, permitir que as metas mencionadas sejam congruentes com os planos setoriais fixados pelo

Governo, de forma que, mediante as medidas de política econômica, se alcance a máxima eficiência externa, ou seja, que a atuação da empresa propicie os máximos benefícios para a coletividade em seu conjunto.

Para concretizar ambos os objetivos devemos fazer com que o orçamento se integre plenamente em todos os atos de gestão empresarial e para isso deve necessariamente basear-se na programação físico-financeira.

Por conseguinte, devemos mudar o enfoque do orçamento tradicional e passar de um simples controle da despesa a um sistema integrado, onde, para poder avaliar o cumprimento de metas, devemos dispor dos custos dos diferentes programas e de sistemas de medição de resultados físicos.

Surge a necessidade do orçamento integrado da empresa que permite explicar as múltiplas inter-relações da gestão e fundamentalmente como é que através dos distintos programas se combinam os recursos produtivos, e sua influência nas contas de resultados e patrimoniais da empresa.

Através do orçamento integrado ficarão claramente definidas as políticas de vendas, de produção, de estoques, de investimentos, de endividamentos, etc., tanto no curto quanto nos médio e longo prazos.

Ao apresentar-se o processo orçamentário como um conjunto de inter-relações que une os diversos aspectos operativos da empresa, refletidos finalmente em resultados através de suas contas patrimoniais, consegue-se que, no momento da execução, a contabilidade orçamentária acompanhe essa gestão como conseqüência do confronto com a contabilidade geral; surgirão diretamente as diferenças entre o orçamentado e o realmente executado, o que permitirá realizar a avaliação correspondente e efetuar as correções necessárias ao cumprimento das metas programadas.

a) Novo conceito de dotação orçamentária

Se modificamos o enfoque tradicional do orçamento, baseando-o em uma programação orçamentária eminentemente física, corresponderá também a um novo tratamento do conceito de dotação orçamentária.

A esta altura da análise, é necessário destacar um princípio sobre o qual voltaremos com mais detalhes no final do trabalho; o orçamento é simplesmente uma técnica e os diferentes elementos com os quais o implementamos somente visam a torná-lo mais útil para o tipo de análise que queremos realizar e os fenômenos que queremos captar.

Na análise do processo da despesa podemos estabelecer diferentes momentos:

- o ajuste de um compromisso para a incorporação de um serviço, no futuro;
- a incorporação do bem ou prestação efetiva do serviço;
- a aplicação do bem incorporado ao processo de produção;
- o pagamento da obrigação.

Estes momentos da despesa podem coincidir no tempo, como nos casos dos serviços pessoais aplicados regularmente ao processo produtivo. No outro extremo, podemos considerar a aquisição de um conjunto de materiais, que irão ser incorporados & empresa em distintos períodos orçamentários. Do seu lado, a obrigação resultante desta operação se cancela mediante um pagamento antecipado no momento da assinatura do compromisso e o resto em entregas que superam o exercício orçamentado.

De acordo com os fins pretendidos, o sistema contábil orçamentário captará estes momentos ou o momento que considere mais útil. Em função da metodologia que desenvolveremos, consideraremos através do orçamento integral: a incorporação do bem ou prestação efetiva do serviço, a aplicação do bem ao processo produtivo e o pagamento.

O momento da despesa correspondente ao acordo do compromisso não dá lugar a nenhuma vinculação do processo de orçamentação, o que não quer dizer que não deve ser registrado na contabilidade geral da empresa através de contas de ordem.

O momento da incorporação física do bem ou da prestação efetiva de um serviço se constitui em transcendental, já que, por um lado, começa a cumprir sua função no processo produtivo e, por outro, se determinam ou concretizam as relações jurídicas com o fornecedor através do nascimento da obrigação. É por isso que, no momento da elaboração do orçamento, para fixar o conceito de dotação orçamentária, nos afastamos da tradicional autorização para comprometer despesas, e a estabelecemos no momento do processo da despesa em que se incorpora o bem ou se realiza a efetiva prestação do serviço.

Desse modo, determinamos **as dotações orçamentárias, que constituirão créditos abertos para realizar as despesas necessárias ao cumprimento das funções ou obrigações dos organismos e que serão afetadas pelas incorporações de bens e pela utilização efetiva de serviços por parte das empresas, num determinado exercício.**

Nestas ações, portanto, podemos identificar claramente dois aspectos: a expressão monetária de um fato físico como a prestação de um serviço ou a incorporação de um bem e a obrigação assim gerada.

Ambos os aspectos, originados em uma mesma ação, independentizam-se, o serviço ou o bem passa a prestar suas funções no processo produtivo ou seguindo as linhas de uma política de estoque, enquanto a obrigação deverá ser cancelada, o que pode ser feito em forma anterior, concomitante ou posterior ao momento da ação física.

No processo de orçamentação estes fatos devem ficar devidamente refletidos. O fato físico, ou seja, a demanda de bens ou serviços da empresa ao mercado, dá lugar à afetação do crédito orçamentário. Por outro lado, estes mesmos bens e serviços, ao se incorporarem ao processo produtivo, passarão a fazer parte dos custos dos diversos programas, com a conseqüente influência nas contas de resultados, ou passarão diretamente, como é o caso dos investimentos, a fazer parte do patrimônio da empresa.

A obrigação, por seu lado, terá sua incidência nas contas patrimoniais e seu cancelamento influirá de distinta forma, de acordo com o momento em que se realize.

b) Considerações complementares

De acordo com esta metodologia, tratar-se-á de orçamentar a gestão empresarial exclusivamente no exercício que se orçamenta, não se apoiando na situação patrimonial da empresa no exercício anterior. A causa deste enfoque reside no fato de que, no momento em que se orçamenta, ainda não venceu o período anterior, o que obrigaria a novas estimativas e, além do mais, porque podem identificar-se claramente os resultados da gestão através das variações patrimoniais do exercício.

Esta conta de Variações Patrimoniais se apresenta sob a forma de um quadro de Usos e Fontes de Fundos, o que permite efetuar uma análise financeira da gestão.

Este sistema de orçamentação é aplicável a todo tipo de empresas. Não obstante, no desenvolvimento que realizaremos basear-nos-emos exclusivamente nas empresas industriais e comerciais, já que para as empresas produtoras de serviços financeiros corresponderia uma forma de apresentação diferente, ressaltando certos aspectos específicos, o que não pode ser feito de forma conjunta com os outros tipos de empresas.

É portanto evidente que não se podem identificar, na análise, a empresa privada e a empresa pública, sabendo-se que suas finalidades são diferentes; as medidas de política econômica adotadas por um governo podem fazer com que uma empresa funcione com preços abaixo do custo ou que os investimentos públicos sejam feitos naqueles tipos de produção de baixa rentabilidade, que não são atrativos para o Setor Privado.

Apesar disso, qualquer que seja o papel atribuído a uma empresa estatal, esta deve tentar alcançar a maior eficiência mediante a melhor combinação dos seus recursos produtivos. Para poder quantificar este fato, a forma de apresentação do orçamento tenta separar, na medida do possível, a gestão tipicamente empresarial do que significam o conjunto de ações - política de preços subsídios - resultante de suas relações com o resto do Setor Público.

Finalmente, como consequência do que afirmamos nos capítulos anteriores a respeito da coordenação que deve existir em todo o Setor Público, apresentaremos o processo de orçamentação das empresas, seguindo as linhas

gerais do processo de planejamento nacional. Dessa forma, a empresa deverá apresentar seu plano de médio prazo e seu plano operativo anual, de forma que as metas que se programam nos mesmos sejam congruentes com as que figuram nos planos globais e setoriais.

2. PLANO A MÉDIO PRAZO DE DESENVOLVIMENTO DA EMPRESA

Dentro do contexto do planejamento normativo em que as empresas públicas trabalham, seus objetivos no médio prazo estarão baseados nas estratégias, a longo prazo, de desenvolvimento e fundamentalmente nos planos setoriais.

Não se pode desconhecer que na formulação dos planos existe um processo de mútua interdependência, devendo em cada um dos níveis haver participação ativa dos organismos responsáveis pela execução.

É de grande importância que a empresa possua um plano de sua gestão no médio prazo, não somente porque desse modo se consegue uma integração de interesses com o resto do Setor Público, como também porque permite que os planos anuais sejam estruturados sobre a base do cumprimento dos objetivos de médio prazo, conseguindo dessa forma que não se desviem dos objetivos básicos da empresa.

Os elementos que constituirão este plano de médio prazo, assim como o período que abranja a projeção das variáveis nele manipuladas, dependerão inteiramente das características das empresas.

Existem muitas empresas públicas, fundamentalmente produtoras de serviços públicos essenciais, cujos investimentos para incrementar sua capacidade produtiva requerem um longo período de maturação — empresas produtoras de energia, por exemplo. Estas empresas deverão realizar seus planos para um prazo mais longo, de modo que possa compreender todo o processo de sua expansão.

O plano de médio prazo deverá conter como informação mínima:

1. Metas de produção por serviço ou produto final em volumes físicos.

2. Demanda potencial e real por serviço ou produto final. Deverá indicar-se, também, se a empresa atua em condições monopólicas e, em caso de agir em concorrência ou de forma complementar com a empresa privada, qual a parte que se pretende absorver.

3. Política de tarifas ou preços por serviço ou produto final. Através dos dois itens anteriores indicar-se-á claramente o papel que a empresa deve desempenhar no processo de política econômica, ou seja, se somente desempenha o papel de produtora de bens ou serviços essenciais ou que não são atrativos para a empresa ou se, pelo contrário, possui uma política agressiva dentro do sistema, intervindo na atividade direta e competitiva da empresa privada e, fundamentalmente, na produção de insumos de uso difundido ou em tipos de produção de grande margem de excedente.

4. Estimativa física e financeira de utilização de insumos críticos naquelas empresas que, por sua natureza, devem realizar compras que se incorporam através de vários exercícios, como, por exemplo, a contratação do petróleo cru nas empresas de refinamento petrolífero, ou a aquisição de peças de reposição e outros materiais de grande volume para a normal manutenção dos serviços de certas empresas.

É importante assinalar este tipo de operações, não somente porque constituem gastos importantes, mas porque nos orçamentos anuais estas aparecerão como parâmetros, já que não poderão ser objeto de variação no curto prazo.

5. Projetos de investimento para a ampliação da capacidade produtiva ou para a variação de processos técnicos de produção.

Os planos de investimento terão sua principal forma de expressão no médio prazo; portanto, os distintos projetos devem ser apresentados com a maior precisão técnica possível e, fundamentalmente, justificando a utilidade de sua realização para o futuro cumprimento das metas de produção.

Deve estimar-se o volume do investimento e a forma do seu financiamento, estabelecendo as obrigações em moeda estrangeira derivadas de sua realização.

Os projetos que farão parte do plano anual de investimentos normalmente constituirão aspectos parciais da execução dos planos de médio prazo; por isso, se insiste em sua avaliação numa ótica de médio prazo e no estudo da forma de seu financiamento.

3. PLANO ANUAL OPERATIVO DA EMPRESA

a) Antecedentes

“O plano anual operativo pode ser definido como o resultado de um processo por meio do qual se estabelecem, dentro do marco das estratégias e dos planos de médio prazo, as metas de curto prazo correspondentes ao Setor Público e as orientações e/ou determinação de ações para o Setor Privado através de medidas diretas e indiretas - fixação de preços e salários, tributação, financiamento, etc. Além do mais, o plano anual fixa os requisitos financeiros, materiais e humanos para cumprir as metas e identifica a localização temporal e espacial das atividades, de acordo com as exigências do desenvolvimento econômico.”⁽⁵⁾

Os orçamentos do Governo Central e das empresas constituirão instrumentos de concretização dos planos operativos anuais, no que diz respeito ao Setor Público. Através dos planos de vinculação poderão ser estabelecidas as correlações entre as estratégias e os planos de médio prazo e os programas orçamentários que têm sob sua responsabilidade o cumprimento das metas no curto prazo.

Este processo dinâmico determinará o marco dentro do qual a empresa desenvolverá sua gestão. É necessário reiterar que na fixação de metas e na determinação das possibilidades de cumprimento é fundamental a coordenação dos distintos níveis. Não se pode aceitar a fixação, por parte do Poder Central, de metas para as empresas, sem uma ativa participação das mesmas nessa fixação,

⁵ Notas sobre Execução. Contabilidade e Controle por Programa — Jorge Israel — IL.PES — 1969.

fato que permitirá perceber se as metas propostas são as mais adequadas, tanto para a empresa como para o sistema em seu conjunto.

Do mesmo modo, não se concebe a atuação empresarial pública desvinculada do resto do Setor Público, com níveis ou graus de autonomia que atentem contra o alcance das metas gerais do plano.

Em ambos os casos, fere-se o verdadeiro conceito de empresa pública e, portanto, deve proceder-se a uma conscientização do importante papel que podem desempenhar no contexto de um processo de desenvolvimento.

O plano operativo da empresa se concretiza no orçamento anual, tentando alcançar os objetivos impostos pelo plano e, por sua vez, uma série de objetivos de caráter interno que, logicamente, estão destinados, em última instância, ao cumprimento dos objetivos globais. Em linhas gerais, podemos estabelecer que ditos objetivos podem resumir-se em:

- **Planejar:** determinando as políticas de ação, programando detalhadamente as operações do exercício e prevendo a atuação da empresa no meio em que esta desempenha suas funções.

- **Coordenar** todas as ações de modo que a empresa atue como uma unidade e não como uma agregação de funções departamentais sem uma coordenação na ação.

- **Controlar:** incluindo a atribuição de responsabilidades e a avaliação de resultados.

Para se conseguir uma orçamentação integral de gestão anual passa-se a detalhar, para sua posterior análise, os diferentes aspectos que devem ser levados em consideração.

I) Plano Anual Operativo

1. Orçamento de operações

Programas operativos: básicos - produção

- comercialização

auxiliares - administração
 - transportes
 - outros

Programa de operações financeiras

2. Orçamento anual de investimentos

3. Orçamento anual de receitas

O conjunto de ações realizadas para o cumprimento dos diversos programas analisados anteriormente terá seu reflexo nas contas de resultados e patrimoniais da empresa.

II) Contas da Gestão Econômico-Financeira Anual

1. Contas de exploração

2. Conta de variações patrimoniais do exercício

III) Situação Patrimonial da Empresa ao fim do Exercício que se Orçamenta

IV) Anexos com dados Complementares

O estudo analítico das previsões assinaladas nos numerais anteriores deverá ser realizado necessariamente com um certo grau de generalização, devido justamente às imensas possibilidades de atuação empresarial do Setor Público na economia.

Se pretendemos jogar no orçamento dita gestão, não podemos pensar que esta diversidade possa ser enquadrada em moldes rígidos formais.

Conscientes desta limitação, serão realizadas aquelas considerações de caráter geral, que a prática tem demonstrado que são seguidas pela maior parte das organizações empresariais públicas, permitindo, desta forma, alcançar certos padrões de apresentação uniforme de informação, de grande importância não

somente na avaliação de resultados, como também nos estudos de caráter geral para a confecção de consolidados a nível setorial ou nacional.

De qualquer forma, a metodologia de orçamentação que se apresenta, como foi dito anteriormente, é aplicável a qualquer tipo de empresa, e será na fundamentação dos princípios em que se apoia que se centralizará o estudo.

b) Orçamento de operações

Os objetivos de qualquer empresa serão concretizados na produção de bens ou serviços que entrarão no mercado. Sua gestão consistirá então na combinação de recursos humanos, materiais e financeiros, de forma a alcançar as metas físicas propostas.

Para isso, contará com um conjunto de programas básicos, destinados diretamente ao cumprimento de seus objetivos - produção e comercialização - e, por sua vez, com programas auxiliares ou de apoio, que colaboram para o funcionamento normal dos programas básicos.

Os programas auxiliares constituem, de certa forma, um meio para o cumprimento dos objetivos básicos, motivo por que adquirem as características de uma atividade antes que de um programa em si mesmo. Neste grupo se localizam as ações dos departamentos de Administração, Transportes, Oficinas, Investigação, etc.

Em termos gerais, podemos dizer que um orçamento de operações tem como objetivo fundamental satisfazer as vendas programadas, já que serão estas as determinantes das características básicas das previsões dos outros elementos da gestão empresarial.

Tanto as empresas produtoras de bens quanto as produtoras de serviços deverão fazer um estudo de mercado, para estimar a quantia dos bens ou serviços que a comunidade estará disposta a adquirir a determinados preços, levando em consideração os custos de produção e confrontando as diversas alternativas com os objetivos básicos da empresa.

Se considerarmos somente as empresas produtoras de bens, observamos que existe um ritmo de vendas que geralmente não coincide com o ritmo regular

de produção, seja porque os bens possuem uma demanda irregular através do ano, ou porque se dispõe de insumos de caráter estacional, ou outras causas, e isso nos leva a ressaltar a importância do nível de estoques de bens e do seu papel regulador na produção.

Em princípio, podemos afirmar que uma regularidade na produção proporciona lucros, o que dependerá, fundamentalmente, do diferente peso relativo dos custos fixos e variáveis, entre outros fatores estruturais a serem considerados. As empresas estatais apresentam, quanto a este aspecto, uma série de fatores de rigidez, tal como a estabilidade obrigatória da mão-de-obra, dada por certas disposições legais, o que não permite dar à produção um ritmo diferente, de acordo com as necessidades do processo.

Por outro lado, os excessos de estoques elevam o capital de giro a níveis insustentáveis, inclusive os gastos financeiros necessários para sua manutenção podem incidir no custo, de forma a anular seus efeitos favoráveis.

A política que determine os níveis de estoques ótimos surgirá dos estudos efetuados através de técnicas de investigação operativa, as quais servirão de base para a programação orçamentária ao fixar suas previsões.

Por sua vez, o controle orçamentário será fator constante de confronto na execução, permitindo efetuar as correções necessárias, de modo que os níveis de vendas, produção e estoques mantenham sempre as relações ótimas, que permitam o cumprimento de metas programadas.

Estas considerações se tornam extensivas, com as ressalvas correspondentes, às políticas de estoques de produtos em processo de elaboração, materiais, matérias-primas, maquinaria e equipamentos de reposição, ressaltando a importância de um controle adequado das mesmas nas empresas estatais.

Baseada nestes princípios, a metodologia orçamentária exposta obriga a explicitar os movimentos de estoques, destinados a atender ao processo produtivo do ano ou a sua utilização em exercícios futuros.

Uma vez alcançada a adoção de sistemas de inventário permanente, para o controle de estoques nas empresas, é que se poderão determinar as

responsabilidades das diferentes unidades executoras no cumprimento dos programas.

c) Programa de Produção

Consideraremos, em primeiro lugar, o programa de produção por sua complexidade e por ter a mesma relevância, tanto nas empresas produtoras de bens quanto nas de serviços.

Este programa possui uma série de objetivos principais:

1. Em estreita relação com a política de vendas e estoques, o planejamento da produção para determinar: o que, como, quanto e quando produzir.
2. Uma correta apreciação da capacidade produtiva da empresa para enfrentar a produção planejada, permitindo, dessa forma, realizar as previsões necessárias nos planos de investimento.

É fundamental, nesse sentido, uma avaliação exata do grau de integração dos distintos departamentos no processo produtivo. A capacidade produtiva de toda a empresa não será maior que a capacidade do departamento ou processo de menor produção. A programação adequada permitirá evitar os estrangulamentos que podem tornar irrealizáveis os planos mais ambiciosos e, por sua vez, criar situações de ineficiência perniciosas para a empresa.

Estas considerações devem estender-se à falta de coordenação, que pode fazer com que os recursos produtivos não se incorporem ao processo no momento necessário, o que pode ser solucionado no curto prazo; isto não ocorre quando se deve realizar investimentos importantes para modificar a capacidade instalada da empresa.

3. Programar os recursos de pessoal necessários para o cumprimento das metas, classificando-os por tipo de trabalhadores ou especialidade e qualificação.

Naquelas empresas que, por razões legais ou institucionais, carecem da necessária liberdade para dispor da mão-de-obra, é imprescindível criar as

condições de flexibilidade necessárias para a distribuição do pessoal entre os distintos programas, de acordo com as necessidades do processo produtivo, de modo a alcançar a melhor combinação de recursos.

4. Programar o abastecimento de recursos materiais com base nas necessidades do processo e na política de estoques adotada.

I.a) Atribuições orçamentárias

O alcance da combinação ótima no processo de fabricação e em todo o funcionamento da empresa, realiza-se através de um processo de programação, em que a orçamentação se constitui em um instrumento fundamental, facilitando a escolha de alternativas, ao prover os elementos que permitem avaliar quantitativamente as vantagens ou desvantagens de cada uma delas.

Escolhida, então, a alternativa mais adequada, teremos determinados os recursos humanos e materiais que a empresa demandará ao sistema econômico, ou seja, os serviços pessoais e não pessoais que utilizará em sua gestão, assim como os bens que deverão ser incorporados à empresa.

O custo, ou seja, a expressão monetária da prestação efetiva desses serviços, ou o preço do bem incorporado, constituirá a dotação orçamentária do exercício.

Por razões de homogeneidade na apresentação, dentro de cada um dos programas, as atribuições orçamentárias se apresentam de acordo com uma classificação por objeto de despesa, que variará segundo os países.

Adota-se uma classificação por objeto da despesa dentro de cada programa, porque permite identificar, para fins de programação, a demanda do Setor Público — neste caso das empresas - de acordo com cada um dos setores da economia e também o destino do uso dos recursos.

No Uruguai, por exemplo, a partir de 1.º de janeiro de 1968 (Decreto n.º 371/67, de 13 de junho de 1967), foi adotada uma “classificação de despesas públicas segundo seu objeto”, com base em dez itens principais e dois graus de menor detalhe, para fins de administração e estatística, que se denominam subitens e linhas, respectivamente:

tens	Denominação
	RETRIBUIÇÃO DE SERVIÇOS PESSOAIS
	SERVIÇOS NÃO PESSOAIS
	MATERIAIS E ARTIGOS DE CONSUMO
	MAQUINÁRIA, EQUIPAMENTOS EXISTENTES
	ADQUIZIÇÃO DE IMÓVEIS E EQUIPAMENTOS EXISTENTES
	CONSTRUÇÕES, ADIÇÕES, MELHORIA E REPAROS EXTRAORDINÁRIOS
	ENCARGOS LEGAIS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS
	TRANSFERÊNCIAS
	DESEMBOLSOS FINANCEIROS
	DOTAÇÕES GLOBAIS

Com o propósito de não criar rigidez dentro do orçamento das empresas, permitiu-se a estas reclassificarem os seus planos de contas nos 10 grandes itens, não afetando dessa forma sua individualidade.

Com base nos mesmos princípios, a aprovação legal se realiza a nível de cada um dos programas e dos itens, permitindo desse modo uma ampla liberdade na gestão, destacando, não obstante, que a aprovação não se limita somente ao conjunto de atribuições orçamentárias, mas que, pelo contrário, aprova o orçamento integral da empresa.

I.b) Custo global estimativo anual de produção

As diversas ações realizadas para o cumprimento das metas do programa se refletem, de acordo com o sistema contábil de partida dobrada, em movimentos das contas diferenciais, que determinarão, em primeira instância, o custo de produção global do programa e contribuirão para a obtenção do resultado econômico final da gestão empresarial anual, e também em movimentos das contas integrais que determinarão a situação patrimonial ao final do exercício.

Como pode ser observado no Quadro nº 2, no programa de produção, para a obtenção de uma unidade de produto final, se incorporam efetivamente serviços e seus correspondentes encargos e prestações, matérias-primas e materiais

auxiliares e a amortização pela depreciação física dos ativos ligados diretamente à execução do programa.

O processo produtivo é contínuo e nosso período de orçamento é um corte artificial no tempo; portanto, no começo e no final do mesmo, teremos que identificar produtos em processo de elaboração.

De acordo com o que foi aqui expresso, a metodologia empregada tenta identificar a gestão do exercício orçamentado sem baseá-la nos dados do anterior; assim, nossa análise determinará as variações patrimoniais que se verifiquem no exercício em questão.

A variação de estoques de produtos inacabados indicará a quantidade dos mesmos que é incorporada ao custo de produção dos artigos terminados, no caso de que haja uma redução de estoques, e a soma de serviços, matérias-primas, etc., prestados ou efetivamente incorporados ao processo produtivo do exercício, mas que, por não se ter completado o processo que o transforma em produto final, se incorporam ou transformam em estoques que afetarão as contas patrimoniais, isto no caso de existir um incremento nas mencionadas contas.

A mesma mecânica se aplica aos materiais e artigos de consumo, com a diferença de que estes não entraram no processo produtivo, constituindo parte da política de estoques da empresa.

Com relação à política de estoques em geral, é importante a determinação do custo com que estes devem ser incorporados ao processo produtivo. A solução deste problema de grande transcendência, por incidir no custo final, deve ser objeto, dada sua complexidade, de um estudo especial. O mais importante, do ponto de vista orçamentário, é a explicitação da política adotada e, fundamentalmente, a continuidade de sua aplicação, de modo a ter, no tempo, resultados que permitam realizar uma avaliação correta.

Os investimentos de reequipamento do ano – normalmente pertencentes a maquinaria e equipamentos — que não constituam uma ampliação da capacidade produtiva da empresa contribuem também na geração do produto final, da mesma forma que os ativos reais já existentes.

É necessário esclarecer que no Quadro nº 2 foram ligados com setas os mencionados investimentos com a amortização que se incorpora ao custo, somente para indicar sua relação conceitual. A amortização corresponde à depreciação de todo o ativo aplicado ao programa e a consideração da incidência da depreciação dos investimentos do ano no custo depende das técnicas de amortização adotadas.

Ao incluir, no custo, a amortização dos ativos reais deve adotar-se uma série de medidas nas empresas estatais, de modo que não distorça seu cálculo.

Nesse sentido, é imprescindível contar com inventários permanentes desses ativos e uma correta avaliação dos mesmos. Ambas as tarefas parecem utópicas de efetuar em algumas empresas e em alguns países, porém, é elementar sua realização se há pretensão de estabelecer uma clara determinação de responsabilidade a nível das unidades executoras e fundamentalmente um cálculo de custos realista dos diferentes programas.

Atualmente, existem esforços a nível internacional para a adoção de técnicas comuns a determinadas atividades, tal como é demonstrado nas considerações do Seminário de Estatística e Contabilidade e Custos de Empresas Ferroviárias realizado em novembro de 1968 em Santiago do Chile, sob o patrocínio da ALAF e da CEPAL.⁶

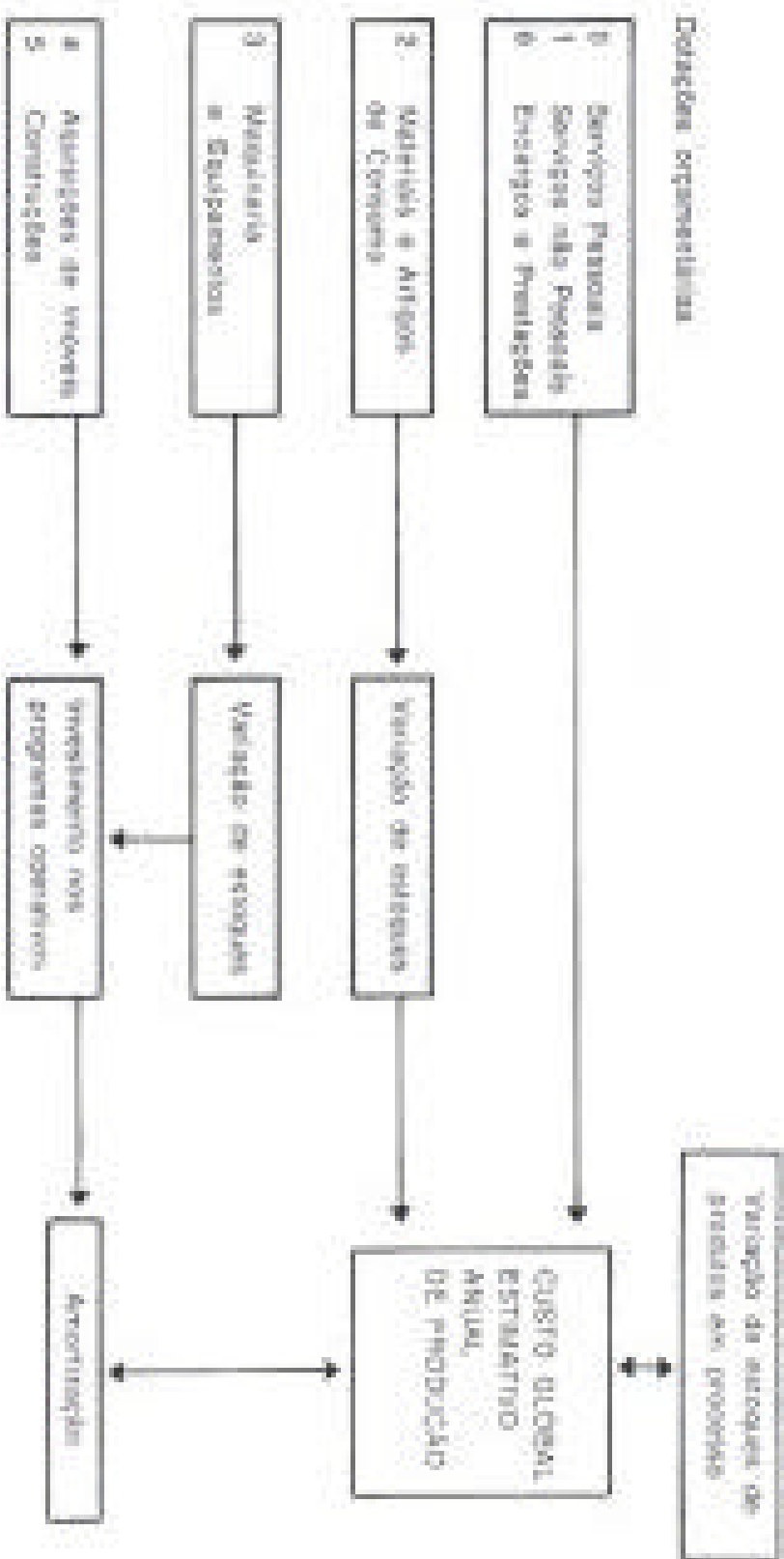
Do mesmo modo, na Reunião de Técnicos de Administração de Empresas Públicas na América Latina e Caribe, realizada em Santiago do Chile, de 7 a 22 de novembro de 1969, pela CEPAL, esta problemática foi objeto de discussão.

II) Programa de comercialização

Neste item estudaremos o programa de comercialização das empresas produtoras de bens, onde a prestação desse serviço é de uma importância fundamental como

⁶ Sistema de Informação Ferroviária — 1969 — CEPAL, E/CN 12/842.

PROGRAMA DE PRODUÇÃO



forma de preparar e colocar à disposição do consumidor potencial o produto elaborado pela natureza, nas condições, no momento e ao preço que façam com que este o demande.

Para cumprir este programa deve montar-se um mecanismo sumamente complexo, que vai desde o esboço do invólucro quanto à forma, tamanho, cor; passando por diversificados sistemas de distribuição territorial, até complexos mecanismos de estudo da psicologia do consumidor, para induzi-lo a consumir através da propaganda organizada pelos modernos sistemas de comunicação.

Neste campo, onde a empresa estatal compete normalmente com a empresa privada, o empresário estatal possui as oportunidades para uma ação dinâmica, podendo alcançar o cumprimento das metas propostas através de numerosas combinações de fatores. Estas considerações estão relativizadas, logicamente, de acordo com o tipo de produção e características de operação da empresa no meio.

Tal como é indicado no Quadro n.º 3, o programa de comercialização pode ser esquematizado do mesmo modo que o programa de produção, já que para o cumprimento de suas metas demandará serviços pessoais e seus respectivos encargos e prestações, serviços não pessoais, matérias-primas e materiais e utilizará determinados ativos reais.

Todos estes elementos serão incorporados em diferentes proporções ao custo do bem final que se jogará no mercado. Neste programa também podem existir produtos inacabados, já que certos produtos sofrem algum processo antes da venda ao consumidor final.

Nas empresas produtoras de serviços, a venda dos mesmos se confunde com sua produção; portanto, trata-se deles no programa de produção, dando especial relevância às metas a cumprir, através de sua descrição e fundamentação. Neste tipo de empresa poder-se-ia identificar um programa auxiliar de comercialização, já que podem ser realizadas certas despesas de propaganda ou promoção para a utilização de seus serviços.

A respeito deste programa não serão realizadas outras considerações, já que isso implicaria analisar certas áreas especializadas que possuem grande

importância, mas que nos afastaria do grau de generalização com que se realiza este estudo.

III) Programa de Administração e Outros

Os programas de Administração, Transporte, Reparos ou Manutenção, etc., que contribuem para o cumprimento da gestão básica da empresa, mas que carecem por si mesmos de objetivos concretos, são denominados auxiliares ou de apoio.

Isso não implica diminuir-lhes transcendência; pelo contrário, pois do seu funcionamento correto depende o cumprimento normal dos programas básicos de produção e comercialização.

Evidentemente, alguns destes programas — Administração, por exemplo — carecem de metas claramente identificáveis e sua atuação se refere a um conjunto de tarefas tendentes a atingir os objetivos gerais da empresa.

Em outros programas auxiliares pode determinar-se volumes de atividade ou metas de produção secundária, tais como nos programas de Transporte ou Oficinas.

O Quadro nº. 4 sintetiza os elementos que compõem o custo dos programas auxiliares e ao mesmo tempo os fatores que contribuem para o cumprimento de suas funções.

IV) Programa de Operações Financeiras

De acordo com o sistema orçamentário empregado, vimos que as dotações orçamentárias representavam autorizações para utilizar efetivamente serviços ou para incorporar bens, no exercício, por parte das empresas.

Em cada uma destas ações distinguíamos dois aspectos: a incorporação física dos mesmos aos diferentes programas da gestão empresarial e a obrigação, ou seja, a relação jurídica gerada entre a empresa e os proprietários dos serviços dos fatores incorporados ao processo produtivo.

Estabelecemos também que ambos os aspectos, originados em uma mesma ação, independentizavam-se, passando o serviço ou o bem a cumprir sua função física na gestão, enquanto a obrigação deveria ser cancelada em forma anterior, concomitante ou posterior ao momento da ação física.

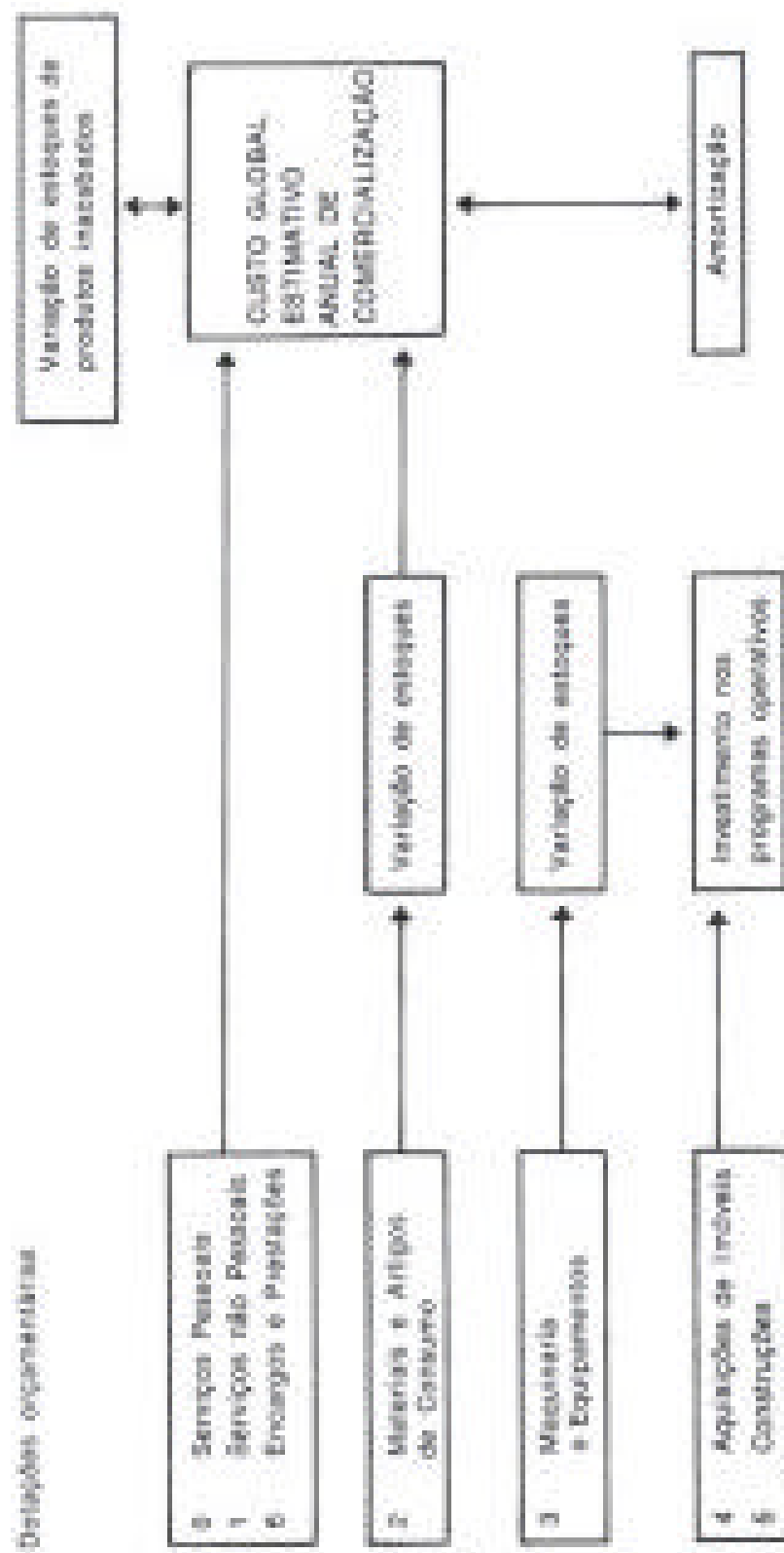
Se qualquer uma destas etapas se realiza dentro do período orçamentário no qual se incorporou o bem ou se apresentou o serviço, a conta de Variações Patrimoniais refletirá a influência dessa operação através dos resultados financeiros do período.

Se a obrigação é cancelada em exercícios futuros, tendo-se incorporado o bem no período orçamentado, esta se refletirá como Créditos Obtidos no Exercício. Como veremos adiante, esta conta, de acordo com a classificação econômica adotada, aparecerá no Orçamento de Receitas como Receitas ou Recursos Complementares do Exercício.

O Programa de Operações Financeiras está destinado a registrar aquelas despesas de Caixa derivadas de incorporações de bens, realizadas em exercícios anteriores ou a serem efetuadas no futuro, do mesmo modo que a cancelar operações do próprio capital financeiro utilizado na gestão empresarial.

Quadro H.º 2

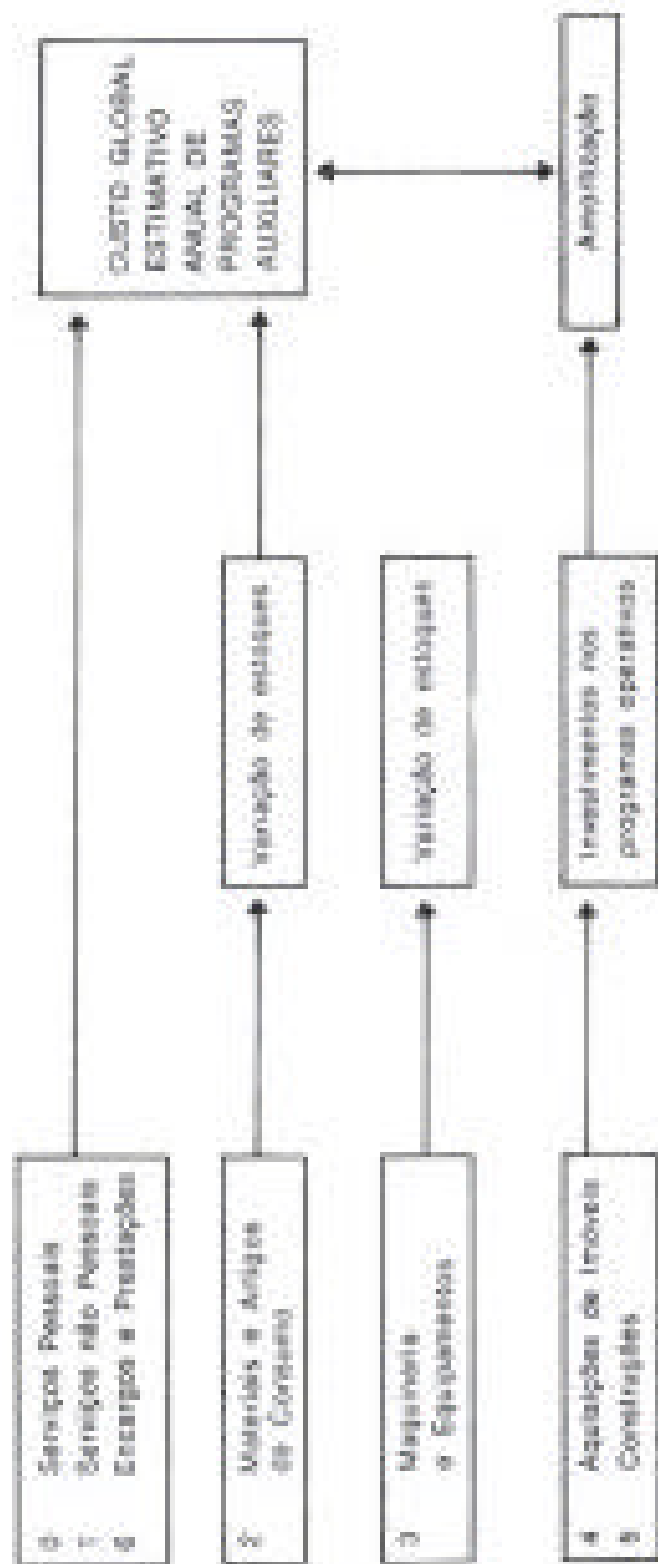
PROGRAMA DE COMERCIALIZAÇÃO



Quadro N.º 4

PROGRAMA DE ADMINISTRAÇÃO E OUTROS

Detalhes organizacionais



Podemos estabelecer que este programa atende:

1. Amortização de Empréstimos: ficando compreendidos dentro deste conceito os empréstimos bancários e dos fornecedores, sejam estes internos ou externos, levando em consideração o anteriormente dito.

2. Pagamentos antecipados: compreende pagamentos por bens ou serviços que serão incorporados em exercícios futuros.

3. Juros do capital financeiro: com o objetivo de realizar um investimento - por exemplo - torna-se necessário obter empréstimos bancários ou de fornecedores com determinadas condições de financiamento, que implicam o pagamento de juros pelo uso desse capital financeiro.

Estes juros são pagos geralmente durante o período de amortização da dívida, que logicamente é independente do período de vida útil do investimento que ajudou a realizar. Poderia pensar-se que esses juros deveriam ser adicionados ao importe total do investimento, o que, do ponto de vista macroeconômico, não seria correto, já que investimentos iguais teriam custos diferentes segundo as condições de financiamento.

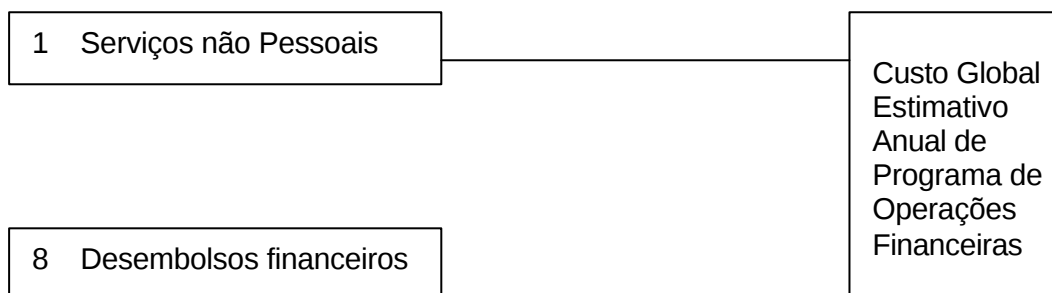
Corresponde, portanto, considerá-lo como um custo pelo uso desse capital e agregá-lo às contas de resultados. O critério de imputação aos diferentes exercícios poderia estar relacionado com os investimentos que o empréstimo correspondente possibilitou realizar, porém a prática demonstra que essas relações muitas vezes não são fáceis de identificar, dada a complexidade do manejo das operações financeiras, suas múltiplas afetações, os refinanciamentos de dívidas, o que leva, em muitos casos, a transportar esses juros para as contas de resultados, no período no qual se pagam.

Tal como se assinala no Quadro nº 5, a maioria das dotações orçamentárias deste programa corresponde ao item 8 - Desembolsos Financeiros, adicionando-se os juros ao item 1 - Serviços não Pessoais.

Quadro nº 5

PROGRAMAS DE OPERAÇÕES FINANCEIRAS

Dotações Orçamentárias



V) Orçamento de Investimentos

O plano de médio prazo, onde se determina a seqüência dos investimentos necessários para a ampliação da capacidade instalada ou a adoção de novos processos tecnológicos que permitam manter a empresa em condições competitivas no mercado, terá sua concretização no plano anual de investimentos.

O orçamento contemplará as metas anuais do plano de médio prazo, implementando-o para sua execução. Aqui, então, aparecerão os projetos com o máximo detalhamento, enunciando também a forma de seu financiamento.

Já dissemos que o médio prazo era o adequado para a consideração de um plano de investimentos deste tipo, já que, normalmente, tais projetos abrangem mais de um exercício e seu plano de financiamento também é de médio ou longo prazo.

Não obstante, é no curto prazo que se determina o início de cada um dos projetos, devendo concretizar-se a correta combinação de recursos humanos, materiais e financeiros, de modo que cada um deles se incorpore no momento,

montante e quantidade apropriados para que o custo de cada projeto seja o mínimo.

Os programas de investimento têm como objetivo fundamental atender ao cumprimento dos programas operacionais; portanto, deve tratar-se de relacionar cada um dos projetos com os programas operacionais aos quais corresponde. Não existe dúvida de que muitos projetos estão destinados ao cumprimento de vários programas operacionais, porém, na medida em que possam ser identificados, é importante estabelecer-se essa relação, já que desse modo será possível analisar com mais facilidade o cumprimento das metas estabelecidas no médio prazo.

Considerou-se conveniente fazer distinção entre os programas de investimento real, que se refletirão nas contas de ativo da empresa - como incorporação de equipamentos e instalações, edifícios, etc. - e dos programas de investimento financeiro - empréstimos a longo prazo, compra de materiais e equipamentos usados, compra de ações ou títulos, etc. - já que, de acordo com suas características, terão funções diferentes na gestão da empresa.

Dada a transcendência do plano de investimentos em uma empresa, ele requer uma análise detalhada no momento de sua elaboração.

VI) Orçamento anual de receitas

Para o desenvolvimento normal da gestão empresarial, as saídas de dinheiro necessárias para cumprir com os programas operacionais e de investimentos devem ser atendidas com uma determinada política de receitas.

O orçamento de receitas refletirá essa política se suas contas forem agrupadas de acordo, por exemplo, com um critério econômico. Ou seja, por um lado, o produzido na gestão normal da empresa, como consequência da venda dos bens ou serviços que produz ou dos ingressos por rendas de ativos e aqueles que fossem contribuições ou doações recebidas, destinadas a financiar as despesas operacionais ou correntes do organismo; por outro lado, as receitas de capital, ou seja, aquelas que implicam um tipo de compromisso da empresa, seja pela diminuição do patrimônio - venda de ativos - ou pela criação de obrigações - obtenção de empréstimos, emissão de valores, apoio de capital para investimentos, etc.

As estimativas do exercício corresponderão ao conceito de receitas geradas, com a exceção daquelas empresas que tenham como recursos próprios impostos vinculados, em cujo caso as estimativas serão relacionadas às receitas recebidas efetivamente no exercício. Este critério é adotado por razões práticas, fundamentalmente quando existe um sistema de orçamento de caixa para as receitas, no resto do sistema público.

A forma de apresentação deste orçamento pode ser diversa. A seguir será analisado um modelo que tem como característica especial o fato de ser confeccionado com o fim de ser aplicado para obter informações consolidadas de todo o Setor Público. ⁽⁷⁾

⁷ Orientações para a Formulação de Orçamentos dos órgãos Industriais e Comerciais. órgão de Planejamento e Orçamento. Uruguai — 1969

Quadro Nº 6

ORÇAMENTO DE RECEITAS

Receitas Correntes ou de Exploração	Receitas de Capital
Venda de bens	Venda de Ativos Fixos
Vendas de Serviços	Emissão e Venda de Valores Próprios
Renda de Ativos Fixos	Venda de Valores Alheios
Renda de Ativos Financeiros	Empréstimos Recebidos
Transferências Correntes Recebidas	- internos privados
- privadas	- externos
Externas	- Setor Público ⁽⁸⁾
Setor Público ⁽⁸⁾	Recuperação de empréstimos concedidos
Outras receitas correntes	Transferências de capital recebidas
	- privadas
	- externas
	- Setor Público ⁽⁸⁾
	Outras receitas de capital
	Receitas ou recursos complementares
	- créditos obtidos
	- pagamentos antecipados por incorporações de bens a serem produzidos no exercício.

⁸ É bom lembrar a importância de separar no momento da elaboração a gestão tipicamente empresarial do resto de operações - receitas neste caso - produto da aplicação de medidas de política econômica.

CLASSIFICAÇÃO ECONÔMICA DE RECEITAS ⁽⁹⁾
(Esquema de Reagrupamento)

1 – RECEITAS CORRENTES	\$
1.1. Impostos	\$
(¹⁰).....	
1.1.1.	
1.1.2.	
1.2. Renda de Ativos	\$
Fixos.....	
1.2.1.	
1.2.2.	
1.3. Renda de Ativos	\$
Financeiros.....	
1.3.1.	
1.3.2.	
1.4. Preços por Prestação de	\$
Serviços.....	
1.4.1.	
1.4.2.	
1.5. Preços por Venda de	\$
Bens.....	
1.5.1.	
1.5.2.	
1.6. Transferências Correntes	\$
Recebidas	
1.6.1.	
1.6.2.	
1.7. Outras Receitas	\$
Correntes.....	
1.7.1.	
1.7.2.	
2. RECEITAS DE CAPITAL	\$
(¹¹).....	

⁹ A desagregação de Receitas Correntes e de Capital é geral. Cada empresa apresentará um detalhe que, também, responda a suas necessidades ou de análise.

¹⁰ Em pouquíssimos casos existirá este item.

2.1.	Venda	de	Ativos	\$
Fixos.....				
2.1.1.				
2.1.2.				
2.2.	Emissão e Venda	de	Valores	\$
Próprios				
2.2.1.				
2.2.2.				
2.3.	Venda	de	Valores	\$
Alheios.....				
2.3.1.				
2.3.2.				
2.4.	Empréstimos		Internos	\$
Recebidos.....				
2.4.1.				
2.4.2.				
2.5.	Empréstimos		Externos	\$
Recebidos.....				
2.5.1.				
2.5.2.				
2.6.	Recuperação de Empréstimos			\$
Concedidos				
2.6.1.				
2.6.2.				
2.7.	Transferências	de	Capital	\$
Recebidas...				
2.7.1.				
2.7.2.				
2.8.	Outras	Receitas	de	\$
Capital.....				
2.8.1.				
2.8.2.				
2.9.	Receitas	ou	Recursos	\$
Complementares ⁽¹²⁾				

¹¹ No caso de orçamentos bancários poderiam ser receitas de Capital: o incremento de depósitos, a desvinculação de encaixes, caução de valores e redesconto de valores.

¹² Este item se abre para possibilitar a cabal aplicação do conceito de "incorporação" que tem reflexo, pelo lado da despesa, no Programa de Operações Financeiras (pagamentos antecipados por incorporações de bens e/ou serviços em exercícios futuros), assim como o financiamento obtido na aquisição de bens e/ou

2.9.1. Créditos Obtidos

2.9.2. Pagamentos antecipados para incorporações no exercício

TOTAL DE RECEITAS

\$

4. Contas da gestão econômico-financeira anual

A gestão empresarial possui uma unidade que faz com que, para alcançar o cumprimento das metas físicas dos diferentes programas, devam ser avaliadas as possibilidades econômico-financeiras da empresa para levá-las a cabo.

O orçamento, já o dissemos, converte-se em um instrumento fundamental no processo de programação. Graças à forma dada à estrutura de orçamentação, estamos em condições de realizar a projeção das “contas de exploração” e as variações das “contas patrimoniais” e, dessa forma, poder avaliar as diversas alternativas.

De acordo com os objetivos básicos previstos pelo plano e com as possíveis combinações de recursos humanos, materiais e financeiros disponíveis, o empresário poderá, mediante a programação orçamentária, prever os resultados finais de qualquer alternativa produtiva e escolher a que cumpra com os requisitos, quanto ao alcance de metas e ótima combinação de recursos.

O plano operativo setorial pode determinar o cumprimento de determinados objetivos de política econômica, através das Empresas do Estado. Algumas terão que operar com déficit, outras com certa margem de rentabilidade, porém, isso não afeta de nenhuma forma a gestão empresarial pública, que nunca pode ter como fim a rentabilidade por si mesma. O princípio da economicidade deve preocupar o empresário estatal e é no alcance do mesmo que se obterá a máxima

serviços incorporados no exercício, os quais serão pagos, em sua totalidade, em exercícios futuros e correspondendo aos respectivos programas de operação ou investimento. O item Créditos Obtidos do presente esquema servirá, então, para refletir o montante do financiamento que proporcionam os provedores de bens e/ou serviços a serem incorporados durante o exercício que se orçamenta. O item Pagamentos antecipados para Incorporações no serviço serve para considerar como recursos do exercício os pagamentos já efetuados com antecipação ao exercício no qual se acredita que serão incorporados os bens e/ou serviços mencionados em tais pagamentos.

eficiência interna e ajudará a conseguir uma melhor eficiência externa da empresa.

Observando a realidade empresarial pública latino-americana, cabe assinalar que, qualquer que seja o papel encomendado a estas empresas na economia, não se deve permitir que, como resultado dessa atuação, por falta de recursos, se comece a limitar suas possibilidades de acompanhar os avanços tecnológicos do ramo ou se adiem os planos de investimento imprescindível para manter a capacidade operativa normal ou, o que é mais grave, se produza em condições de ineficiência.

Nesse sentido, o Orçamento Nacional outorga subsídio para financiar os déficits dessas empresas, porém, não lhes está somente dando contribuição por operar com preços políticos abaixo do custo, mas também está financiando sua ineficiência.

Em alguns países, o Setor Público converteu-se em absorvedor de mão-de-obra desocupada, atingindo esta função as empresas estatais também. A nosso ver, este é um dos erros mais graves que afetam a eficiência destes organismos. Cada tipo de empresa possui uma equação de produção tecnológica que determina aproximadamente as possíveis combinações ótimas dos diferentes fatores produtivos. Sua alteração provoca situações de ineficiência, com efeitos altamente multiplicadores.

Pretendendo-se outorgar ao Setor Público o papel de absorvedor de mão-de-obra, o caminho é o Estado tomar para si atividades produtivas com alta utilização desse fator, sem afetar as empresas públicas que possuam uma adequada combinação dos seus recursos produtivos.

a) Conta de Exploração

As estimativas dos programas básicos de produção e comercialização, os programas auxiliares e o programa de operações financeiras constituem partes do que poderia ser chamado de orçamento de exploração da empresa.

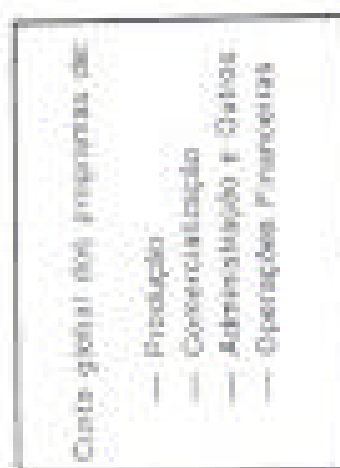
Se reunimos todos os elementos de custo dos programas mencionados e os confrontamos com as estimativas do orçamento de receitas, podemos

confeccionar um estado de perdas e lucros que nos permita avaliar os resultados econômicos da gestão da empresa no período orçamentado.

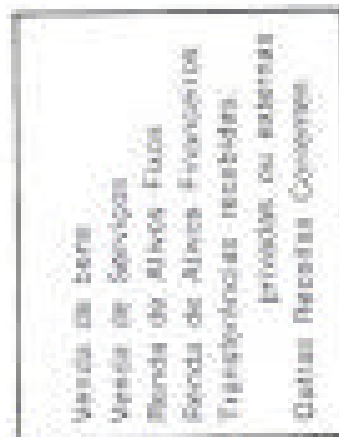
Quadro N.º 7

CONTA DE EXPLORAÇÃO

Despesas de exploração



Receitas de exploração



Contas de Resultado da gestão empresarial



Relações com o resto do Setor público



É importante, para que a avaliação não seja desvirtuada, tentar separar na análise da conta de exploração o que significa gestão tipicamente empresarial do que pode significar relações com o resto do Setor Público - subsídios, isenções dadas ou recebidas.

O resultado econômico obtido como consequência do cumprimento das metas propostas incidirá sobre o patrimônio da empresa e, desse modo, poderá ser determinada a viabilidade das possíveis alternativas escolhidas.

No Quadro nº 7 se observa, tomando os elementos dos quadros anteriores, como se forma a conta de exploração, devendo destacar-se o modo pelo qual as diversas contas, desde as próprias dotações orçamentárias, acompanham a gestão, assinalando assim todas suas inter-relações e determinando, portanto, o caráter integral desta forma de orçamentação.

Nas despesas de exploração, é necessário mencionar um elemento que não está compreendido no custo global direto dos distintos programas. Tal como deriva da forma de cálculo dos mencionados custos, procedeu-se a amortização aplicando valores percentuais sobre os ativos reais vinculados diretamente ao cumprimento de cada programa.

Como consequência disso, podem existir alguns ativos vinculados a vários programas e que não haja um critério explícito de atribuição dos seus serviços a cada um deles. Prevendo esta contingência, adiciona-se ao total dos custos a amortização correspondente a estes ativos.

No Quadro nº 7 não se esclarece este fato para não complicar o esquema, porém, isso não afeta o que este quer assinalar.

A forma de apresentação desta conta que detalhamos a seguir contém todos os conceitos que desenvolvemos.¹³

¹³ Op. cit. 7.

CONTA DE EXPLORAÇÃO

I. RECEITAS DE EXPLORAÇÃO ¹⁴	\$ _____
1. Venda de bens	
-	
-	
2. Venda de Serviços	
-	
-	
3. Renda de Ativos Fixos	
-	
-	
4. Renda de Ativos Financeiros	
-	
-	
5. Transferências recebidas	
-	
-	
6. Outras Receitas Correntes ⁽¹⁵⁾	
II. DESPESAS DE EXPLORAÇÃO.....	\$ _____
1.1. Custo global programa nº	
1.2. Custo global programa nº	
-	
-	
III – SALDO (I – II).....	\$ _____
Menos: Amortização de ativos fixos (depreciação) ⁽¹⁶⁾	
IV. RESULTADO DE GESTÃO – Superávit	\$ _____

¹⁴ Não devem ser levadas em conta aquelas receitas, ainda quando incluídas nos preços dos bens ou Serviços, em que o Organismo atua como agente de contenção (exemplo: impostos incluídos no preço da gasolina).

¹⁵ Neste numeral as receitas podem estar qualificadas segundo seus diferentes conceitos ou segundo os programas nos quais são geradas.

¹⁶ Estas amortizações de ativos fixos são as que, por qualquer causa, não tenham tido possibilidade de ser incluídas no custo de cada programa (como por exemplo: um equipamento que esteja vinculado a vários programas sem que seja possível determinar de que forma ou em que proporção).

	Déficit	\$ _____
V. CONTENÇÕES ESPECIAIS PARA		\$ _____
USO	DO	
ORGANISMO ⁽¹⁷⁾		
1. (detalhar)		
2.		
3.		
VI. RESULTADO DISPONÍVEL		\$ _____
VII. TRANSFERÊNCIAS CORRENTES		\$ _____
E/OU AO SETOR PÚBLICO		
1. Transferências recebidas		
1.1. Do Governo Central		
1.2. Do Governo Departamental		
1.3. De Órgãos ou Serviços Descentralizados		
1.4. De Organismos Bancários do Estado		
2. Transferências outorgadas		
2.1. Ao Governo Central		
2.2. Aos Governos Departamentais		
2.3. Aos Órgãos ou Serviços Descentralizados		
2.4. A Organismos Bancários do Estado		
VIII. SUPERÁVIT OU DÉFICIT LÍQUIDO		\$ _____

b) Conta de Variações Patrimoniais

O ritmo e características da gestão empresarial serão particulares a cada processo produtivo, à linha de bens ou serviços que resultem do mesmo, ao comportamento do mercado em que a empresa trabalha, demandando os serviços de fatores e, por sua vez, ofertando sua produção.

O processo de programação deve, então, prever se os diferentes fatores podem estar disponíveis na praça no momento adequado para atender às

¹⁷ Será o caso, por exemplo, de usos legalmente obrigatórios dentro de determinadas porcentagens das receitas de giro para política de habitação para seu pessoal, ou outros destinos similares.

necessidades produtivas, ou se, devido a suas características especiais, deve proceder à formação de estoques; ao mesmo tempo, determinar se o programa de produção deve adequar-se às disponibilidades de fatores — caso de insumos estacionais — ou adequar-se às necessidades da demanda.

Intimamente relacionado com o processo de programação física que analisamos, apresenta-se a programação dos recursos monetários que permitirão o funcionamento do esquema físico programado.

Os processos de programação física e financeira devem estar inter-relacionados de modo que, uma vez estruturado o orçamento de funcionamento da empresa, a previsão das cobranças e dos pagamentos deverá surgir naturalmente como reflexo das operações previstas. Utilizamos o termo orçamento de funcionamento integrando todos aqueles programas relacionados com a gestão normal para separá-los dos programas de investimento que, como já assinalamos, implicam programas extraordinários de ampliação da capacidade produtiva ou a introdução de mudanças tecnológicas de significação e que, por sua vez, possuem um financiamento especial.

Toda empresa terá um capital de trabalho que, finalizado o processo de programação assinalado, permitirá o cumprimento das metas propostas nas melhores condições de economicidade.

Se considerarmos como capital de trabalho a relação existente entre o volume e a composição dos Ativos Disponíveis, Exigíveis e Realizáveis e o Passivo Exigível a Curto Prazo — existem outras formas de determinação —, observamos que o processo de programação financeira deverá considerar quais serão os estoques de Caixa e Bancos adequados, de acordo com as vendas à vista, no ritmo em que se tornam efetivas as contas a cobrar, com o volume de devedores incobráveis, com as necessidades técnicas de volume de estoques de matérias primas, materiais, produtos acabados e com a política de endividamento adotada para enfrentar as necessidades de financiamento a curto prazo.

Os programas de investimento, cujo calendário de execução física pode ser determinado perfeitamente no período orçamentado, permitem também uma programação detalhada no tempo de suas necessidades financeiras. É possível, então, estabelecer um programa mensal ou trimestral. Estes programas serão atendidos normalmente com o reinvestimento dos resultados econômicos de

exercícios anteriores ou com empréstimos ou créditos a longo prazo. As considerações realizadas são válidas tanto para os programas de investimento real quanto de investimento financeiro.

O processo de programação financeira possui uma influência direta sobre as contas patrimoniais da empresa e a melhor forma de refletir a fonte ou origem dos recursos e seu destino final é através de um quadro de Fontes e Usos de Fundos.

Este instrumento de análise financeira, muito útil para estudar, pela comparação histórica de balanços contábeis, a evolução do financiamento interno e externo, mostrando as variações estruturais quanto a itens que demandam e fontes que se destinam a sua atenção, transforma-se em um instrumento ainda mais útil quando o utilizamos em um processo de orçamentação empresarial.

Desse modo podemos refletir, através das variações patrimoniais do exercício, não apenas os resultados econômicos da política seguida ou das alternativas que temos a considerar, mas também destacar o destino em que serão aplicados os fundos, o montante dos mesmos e as fontes das quais serão obtidos.

No Quadro nº 8 pode observar-se de forma integral o esquema de inter-relações, partindo das dotações orçamentárias e através do cumprimento dos distintos programas chegar-se às contas de exploração e de variações patrimoniais, refletindo-se, dessa forma, em todos seus termos, a gestão projetada.

Para a confecção do quadro mencionado, recorreu-se a certas simplificações, com o único objetivo de apresentar o esquema do orçamento integral, porém, as mesmas não mudam o esquema conceitual que se tenta expor.

A forma de apresentação da conta de variações patrimoniais que se detalha a seguir tenta dar atenção à maior parte das situações possíveis.¹⁸

Esta conta considera como aplicação de recursos:

¹⁸ Op.cit., 8

a) a política de investimentos reais da empresa que surgirá dos programas de investimentos propostos; a reposição de máquinas e equipamentos dos programas de operação; e a projeção de aumento de estoques, seja de materiais ou de produtos acabados;

b) a política de colocações patrimoniais de outra natureza, tais como: empréstimos, aquisições de imóveis, aquisições de valores, etc., que estejam planejadas para o ano;

c) a política de amortização de dívidas, que derivará dos compromissos assumidos, contraídos em exercícios anteriores; e

d) a política de aumento de liquidez monetária refletida no incremento dos saldos de Caixa e Contas Correntes Bancárias.

Como podemos ver no esquema da página seguinte, também nesta conta foram separadas as relações da empresa com os Setores Privado e Externo, de suas relações com o Orçamento Nacional e outros organismos estatais.

Por outro lado, considera como financiamento os recursos e mecanismos em que se apoia a política patrimonial.

Deixando para um enfoque especial tudo o que for financiamento proveniente de outros organismos do Estado, este setor da conta determina:

a) a poupança ou lucro disponível da empresa;

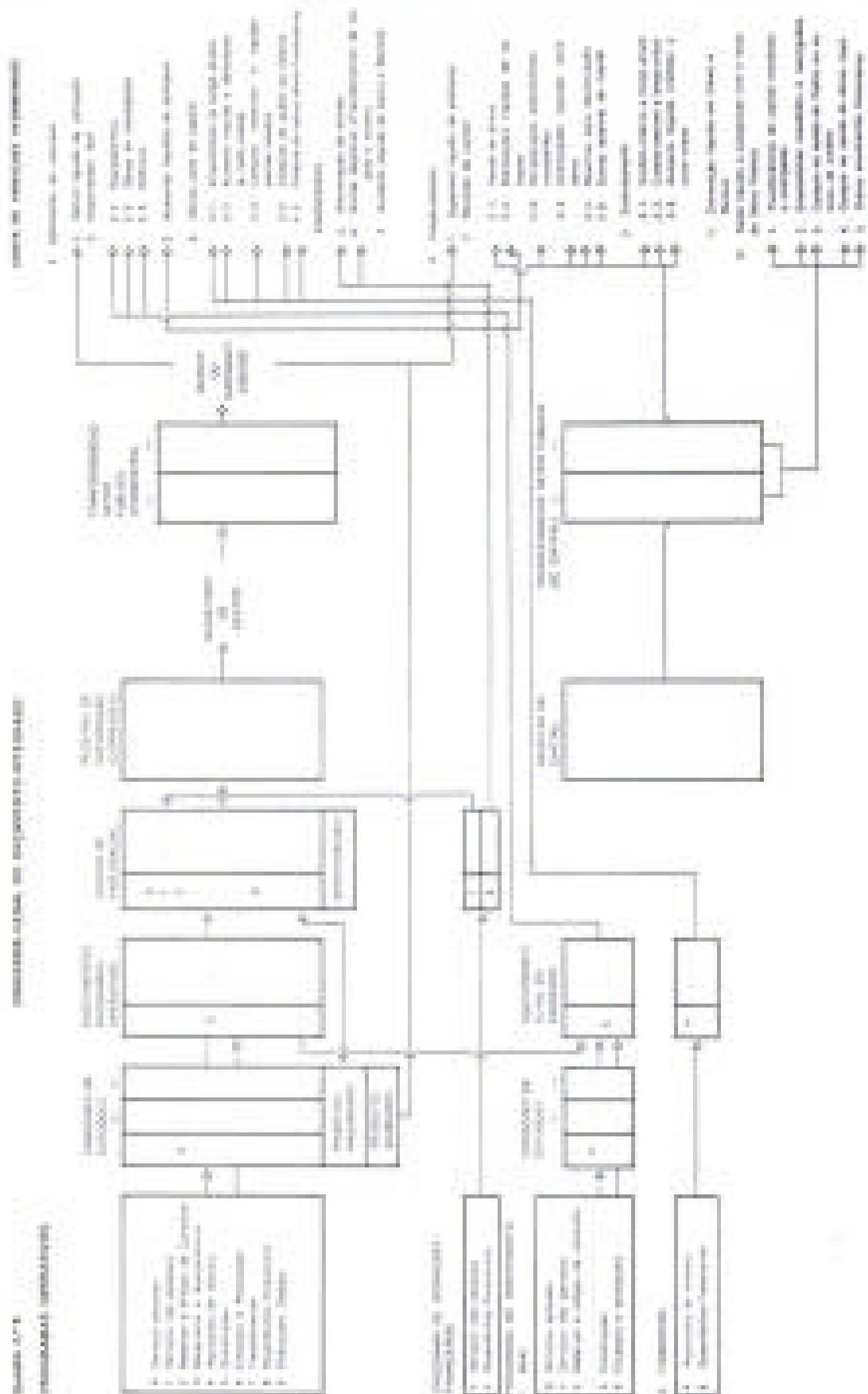
b) o produto de suas receitas próprias de capital derivadas da venda de ativos de qualquer natureza; a recuperação dos bens dos seus empréstimos, a realização de estoques; as doações recebidas, etc.;

c) os novos créditos de que disporá no ano; excluídos, como indicado, os de organismos governamentais; e

d) os recursos derivados da diminuição dos saldos de Caixa e Contas Correntes Bancárias.

Finalmente, a conta mostra as relações de receitas e despesas entre a empresa e o resto da organização estatal.

Trata-se dos movimentos de capital, que vinculam as respectivas contas patrimoniais dos organismos públicos envolvidos, mas que não produzem variações no balanço de distribuição do patrimônio nacional entre o Setor Público e o Setor Privado da economia.



CONTA DE VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DO ANO

A) Variações patrimoniais originadas nas relações com os Setores Privado e Externo.

I - APLICAÇÕES DE RECURSOS

1. DÉFICIT LÍQUIDO DE EXPLORAÇÃO

2. INVESTIMENTO REAL

- 2.1. Equipamentos
- 2.2. Obras e Instalações
- 2.3. Edifícios

3. AUMENTOS LÍQUIDOS DE ESTOQUES

4. OUTROS USOS DE CAPITAL

- 4.1. Empréstimos (longo prazo)
 - 4.1.1. Ao Setor Privado
- 4.2. Aumento líquido de devedores a curto prazo
 - 4.2.1. Do Setor Privado
 - 4.2.2. Do Setor Externo
- 4.3. Compras de materiais e equipamentos usados
 - 4.3.1. Ao Setor Privado
- 4.4. Compras de ações ou valores que outorgam propriedade
 - 4.4.1. Ao Setor Privado
 - 4.4.2. Ao Setor Externo
- 4.5. Compra de outros ativos financeiros
 - 4.5.1. Ao Setor Privado
 - 4.5.2. Ao Setor Externo

5. AMORTIZAÇÃO DE DIVIDAS

- 5.1. Amortização de dívidas internas com o Setor Privado (longo prazo)
 - 5.1 .1. De créditos bancários
 - 5.1 .2. De fornecedores e outros
- 5.2. Amortização de dívidas externas (longo prazo)

- 5.2.1. De Organismos Internacionais
 - 5.2.2. De Organismos Estrangeiros
 - 5.2.3. De Créditos
 - 5.2.4. De Fornecedores e Outros
- 5.3. Diminuição líquida de dívidas a curto prazo
 - 5.3.1. Do Setor Privado
 - 5.3.2. Do Setor Externo
- 6. OUTRAS DESPESAS (TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL)
 - 6.1. Ao Setor Privado
 - 6.2. Ao Setor Externo
- 7. AUMENTO LÍQUIDO DE CAIXA E BANCOS
 - 7.1. Caixa
 - 7.2. Contas Correntes Bancárias

TOTAL DE APLICAÇÕES

II - FINANCIAMENTO

1. SUPERÁVIT LÍQUIDO DE EXPLORAÇÃO

2. RECEITAS DE CAPITAL

- 2.1. Venda. de Ativos
 - 2.1.1. Venda de Imóveis
 - 2.1.2. Venda de Equipamentos
 - 2.1.2.1. Ao Setor Privado
 - 2.1.2.2. Ao Setor Externo.
 - 2.1.3. Venda de Ativos Financeiros
 - 2.1.3.1. Ao Setor Privado
 - 2.1.3.2. Ao Setor Externo
- 2.2. Diminuições líquidas de estoques
- 2.3. Recuperação do empréstimos concedidos
 - 2.3.1.: Do Setor Privado
- 2.4. Diminuições líquidas de devedores a curto prazo
 - 2.4.1. Com o Setor Privado
 - 2.4.2. Com o Setor Externo
- 2.5. Reservas para Depreciação (Amortização)
 - 2.5.1. De Equipamentos

- 2.5.2. De Obras e Instalações
- 2.5.3. De Edifícios
- 2.6. Outras Receitas de Capital

3. ENDIVIDAMENTO

- 3.1. Crédito Interno do Setor Privado a longo prazo
 - 3.1.1. Créditos Bancários
 - 3.1.2. Créditos de Fornecedores e Outros
- 3.2. Crédito externo a longo prazo
 - 3.2.1. De Organismos Internacionais
 - 3.2.2. De Governos Estrangeiros
 - 3.2.3. De bancos Estrangeiros
 - 3.2.4. De Fornecedores e Outros
- 3.3. Aumento líquido de créditos a curto prazo
 - 3.3.1. Do Setor Privado
 - 3.3.2. Do Setor Externo

4. DIMINUIÇÃO LÍQUIDA EM CAIXA E BANCOS

- 4.1. Caixa
- 4.2. Contas Correntes Bancárias

TOTAL DE FINANCIAMENTO

III - SALDO LÍQUIDO A COMPENSAR MEDIANTE AS RELAÇÕES PATRIMONIAIS COM O RESTO DO SETOR PÚBLICO

B) Variações patrimoniais originadas em relações com outros organismos do Setor Público

1. TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL

- 1.1. Transferências de Capital recebidas
 - 1.1.1. Do Governo Central
 - 1.1.2. De Órgãos Bancários do Estado
 - 1.1.3. De Órgãos Industriais e Comerciais
 - 1.1.4. De Municípios

- 1.1 .5. De outros Organismos estatais ou paraestatais
- 1 .2. Transferências de Capital outorgadas
 - 1.2.1. Ao Governo Central
 - 1.2.2. A Órgãos Bancários do Estado
 - 1.2.3. A Órgãos Industriais e Comerciais
 - 1.2.4. A Municípios
 - 1.2 .5. A Outros Organismos estatais ou paraestatais

2. EMPRÉSTIMOS

- 2.1. Empréstimos recebidos
 - 2.1.1. Empréstimos recebidos líquidos - deduzidas as amortizações do ano - de longo prazo
 - 2.1.1.1. Do Governo Central
 - 2.1.1.2. De Órgãos Bancários do Estado
 - 2.1.1.3. De Órgãos Industriais e Comerciais
 - 2.1.1.4. De Municípios
 - 2.1.1.5. De outros Organismos estatais ou paraestatais
 - 2.1.2. Aumento ou diminuição líquida de credores a curto prazo
 - 2.1.2.1. Com o Governo Central
 - 2.1.2.2. Com Órgãos Bancários do Estado
 - 2.1.2.3. Com Órgãos Industriais e Comerciais
 - 2.1.2.4. Com Municípios
 - 2.1.2.5. Com outros Organismos estatais ou paraestatais
- 2.2. Empréstimos Outorgados
 - 2.2.1. Empréstimos outorgados líquidos menos amortizações do ano — longo prazo
 - 2.2.1.1. Ao Governo Central
 - 2.2.1.2. A Órgãos Bancários do Estado
 - 2.2.1.3. A Órgãos Industriais e Comerciais
 - 2.2.1.4. A Municípios
 - 2.2.1.5. A outros Organismos estatais ou paraestatais
 - 2.2.2. Aumento ou diminuição líquida de devedores a curto prazo
 - 2.2.2.1. Com o Governo Central

- 2.2.2.2. Com órgãos Bancários do Estado
- 2.2.2.3. Com Órgãos Industriais e Comerciais
- 2.2.2.4. Com Municípios
- 2.2.2.5. Com outros Organismos estatais ou paraestatais

3. COMPRA OU VENDA DE TÍTULOS OU VALORES DE CRÉDITO

- 3.1. Compra de títulos ou valores públicos
 - 3.1.1. Do Governo Central
 - 3.1.2. De Órgãos Bancários do Estado
 - 3.1.3. De Órgãos Industriais e Comerciais
 - 3.1.4. De Municípios
 - 3.1.5. De outros Organismos estatais ou paraestatais
- 3.2. Venda de títulos ou valores públicos
 - 3.2.1. Ao Governo Central
 - 3.2.2. A Órgãos Bancários do Estado
 - 3.2.3. A Órgãos Industriais e Comerciais
 - 3.2.4. A Municípios
 - 3.2.5. A outros Organismos estatais ou paraestatais

4. COMPRA OU VENDA DE ATIVOS REAIS

- 4.1. Compra de Ativos Reais
 - 4.1.1. Compra de Imóveis
 - 4.1.1.1. Do Governo Central
 - 4.1.1.2. De Órgãos Bancários do Estado
 - 4.1.1.3. De Órgãos Industriais e Comerciais
 - 4.1.1.4. De outros Organismos estatais ou paraestatais
 - 4.1.2. Compra de obras e instalações
 - 4.1.2.1. Ao Governo Central
 - 4.1.2.2. A Órgãos Bancários do Estado
 - 4.1.2.3. A Órgãos Industriais e Comerciais
 - 4.1.2.4. A Municípios
 - 4.1.2.5. A outros Organismos estatais ou paraestatais
 - 4.1.3. Compra de Equipamentos
 - 4.1.3.1. Ao Governo Central

- 4.1.3.2. A Órgãos Bancários do
- 4.1.3.3. A Órgãos Industriais e Comerciais
- 4.1.3.4. A Municípios
- 4.1.3.5. A outros Organismos estatais ou paraestatais
- 4.2. Vendas de Ativos Reais
 - 4.2.1. Vendas de Imóveis
 - 4.2.1.1. Ao Governo Central
 - 4.2.1.2. A Órgãos Bancários do Estado
 - 4.2.1.3. A Órgãos Industriais e Comerciais
 - 4.2.1.4. A Municípios
 - 4.2.1.5. A outros paraestatais
 - 4.2.2. Vendas de obras e instalações
 - 4.2.2.1. Ao Governo Central
 - 4.2.2.2. A Órgãos Bancários do Estado
 - 4.2.2.3. A Órgãos Industriais e Comerciais
 - 4.2.2.4.. A Municípios
 - 4.2.2.5. A outros Organismos estatais ou paraestatais
 - 4.2.3. Vendas de Equipamentos
 - 4.2.3.1. Ao Governo Central
 - 4.2.3.2. A Órgãos Bancários do Estado
 - 4.2.3.3. A Órgãos Industriais e Comerciais
 - 4.2.3.4. A Municípios
 - 4.2.3.5. A outros Organismos estatais ou paraestatais

5. OUTROS MOVIMENTOS FINANCEIROS

- 5.1. Com o Governo Central (+ ou -)
- 5.2. Com Órgãos Bancários do Estado (+ ou -)
- 5.3. Com Órgãos Industriais e Comerciais (+ ou -)
- 5.4. Com Municípios (+ ou -)
- 5.5. Com outros Organismos estatais ou paraestatais (+ ou -)

NOTA: A aparente extensão que esta apresentação possui ficará, na prática, bem reduzida, pelo uso de apenas aqueles itens originários dos movimentos, do Órgão.

Sua amplitude se justifica, não obstante, por se tratar de um esquema a ser aplicado em empresas de gestão ou atividades bem diferenciadas.

5. Situação patrimonial ao término do exercício que se orçamenta

Partindo da estimativa do estado de situação da empresa ao fim do exercício no qual estão sendo realizadas as estimativas e aplicando as variações patrimoniais analisadas na seção anterior, é possível projetar o estado de situação do exercício orçamentado.

Se a empresa aplica um sistema de programação de sua gestão, tal como foi assinalado ao longo deste estudo, pode perfeitamente realizar uma estimativa do seu balanço contábil.

Apesar disso, esta informação é complementar e onde se centraliza a análise orçamentária, que é objeto de aprovação das autoridades, é unicamente nas estimativas da gestão do exercício.

Contas	Realizado em 31.12.73	Estimado em 31.12.73	Variações 1974	Projetado em 31.12.74

--	--	--	--	--

6. Anexos com Dados Complementares para a Orçamentação

a) Análise detalhada de pagamento de serviços pessoais e benefícios sociais

Esta informação pode ser muito útil para os estudos gerais a serem realizados pelo órgão de orçamento, a fim de conhecer a composição da mão-de-obra quanto a retribuições, benefícios, formas de contratação, proporções entre os diferentes serviços que as empresas prestam aos funcionários, etc.

b) Detalhe de compromissos que afetarão a situação econômico-financeira da empresa em exercícios futuros

Tal como será analisado mais adiante, o critério de incorporação adotado para definir o conceito de dotação orçamentária pode implicar no ajuste de compromissos para incorporar bens em exercícios futuros, que poderiam comprometer a situação da empresa no prazo médio.

Para prever a ação desonesta de certos administradores pode exigir-se, de acordo com os diferentes controles a que a empresa esteja submetida em cada país, a apresentação de análises deste tipo.

c) Balanço de divisas

Em função da atual conjuntura mundial, é fundamental apresentar uma relação que permita visualizar a incidência da gestão da empresa na balança de pagamento do país. Para isso, deverá destacar-se o montante das divisas

necessárias para atender ao abastecimento normal de insumos, às compras de equipamentos e maquinaria, aos compromissos de exercícios anteriores, assim como às divisas a serem geradas por motivo do cumprimento das metas de exportação programadas.

7. Conclusões

O Manual de Orçamento por Programas e Atividades das Nações Unidas ⁽¹⁹⁾ estabelece: “Para determinar a base contábil mais conveniente para diversas situações, deve ser levada em consideração a natureza dos diversos tipos de informação financeira, sua relação e importância para os fins do orçamento por programas e atividades. Fundamentalmente, em toda transação financeira completa existem quatro etapas importantes, a saber:

As obrigações representam os bens e serviços pedidos, independente do momento de entrega, pagamento ou consumo. Este ponto é fundamental para as aquisições e controle de fundos.

As despesas diferidas representam os bens e serviços recebidos, sem considerar o momento em que são solicitados, consumidos ou pagos. Este é o momento em que se assumem os compromissos e se inicia a contabilidade de inventário e de bens.

Os pagamentos representam as faturas pagas, não importando o momento em que são solicitados os bens e serviços ou o momento em que estes são entregues ou consumidos. Esta etapa é importante para determinar o efetivo necessário em relação às entradas disponíveis.

Os custos representam os bens e serviços consumidos, independentemente do momento em que se pedem, entregam ou cancelam. É um aspecto importante do controle de programas, porque refletem da melhor maneira os recursos empregados e o estado financeiro do andamento do programa.

Posteriormente, é realizada uma análise numérica das diferentes consequências a e aplicar quaisquer destes critérios, concluindo que: “Na

¹⁹ Manual de Orçamento por Programas e Atividades, Nações Unidas: E/CN.12/BR W.2/L.4.

indústria, nas empresas públicas e, em certa medida, nas dependências financiadas com dotações orçamentárias, está bem difundido o emprego da contabilidade segundo valores diferidos, especialmente no governo dos Estados Unidos. O sistema pode ser aplicado com maior ou menor grau de refinamento, segundo suas necessidades. O sistema de contabilidade segundo valores diferidos, além de proporcionar a informação sobre compromissos e desembolsos, obtida na contabilidade tradicional do Governo, permite reunir dados em função de custos e despesas vencidas...”

Finalmente, estabelece: “Assim, pois, a adoção dos orçamentos por programas e atividades e o estabelecimento de um sistema integrado de administração financeira não dependem necessariamente do emprego de uma base contábil especial. Pode estabelecer-se um orçamento por programas e atividades empregando o método de valores em efetivo, obrigações ou de valores diferidos. Qualquer que seja o critério empregado, a administração pode obter benefícios da identificação adequada de classificações substantivas em relação às contas e às responsabilidades de organização, e mediante o emprego de sistemas adequados de planejamento financeiro e apresentação de informes. Entretanto, deve reconhecer-se que o maior refinamento na contabilidade para um orçamento deste tipo consiste em determinar com exatidão os custos por programas e atividades. Isso aumenta apreciavelmente as vantagens do sistema e é importante, além do mais, porque cria uma consciência de custo na condução das operações do Governo”.

A transcrição destes parágrafos permite localizar-nos perfeitamente no que deve ser nossa filosofia quando encaramos uma metodologia de orçamentação. Esta técnica somente terá utilidade na medida em que seja estruturada para fornecer ao Governo aquela informação que permita avaliar o cumprimento das metas encomendadas a cada um dos programas ou aos organismos encarregados de levá-las a cabo.

Baseados nestes princípios, passaremos a enumerar alguns dos objetivos que se alcançam através da metodologia do orçamento integral analisado neste trabalho.

- Consegue-se a integração das empresas com o resto do Setor Público para os efeitos do planejamento;

- o orçamento se constitui, efetivamente, em um instrumento de previsão da gestão empresarial pública;

- permite efetuar consolidações de informação com as outras empresas e com o resto do Setor Público;

- obriga à programação física e financeira da gestão;

- cálculo de custos dos diversos programas;

- determinação da influência do alcance das diferentes metas nas contas de resultados e patrimoniais da empresa;

- suficiente flexibilidade para não entravar a gestão;

- o controle de resultados financeiros e econômicos é complementado com controles de resultados físicos;

- permite que a contabilidade orçamentária acompanhe a gestão, facilitando a avaliação e posterior revisão;

- obriga a um controle permanente de estoques;

- obriga a uma correta avaliação dos ativos reais e a adequados critérios de amortização;

- permite, portanto, a adoção de critérios comuns para as diferentes empresas, em determinadas matérias básicas;

- pode aplicar-se a qualquer dos tipos de empresas da variada gama que contempla a atuação direta do Estado na economia.

BIBLIOGRAFIA

CEPAL. Manual de Presupuesto por programas y actividades.
E/CN.12/BRW.2/L.4.

CEPAL. Algunas consideraciones sobre las relaciones entre la programación del desarrollo y el presupuesto fiscal.
E/CN.12/BRW.2/L.5.

CEPAL. La adaptación de la organización presupuestaria a las necesidades de la programación del presupuesto.
E/CN.12/BRW.2/L.

CEPAL. La aplicación del presupuesto por programas y actividades a las empresas públicas. E/CN.12/BRW.2/L.9.

CIBOTTI, RICARDO. La planificación del sector público.
ILPES, 1969

RUSSO, JORGE ISRAEL. Notas sobre ejecución, contabilidad y control de presupuesto por programas. ILPES, 1969

AMADO, ANTONIO. Programación de Caja. ILPES, 1966

ILPES. Planes operativos anuales. Orientaciones metodológicas. Vols. 1 e II. 1969

ILPES. Manual de medición de costos por programas.
Caderno n.º 1, 1967

MARTNER, GONZALO. Pianificación y presupuesto por programas. Editorial Século XXI, 19&7

NAÇÕES UNIDAS. Manual de proyectos y desarrollo econômico, 1958

LOEB, PAUL. El presupuesto de la empresa. Aguilar, 1961

LANG, THEODORE. Manual dei Contador de Costos. Uteha, 1958

NEWMAN, WILLIAM H. Programaciõfl, Organización y Control. Deust, 1966

CEPAL. Sistemas de Informação Ferroviária. E/CN.12/842

LE PERA, ALFREDO. Presupuesto Integrado dei Gobierno. Descripción, ejecución y registraciõfl. Consejo Federal de Inversiones. Buenos Aires, 1968

ORGÃO DE PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO. Orientaciones para la formulación de los presupuestos de los entes industriales y comerciales. Uruguai, 1969

ÓRGÃO DE PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO. Análisis presupuestário de los entes industriales y comerciates. Uruguai, 1969

ILPES. Discusiones sobre pianificacián. Século XXI, 1968

PROBLEMAS FISCAIS EM PAÍSES DE ORGANIZAÇÃO FEDERATIVA⁽²⁰⁾

Aloísio B.de Araújo

O economista Aloísio Barboza de Araújo exerce atualmente a função de Coordenador de Pesquisas, no Instituto de Pesquisas do IPEA.

Tem vários trabalhos publicados em revistas especializadas na área econômica.

²⁰ Este artigo é parte integrante de trabalho acerca do sistema de transferência de impostos no Brasil, que vem sendo realizado no INPES/IPEA. O autor agradece à Superintendência do INPES a autorização para publicação e a Maria Helena Taunay Taques Horta e Cláudio Monteiro Considera pelos comentários e sugestões.

O planejamento e execução da atividade pública no Brasil revelam-se complexos, em virtude de sua estrutura política federal. Receitas e dispêndios são obtidos e efetuados não só pelo Governo Central mas, também, pelos vinte e um Estados e quase quatro mil Municípios componentes da Federação. Mais ainda, quando se toma em consideração as diferenças inter-regionais da renda e riqueza correntes no País, os problemas de implementação de um programa nacional de desenvolvimento tornam-se então mais aparentes. Os ensaios selecionados sobre o assunto tratam do conceito de federalismo, dos problemas fiscais provocados por esse sistema, bem como de algumas soluções possíveis, além de observações sobre a experiência brasileira nesse contexto.

O primeiro texto selecionado, de Aloísio B. de Araújo, Economista do Instituto de Pesquisas do IPEA, apresenta uma introdução ao conceito de federalismo fiscal e sumária, de maneira breve, o desenvolvimento histórico do sistema federal brasileiro. A.B. de Araújo indica, acertadamente, que o principal problema fiscal do federalismo é dado pela necessidade de contrabalançar-se as responsabilidades funcionais com as disponibilidades de recursos em cada nível de governo. Em conclusão de seu estudo, o autor descreve e discute os diversos métodos que podem ser utilizados para a consecução e manutenção daquele equilíbrio. O segundo texto,^{21*} de Fernando A. Rezende, enfatiza um dos métodos discutidos por A. B de Araújo -transferências intergovernamentais. Através de uma análise da recente experiência brasileira, F.A. Rezende mostra como as transferências intergovernamentais têm sido utilizadas como instrumentos de redistribuição setorial dos recursos públicos e de diminuição das desigualdades regionais. Ainda nesse artigo, o autor também aborda algumas implicações do sistema com o planejamento econômico e social.

O ensaio final é de autoria de Dennís J. Mahar, Economista do Instituto de Pesquisas do IPEA, através de convênio com a Ford Foundation. Este ensaio analisa a evolução histórica do federalismo fiscal brasileiro, no período de 1889 aos dias atuais. Dr. D. Mahar enfatiza a natureza evolutiva as relações fiscais intergovernamentais no País, além de procurar correlacioná-las às causas

²¹ O texto (Finanças Públicas e Transferências Intergovernamentais) de autoria de Fernando A. Rezende, bem como o Ensaio Final de Dennis J. Mahar, constarão na Revista ABOP Nº 4.

políticas e econômicas implícitas na evolução. O estudo atinge sua conclusão com uma análise crítica ao presente sistema, apresentando algumas sugestões para sua melhoria.

Estes três documentos foram publicados pelo Instituto de Planejamento Econômico e Social — IPEA, através do seu Instituto de Pesquisas — INPES, no livro “POLÍTICA FISCAL E PROGRAMAÇÃO DOS GASTOS DO GOVERNO”, textos reproduzidos nesta Revista, na mesma ordem da publicação original.

1. FEDERALISMO FISCAL: SIGNIFICADO E EVOLUÇÃO

O regime federativo, por significar mais do que uma simples descentralização administrativa, implica em características distintas das dos Estados unitários no que toca à estrutura e, em consequência, também no que tange à política fiscal.

Sem preocupação de, no momento, conceituar precisamente o regime federativo, pode-se distingui-lo dos Estados unitários na área fiscal, para chegarmos, então, ao federalismo fiscal. Nos países de organização federativa, encontram-se diversas circunscrições políticas com capacidade legislativa, isto é, dotadas de certa autonomia. No terreno fiscal, todas as esferas de Governo têm receita tributária própria, dispondo ainda de autonomia para despendê-la.

É, basicamente, a coexistência de mais uma estrutura tributária que diferencia os problemas fiscais dos Estados federativos daqueles dos unitários. Em outras palavras, os problemas fiscais que emergem da Federação constituem o chamado federalismo fiscal. A distinção faz sentido, e adquire importância, na medida em que o estudo tradicional dos aspectos fiscais de caráter macroeconômico pressupõe o contexto de um Estado unitário omitindo, dessa forma, os problemas do federalismo fiscal. O exemplo clássico é fornecido pela teoria keynesiana, com sua política fiscal antidepressiva, supondo que exista um único orçamento do Setor Público.

De maneira genérica, a maior complexidade do sistema federativo fiscal decorre da ação relativamente autônoma das esferas de governo, ao contrário da política fiscal de Estados unitários, em que se garante a manipulação das variáveis do Setor Público por uma única entidade. Na organização federativa,

surge a necessidade adicional de tornar consistentes as ações das esferas governamentais, isto é, de compatibilizá-las, já que o comportamento dos Governos Estaduais pode comprometer a ação do Governo Federal, no sentido de que cabe a este, primariamente, a utilização da política fiscal como instrumento de política econômica.

Especificamente, pode-se ver as diferenciações da política fiscal seguindo-se a tradicional classificação de Musgrave ²² quanto às funções desempenhadas pelo Governo: os ramos de alocação, distribuição e estabilização.

No que tange ao ramo da alocação, é bastante claro que numa Federação onde difiram as estruturas tributárias locais, ter-se-á alguma interferência na provisão de uma alocação ótima dos recursos; ter-se-ão níveis diversos de oferta de serviços públicos em cada Estado, correspondentemente às diferentes cargas tributárias. Não há dúvidas, portanto, que se terão maiores dificuldades de alcançar a alocação ótima, ou pelo menos será tarefa mais complexa do que a dos Estados unitários.

Nos ramos da distribuição e da estabilização, as diferenças são ainda mais notáveis. Em ambos os casos, as funções devem ser exercidas, basicamente, pelo Governo Central, mas não é difícil observar as dificuldades de implementação que podem surgir. Caso não coincidam as políticas distributivas de cada esfera do governo, a importância relativa de cada uma definirá a política do desequilíbrio, ocorrendo o mesmo em relação à política de estabilização. Tornar-se-ia inócua uma política antidepressiva do Governo Central, caso os Estados se empenhassem em obter superávit em seus orçamentos, praticando, portanto, a política inversa.

Não há dúvida de que prevalece o consenso de que as duas funções referidas devem ser, basicamente, exercidas pelo Governo Central,²³ o que, não obstante, não altera a natureza do problema: as diferenças na política fiscal de Estados unitários e federativos, que podem ser resumidas nas maiores dificuldades de implementação que sofrem os países de organização federativa.

²² Cf. R. A. Musgrave, *The Theory of Public Finance*, in *International Student Edition* (New York McGraw 1111 Book Company, 1959), pág. 5.

²³ Cf. R. A. Musgrave, *op. cit.*, pág. 182

Um problema também específico das Federações diz respeito à consistência entre as repartições das receitas entre as esferas de Governo e as dos encargos entre as mesmas esferas; há uma certa inércia na alteração do status vigente, particularmente da estrutura tributária, cujas modificações exigem alterações na legislação. ²⁴As condições em que tal repartição é feita alteram-se mais rapidamente do que a mesma, gerando em época recente algumas tensões, das quais se destacaria a chamada “crise financeira” do federalismo.

As questões acerca da repartição dos encargos se complicam ainda mais dada a presença dos benefícios e custos externos. Tais fenômenos ocorrem sempre que os benefícios ou custos de certo serviço público venham a atingir moradores de outras comunidades que não aquela que o está financiando. Em outras palavras, os efeitos ultrapassam as fronteiras da jurisdição à qual deveria limitar-se a prestação do serviço. ²⁵A transferência dos benefícios pode ainda dar-se em decorrência da mobilidade geográfica dos habitantes, que levam consigo alguns serviços, como a educação, por exemplo. O fenômeno intervém na discussão duplamente: a) inicialmente, por adicionar novo ingrediente ao problema da repartição de encargos, qual seja; caberá ao Estado o financiamento de serviços públicos com dose elevada de externalidades ou, por força destas, deve ser transferido o encargo para o Governo Federal? e b) a presença de benefícios e custos é suficiente para justificar a ajuda às demais esferas de Governo? Como os Estados não podem, sempre, internalizar totalmente os benefícios e custos dos serviços por eles prestados, não é infrequente a ocorrência de desequilíbrio, sejam caracterizados por subdispêndio, ou superdispêndio, em relação ao nível socialmente desejável para a nação. No caso de benefícios externos, o subdispêndio ocorrerá caso seja o serviço financiado localmente, justificando, assim, a ajuda federal.

Estes são os problemas típicos do federalismo fiscal; estudos acerca dos problemas fiscais específicos de países de organização federativa somente foram adquirindo relevância na medida em que o próprio Setor Público vem ampliando sua importância e sua esfera de ação. Enquanto o Setor Público se limitava a produzir os bens públicos “puros”, como o exercício da justiça, por exemplo, tais questões tinham menor importância: era ainda reduzida a participação do Setor Público na geração da renda nacional, e não possuía o Estado controle sobre

²⁴ No Brasil, por exemplo, exigiria alteração na Constituição.

²⁵ Em termos de Governo local, a maior parte dos serviços públicos afeta as circunscrições vizinhas, como tratamento d'água, controle de poluição ambiental, conservação de florestas, etc.

certas variáveis hoje de seu domínio, que fazem da política fiscal uma componente da política econômica.

Dessa forma, é com a nova ordem implantada nos Estados Unidos no correr da década de 30 que sobressaem os problemas do federalismo fiscal, sem esquecer, obviamente outros aspectos da evolução da economia: níveis mais elevados de renda e melhor distribuição da renda fizeram elevar substancialmente a procura de certos serviços públicos, antes destinados à parcela reduzida da população, como a educação superior, por exemplo ²⁶ idêntico efeito teve a crescente importância relativa das populações urbanas, as quais, como se sabe, acrescentam à sua procura alguns serviços públicos inexistentes no meio rural, como abastecimento d'água, por exemplo. O progresso tecnológico também contribui para a necessidade de fortalecimento da União, dada a substancial elevação das despesas com equipamento militar, o que representa mais um fator de elevação das receitas federais.

Não é por outros motivos, assim, que não são contemporâneos os fenômenos da Federação e do federalismo fiscal, pois as diferenciações tornaram-se mais relevantes em termos de finanças públicas e política econômica, quando os encargos adquiriram maior amplitude, deslocando-se do campo exclusivo dos bens públicos puros para alcançar os mistos e os bens meritórios. ²⁷

O que se tem, portanto, como o cerne dos problemas do federalismo fiscal é o dilema: como atingir certos objetivos nacionais com a presença de esferas autônomas de Governo e sem ferir esta autonomia ou, pelo menos, mantendo o regime federativo em seus contornos mais significativos.

No caso dos Estados Unidos, onde é bem mais ampla a autonomia estadual, torna-se mais nítida a "crise financeira" do federalismo, se bem que não se possa associá-la, *stricto sensu*, com o regime federativo, mas sim com o sistema vigente de impostos e da repartição dos encargos. Os impostos estaduais

²⁶ A instrução de nível universitário é um dos encargos da administração estadual norte-americana, diferentemente do Brasil, onde o Governo Federal tomou a si a tarefa, embora não haja normas legais regulando o assunto.

²⁷ O bem público é aquele cujo consumo por qualquer consumidor não diminui a quantidade do bem que pôde ser consumida por outros indivíduos, e. os custos de exclusão de um indivíduo sem excluir os demais são infinitos. Os bens meritórios são aqueles que, embora possíveis de exploração pelo Setor Privado, são também produzidos pelo Setor Público, dada a soma de benefícios sociais a eles associados (educação, por exemplo). Cf. F.A. Rezende da Silva, "A evolução das funções do Governo e a expansão do Setor Público brasileiro in Pesquisa e Planejamento, vol. 1 (Dezembro de 1971, n.º 2), pp. 239-240.

- predominantemente sobre vendas e a propriedade – têm menor elasticidade-renda do que o Imposto de Renda, dado o caráter regressivo daqueles, mas o mesmo não ocorre com a procura dos serviços públicos providos pelo Estado, o que ocasiona um crescente hiato entre as necessidades de despesas e as receitas de nível estadual. Qualquer que seja a alternativa proposta para solucionar o problema, é quase certo que ela virá a enfraquecer o regime federativo, o que costuma ser considerado como efeito indesejável.

A transferência de encargos dos Estados para a União representa, naturalmente, a alternativa mais evidente de enfraquecimento do federalismo no sentido de que a eliminação de algumas atribuições estaduais importa necessariamente em restringir-se a autonomia dos Estados. Outra desvantagem seria relativa ao desempenho mais eficiente por parte das esferas locais, em certos serviços que aparentam possuir deseconomias de escala. De maneira geral, aliás, julga-se preferível a atribuição de encargos em níveis inferiores de Governo, que têm condições de melhor adaptar-se às preferências dos usuários. Há evidências, além disso, de que a maior parte das atividades governamentais atinge plenamente suas economias de escala em unidades locais ou a nível de Estado.²⁸

As alternativas de ajuda financeira da União aos Estados representam, em alguns casos, uma forma menos óbvia de perda de autonomia, mas ainda assim, pode-se observar que o efeito mais brando seria um maior controle da União. No caso das dotações vinculadas a programas específicos, perde-se a autonomia relativa ao dispêndio, que parece ser uma característica essencial ao regime federativo. Nos demais casos, que serão analisados posteriormente, aparecem menos ostensivamente os rompimentos ao federalismo, mas não há dúvida de que se trata de um impasse, se deseja manter a Federação.

São dois, portanto, os problemas básicos de federalismo fiscal que serão aqui abordados: 1) a implementação da política fiscal em economias onde coexistem esferas do Governo distintas e dotadas de certa autonomia e 2) a consistência das repartições dos encargos e das receitas entre as três esferas de Governo. A ênfase no segundo aspecto está bastante clara, podendo-se notá-la pelo próprio título do trabalho; no que respeita ao primeiro tópico, procuram-se verificar qual a magnitude do problema, visto que se está em meio a um processo

²⁸ Cf. John Due, *Government Finance: Economics of the Public Sector* 4ª edição, (Illinois: Richard D. Irwin Inc., 1968), págs. 316-317.

de transformação das características do regime federativo no Brasil. Cabe investigar se essas transformações foram de molde a manter a Federação ou se, ao contrário, não mais se pode falar em federalismo “puro”, o que repercutirá no objeto da investigação. O tema da segunda seção será, assim, uma breve discussão acerca da natureza do regime federativo no Brasil.

2 - ASPECTOS POLÍTICOS DO FEDERALISMOOO REGIME FEDERATIVO NO BRASIL

A Federação, por ser uma construção política, não pode ser precisamente conceituada; sua diversidade de características no mundo contemporâneo se afigura como mais uma dificuldade de se estabelecerem contornos mais nítidos. A imprecisão não é estranhável, pois como bem notou De Tocqueville, “a mente humana inventa mais facilmente coisas novas do que palavras novas”.²⁹ A evolução de cada uma das Federações, ademais, não se processou da mesma maneira, proporcionando novos traços diferenciados. Pode-se, porém, tentar a eliminação, ainda que parcial, da obscuridade, apontando diferenças entre os Estados federativos e unitários, e entre cada um deles e a Confederação.

No Estado unitário, ainda que ocorra a divisão do país em circunscrições administrativas, estas não possuirão capacidade legislativa, não disporão do receita tributária própria,³⁰ e via de regra seus habitantes não elegerão os governantes ou administradores. Todas as faculdades acima referidas pertencerão ao Governo Central, que atua através de unidades descentralizadas por unia mera questão de eficiência administrativa. Entre as Nações desenvolvidas, a França é o clássico exemplo de Estado unitário, e sua repartição administrativa em oitenta e nove departamentos já teria sido considerada como avanço em relação à centralização do antigo regime.³¹

Com a independência dos Estados Unidos e a elaboração da Constituição, desenvolveu-se o que seria posteriormente o típico exemplo do moderno federalismo, adotado por diversos países da América. Cabe lembrar que,

²⁹ Cf. A. de Tocqueville, *Democracy In America*, Phillips Braden ed. New York, 1945), Vol. 1, pág. 158.

³⁰ Poderão, no entanto, ser recipiendárias de algumas taxas de caráter local.

³¹ Cf. Tavares Bastos, *A Província*, 2ª edição (São Paulo: Cia. Editora Nacional: Brasileira, Vol. 105, 1937) págs. 29-31.

diversamente da maioria dos casos, a União norte-americana teve surgimento posterior ao dos Estados federados, o que é um claro indício da pujança da autonomia estadual: as unidades decidiram-se por sua união, e não a União resolveu conceder parcela de seu poder a circunscrições, como no caso brasileiro.³² Pode-se concluir, assim, que a Federação instituída nos Estados Unidos é representativa da mais ampla autonomia, aí se fixando os limites da Federação e da Confederação.

Wheare julga que a distinção entre os Estados unitários, federativos e confederados repousa, basicamente, no relacionamento entre as esferas de governo central e regional. No Estado unitário, se teria uma subordinação bem delineada dos governos regionais, enquanto na Confederação a dependência se processaria no sentido inverso. O Governo Federal, finalmente, caracterizar-se-ia pela ausência de relações de dependência: as esferas de governo são coordenadas, e independentes nas suas respectivas jurisdições, e ambas atuam diretamente sobre o povo.³³ A última distinção também é importante, já que numa Confederação somente os Estados atuam diretamente sobre o povo, mantendo o Poder Central relações somente com estes.

Diversamente das constituições latinas, que não se cingem a normas gerais, descendo a minúcias que evidenciam forte conteúdo casuístico, a norte-americana é bastante sucinta, mas suficientemente clara para que se perceba a amplitude da autonomia estadual: “os poderes que a Constituição não delegou ao Governo Federal, nem por ela são interditos aos Estados, a estes ficam reservados.”³⁴ Os poderes interditos aos Estados, por sua vez, evidenciam o papel da União, atuando basicamente como aglutinadora das unidades: celebrar tratados, fazer aliança ou confederação, dar cartas de corso e represália, cunhar moeda, emitir papel-moeda, dar curso legal para pagamento à coisa diversa do ouro e prata, promulgar leis de confisco, leis retroativas ou contrárias às estipulações dos contratos, conferir títulos de nobreza, levantar tropas ou manter navios em tempo de paz, e empenhar-se em guerras, exceto no caso de invasão ou iminente perigo”.³⁵ O que se tem, portanto, é um governo nacional cuidando,

³² Talvez possa a Suíça ser considerada como a mais antiga Federação, mas a dissimelhança de condições históricas não favorece uma comparação profícua. Como federação típica, seria mais recente do que a norte-americana. Cf. G. A. Coddling .Jr., *The Federal Government of Switzerland* (Boston: Houghton Mifflin Company, 1961), págs. 19-34.

³³ Cf. K. C. Wheare, *Federal Government*, 2ª edição (London: Oxford University Press, 1951), pág. 5.

³⁴ Emenda Constitucional de 1971, artigo 10.

³⁵ Constituição dos Estados Unidos, artigo 4º, seção 10.

basicamente, das relações externas e dos interesses de caráter tipicamente nacional, como a exigência de uma moeda nacional, por exemplo.

Como se disse, esta seria a instância mais próxima da Confederação, onde o objetivo da união é, principalmente, a segurança externa. Não há dúvida, aliás, de que esta motivação teve peso considerável no estabelecimento do federalismo norte-americano; havia, no entanto, interesses opostos entre os Estados, por força das diversidades no tocante às atividades econômicas de cada grupo. A clássica polêmica de Hamilton e Jefferson a respeito da extensão do federalismo não era muito mais do que o eco acadêmico das divergências entre a burguesia comercial — representada por Hamilton, um bem sucedido advogado em New York — naturalmente urbana e o ruralismo da Nova Inglaterra, a quem melhor assentava a Confederação, dado o seu nítido caráter de auto-suficiência.

A Federação norte-americana sofreu notáveis mutações já no correr do século XIX e, como já se salientou, a tendência centralizadora se firmou definitivamente como o New Deal na década de 30. O federalismo norte-americano contemporâneo é sem dúvida radicalmente diferente daquele preconizado por Hamilton ao final do século XVIII; continua a ser, todavia, o mais típico exemplo do regime federativo.

A perda de poder político das unidades federadas se processou gradualmente, atendendo às exigências do estado industrial moderno, que requer, entre outras coisas, um poderoso governo central. O extraordinário incremento do poder externo norte-americano também terá contribuído para o fortalecimento do poder central, visto serem as relações exteriores e a defesa externa as atribuições mais legítimas de uma União Federal. Já dista no tempo o período da história norte-americana em que contava o Governo Federal com um exército permanente de 10.000 homens, com a reserva constituída de oficiais nomeados pelos Estados, que tinham poder para legislar a respeito. É claro que já ao final do século XIX esta situação seria incompatível com a posição dos Estados Unidos no cenário político mundial e também no campo econômico, com dezenas de empresas espalhadas pelas Américas.

Assim sendo, a tendência centralizadora que se manifestou e dá ainda sinais de vitalidade ³⁶ é decorrência da própria evolução do país, e não tem apresentado descontinuidade notáveis. As crises que eventualmente se sucedem originam-se da inércia, que contribui para a existência de uma certa defasagem no tempo entre as diversas transformações que se impõem sejam executadas simultaneamente.

A experiência norte-americana merece referência aqui, não só por ser o mais típico federalismo, como também pelo fato de a primeira organização federativa no Brasil ter sido construída com o apoio na legislação dos Estados Unidos. É de alguma valia o confronto entre os dois sistemas; ver-se-á, por exemplo, que a Federação brasileira não possuía a mesma base da norte-americana, não obstante as iniciais semelhantes de caráter formal.

Diversamente dos Estados Unidos, a Federação brasileira surgiu após quase setenta anos de organização unitária como Estado independente e implantou-se menos em decorrência de alterações de monta na estrutura econômica do que como inevitável consequência da instauração do regime republicano.

É verdade que, abstraindo-se questões de natureza ideológica, a dimensão territorial do País e seu crescimento econômico sugeriam fortemente que a descentralização administrativa era o caminho óbvio para se alcançar maior eficiência na administração pública. Ainda sob o regime monárquico, uma primeira tentativa de descentralização se fez com a reforma constitucional de 1834, conhecida como Ato Adicional, que entre outras coisas criou o poder legislativo provincial, com atribuições razoavelmente amplas. Não há dúvida que daí se poderia ter partido para a instalação de uma monarquia federalizada, mas a lei interpretativa de 1840 ³⁷ limitou a autonomia provincial, facultando às assembleias legislativas legislar apenas sobre questões estritamente locais, o que significou um retorno à centralização. ³⁸ Não se deve esquecer que o Ato Adicional foi o responsável pela implantação de fato da monarquia parlamentar, qual assentava bem a Federação. Em 40, entretanto, desaparece o embrião federalista,

³⁶ O recente congelamento de preços e salários determinado pelo Poder Executivo é um bom exemplo, no sentido de que a autoridade deste foi imediatamente posta em xeque por alguns estados, mas finalmente prevaleceu.

³⁷ A chamada lei de interpretação foi promulgada a 12 de maio, coincidindo, não por acaso, com a ascensão de Pedro II.

³⁸ Cf. Tavares Bastos, *A Província*, op. cit. págs. 93-105.

subsistindo o parlamentarismo, o que parece ser um sintoma da fragilidade da instituição.

A extensão da centralização pode ser medida através de um único exemplo: era necessário submeter ao governo imperial os projetos de obras e reforma das prisões, e era atribuição do governo imperial estabelecer os salários dos carcereiros. Bem se vê, portanto, que se tinha de fato um governo unitário, o qual teria optado por uma certa descentralização que não caracterizaria uma Federação.

Dessas formas, não obstante a existência de assembléias legislativas provinciais, o Brasil não conheceu a organização federativa enquanto monarquia; algumas tentativas ocorreram ao longo dos cinquenta anos de reinado de Pedro II, mas foram convenientemente rechaçadas.

Somente com a adoção da República é que se terá a Federação implantada ao menos no texto legal - Constituição de 1891 - que costuma ser reconhecida como a que contém maior “dose” de federalismo de todas as nossas constituições republicanas.³⁹ Ainda esta, entretanto, não é reconhecida como representativa do federalismo por alguns especialistas,⁴⁰ que encontram em seus artigos certa subordinação dos Estados ao Poder Central. Não há dúvida, por outro lado, que se deixam de lado certas formalidades de caráter jurídico, vê-se implantado o regime no País, gozando os Estados de autonomia e liberdade até então desconhecidas. Na realidade, até mesmo para os construtores do federalismo, a autonomia terminou por parecer excessiva, como se depreende das palavras de Rui Barbosa a respeito: “desgoverno, anarquia, o absolutismo, a eliminação da lei, a queda da Constituição Federal (...) eis o que vem a ser a Federação no Brasil”.

⁴¹

Deve notar-se, contudo, que a prática da Federação só se efetivou nos grandes Estados, para que, aliás, ela foi concebida. À exceção de São Paulo, Minas Gerais e Rio Grande do Sul, autonomia voltava a ser uma descentralização administrativa revestida de forma legal. Nem poderia ser de outra forma visto que a atividade econômica concentrava-se nesses Estados, com os demais

³⁹ Desde 1891 a esta data podem ser contadas seis constituições, caso se inclua a emenda de 1969, que alterou o texto em substância.

⁴⁰ Ver, por exemplo, K. C. Wheare, op. cit., págs. 22-23.

⁴¹ R. Barbosa, Estados Autônomos in “A Imprensa” de 25 de novembro do 1898.

contribuindo escassamente para a geração do produto. Tem-se, então, uma duplicidade de situações: um Governo Federal subordinado aos interesses dos grupos dominantes nos grandes Estados, pois era de seus quadros que se originavam os presidentes, e o mesmo Governo Federal autoritário e arbitrário no exercício do poder em relação aos demais Estados.⁴²

Parece bastante claro, todavia, que, como costuma ocorrer com as instituições políticas, a situação acima descrita não passava de um reflexo de fenômenos da área econômica. O federalismo era defeituoso, por ser desigual, a distribuição regional da renda, da mesma forma que o regime representativo e o sufrágio universal, era pouco mais do que uma farsa, por ser altamente concentrada a distribuição pessoal da renda.

A rigor, somente poderia falar-se em federalismo no Brasil caso se reformulasse o conceito de maneira bastante heterodoxa. O texto constitucional pouco tinha a ver com a prática, tanto no que concerne à excessiva liberdade dos Estados dominantes quanto no que toca à subordinação dos Estados mais pobres.

Esta situação não perdurou sequer até o advento da nova República; os abusos dos Estados dominantes foram parcialmente controlados pela Reforma Constitucional de 1926,⁴³ cuja tônica foi a limitação da autonomia estadual, não se eliminando, entretanto, as distorções do federalismo.

Com a Revolução de 30, que tem sido considerada como inspirada em parte nos ideais federativos,⁴⁴ tem-se na prática a implantação de um Estado unitário, até a queda de Vargas e a subsequente elaboração da Carta de 46, restabelecendo a Federação, embora sem a liberdade da Constituição de 1891.

Como já se disse, a tendência centralizadora é inevitável e universal; no caso brasileiro, decorre em larga medida da ampliação das funções do Setor Público, que coube à União, dadas a magnitude dos recursos envolvidos e a sua insuficiência a nível estadual. Note-se, ademais, que não obstante a permanência

⁴² São bastante conhecidos os exemplos de arbitrárias intervenções federais, como as que sofreram os Estados do Rio de Janeiro e Pernambuco, por exemplo.

⁴³ Deve lembrar-se aqui que as sucessivas crises do setor cafeeiro abalaram o poder de São Paulo, como posteriormente se confirma com a Revolução de 30.

⁴⁴ Ver, por exemplo, O. Trigueiro, "A Crise do Federalismo", in Revista Brasileira de Estudos Políticos, n.º 11 (junho. 1961), pags. 39-56.

de desigualdades na distribuição regional da renda, o deslocamento do pólo dinâmico da economia favoreceu uma maior integração do mercado nacional e diminuiu a importância das relações exteriores dos Estados, tornando dispensável a liberdade de que antes se dispunha. Convém lembrar ainda que, na prática, as restrições ao federalismo só atingiram aqueles Estados mais poderosos, já que os demais não chegaram a conhecer uma autonomia de fato.

Já a Constituição de 1967 e a Emenda n.º 1, de 1969, fortaleceram substancialmente a centralização, de tal maneira que se pode dizer que, contrariamente ao que ocorreu em 1946, mesmo os Estados sem condições reais de gozar da autonomia antes concedida tiveram-na claramente diminuída.

Não mais existe a certeza de que se está sob um regime federativo, se quiser adotar a conceituação clássica. O critério de Wheare, já descrito, garantiria que a Federação teria desaparecido, pois é evidente a subordinação do Poder regional ao Poder Central, em todos os campos da Administração.

Para alguns, entretanto, trata-se da própria evolução do federalismo, representando a Constituição de 1946 uma linha demarcatória: a passagem do “federalismo dualista” para o “federalismo cooperativo”, que nos Estados Unidos teria ocorrido na década de 30.⁴⁵ Ter-se-ia agora maior integração das esferas de governo, ao invés da segregação típica do federalismo dualista.

De qualquer forma, é inegável a tendência centralizadora manifesta, por exemplo, na área de finanças públicas: a Constituição de 1967 extinguiu a competência residual, de maneira que somente à União é facultada a instituição de impostos além dos previstos, sem qualquer obrigatoriedade de partilha com os Estados e Municípios, como era previsto na Carta de 1946.⁴⁶ Note-se que a Emenda Constitucional n.º 18 suprimira por completo o campo residual, já que nem a União poderia lançar novos tributos além dos previstos naquele texto.

⁴⁵ Cf. F.G. Carnell, “Political Implications of Federalism in New States”, In *Federalism and economic growth in underdeveloped countries*, U. Hicks ed. (New York: Oxford University Press, 1961), págs. 16-65. R. Machado Horta, “Perspectivas do Federalismo Brasileiro”, in *Estudos Sociais e Políticos*.

⁴⁶ Constituição da República Federativa do Brasil, art. 19, § 6.º, e Emenda Constitucional n.º 1, de 17 de outubro de 1969, art. 21 § 1.º

Em outras áreas, a tendência à centralização é ainda mais flagrante: as atribuições dos poderes judiciários estaduais,⁴⁷ as atribuições da política federal e das políticas estaduais, a organização das políticas militares, etc.

Tem-se, assim, uma Federação bastante restringida, mesmo tomando-se como padrão a Constituição de 1946 que, como se viu, era representativa de uma tendência centralizadora moderada. Não se pode, por outro lado, considerar como Estado unitário, visto que detêm os Estados parcela de poder mais ampla do que a usualmente correspondente aos departamentos de um país de organização unitária. Não se trata, portanto, de uma mera descentralização administrativa; seria uma nação quase federal, no sentido de que se situa intermediariamente entre os sistemas unitário e federativo típicos.

A questão não tem somente importância acadêmica, pois se a evolução das instituições políticas brasileiras evidencia que nunca se esteve sob o sistema federativo puro senão nos textos legais, e que se consagra forte tendência centralizadora na Carta vigente, conclui-se que os problemas do federalismo não se encontrarão aqui presentes. Em outras palavras, as polêmicas a respeito do federalismo fiscal norte-americano e das maneiras de se solucionarem as crises financeiras não encontram plena correspondência no regime brasileiro. O transplante tem caráter artificial, já que, de fato, a autonomia estadual no Brasil jamais se aproximou da norte-americana, e a tendência centralizadora teria de adquirir forçosamente traços mais vigorosos.

Subsiste, no entanto, o problema da repartição dos encargos entre as diversas esferas de governo, pois como se viu o Estado não é unitário e não há grande discussão em torno da maior eficiência da administração descentralizada regionalmente. Nesse particular, o problema não é muito diverso do americano; antes, afigura-se mais grave. Trata-se, basicamente, de uma inconsistência entre as distribuições dos encargos e das receitas, caracterizadas por um enfraquecimento desta última, em relação ao conjunto das atribuições. No caso brasileiro, encontra-se uma complicação adicional, qual seja, uma indefinição no tocante à repartição dos encargos; esta se calca mais nos usos do que na rigidez da legislação. Caso não se notasse certo enfraquecimento na capacidade de receita dos Estados, a imprecisão não acarretaria maiores problemas, mas este não é o caso.

⁴⁷ A justiça federal, em adição à militar, eleitoral e do trabalho é uma inovação da Constitucional de 1967, mantida pela Emenda.

Chega-se assim à questão central: a “crise financeira” do federalismo, certamente agravada pela Constituição de 1967, impõe o estabelecimento de um poderoso sistema de transferências aos Estados, se deseja manter a descentralização em alguns serviços públicos. Em relação aos Estados Unidos, a controvérsia acerca do sistema de transferência se funda na necessidade de se alcançar a alocação ótima dos recursos. No Brasil, pelas razões já expostas, o primeiro problema não teria tanta importância, enquanto a do segundo é evidente. Cabe analisar, assim, quais as alternativas de suplementação financeira federal aos Estados e respectivas características.

Antes disso, porém, deve ser dito algo acerca dos governos locais; estes, mais do que os regionais, coexistem tanto com os Estados unitários quanto com os federativos. Sua autonomia, entretanto, difere ainda dentro das Federações, que são compatíveis com a existência de governos locais dela desprovidos. No Brasil, a autonomia municipal passou a ser realidade, ainda que limitada, a partir de 1946, quando o texto legal e a prática política fizeram dos Municípios uma entidade dotada de certa independência em relação aos governos estaduais, embora bastante dependente do Governo Central. A mais ampla autonomia municipal tem sido, inclusive, apontada como um dos fatores de enfraquecimento do poder estadual.

Só não se alcançou a plenitude autônoma prevista na Constituição de 1946 por força de insuficiência de recursos financeiros, já que as fontes tributárias dos Municípios eram notoriamente mais parcas; o conhecido dispositivo do “excesso de arrecadação” ⁴⁸raramente foi cumprido e a ajuda federal era deficiente. Com a reforma, a receita tributária não sofreu grandes alterações, mas elevaram-se substancialmente as dotações federais e a transferência estadual, fortalecendo-se financeiramente os municípios, embora com certa dependência em relação ao governo central. Diminui, no entanto, a dependência em relação aos Estados, que era um obstáculo maior à autonomia dos governos locais.

Não se trata, entretanto, de problema típico do federalismo fiscal, cabendo aqui apenas referências; o que releva notar é o vigor financeiro dos Municípios, o

⁴⁸ Rezava o artigo 20 da Constituição de 1946: Quando a arrecadação estadual de impostos, salvo a do imposto de exportação, exceder em Município que não seja o da capital, o total das rendas locais de qualquer natureza, o Estado dar-lhe-á anualmente trinta por cento do excesso arrecadado.

que permitiu se lhes atribuísssem as tarefas tipicamente locais, antes em mãos dos Estados e mesmo da União.

3 - AS ALTERNATIVAS DE AJUDA FEDERAL E SEUS EFEITOS

Viu-se que, do ponto de vista estritamente econômico, as transferências intergovernamentais de recursos encontram apoio, principalmente, em duas ordens de argumentos: i) a existência de custos e benefícios externos em certos serviços públicos e ii) a existência de desigualdades na distribuição regional da renda. Dessa maneira, pretende-se com as transferências assegurar um nível de oferta dos serviços que seja considerado desejável a nível nacional e simultaneamente utilizá-las como um dos instrumentos da política distributiva no sentido de garantir a todos os cidadãos um nível de consumo de certos serviços. Somando-se a isso o desejo de manutenção do sistema federativo, tem-se que somente através de ajuda federal se poderá pensar em solucionar a crise financeira do federalismo.

Deseja-se, evidentemente, que com as transferências se alcance uma alocação ótima dos recursos sob o prisma nacional, sem que se fira o federalismo, o que, eventualmente, se constituirá em um conflito de objetivos. Por isso discute-se qual seria a alternativa mais eficaz de transferir os recursos, dadas as metas acima citadas. Nos Estados Unidos, que se destaca como o mais importante campo de aplicação dessas medidas, a literatura pertinente é notavelmente controversa, não só no que tange às alternativas propriamente ditas, mas mesmo quanto aos objetivos das transferências, como se verá.

Serão aqui destacadas quatro alternativas, usualmente consideradas as mais importantes, e que se encontram vigentes simultaneamente nos Estados Unidos. Tais modalidades têm características distintas no que toca à mecânica de arrecadação, ao impacto sobre a carga tributária, à progressividade, etc.: i) crédito de imposto; ii) suplemento de imposto; iii) dedução do imposto; e iv) participação na arrecadação do imposto.⁴⁹

⁴⁹ As expressões correspondem, respectivamente, às inglesas tax credit, tax supplement, tax deduction e tax sharing.

3.1 - Crédito de imposto

O crédito de imposto consiste em que se desconte do total devido a nível superior de governo o montante já pago ao nível inferior, tratando-se normalmente de tributos com o mesmo fato gerador. Assim é que, nos Estados Unidos, encontra-se a alternativa em uso para os impostos de transmissão causa mortis estaduais e federal e o imposto destinado a financiar o seguro desemprego.⁵⁰ No Canadá aplica-se ao Imposto de Renda das pessoas físicas e jurídicas, havendo, entretanto, um limite à concessão de crédito.⁵¹

A alternativa em foco pode ser considerada como das que menos ferem a Federação no sentido de que é razoavelmente preservada a autonomia das esferas inferiores de governo. A estas cabe, por exemplo, a decisão de alocação dos recursos, ao contrário do que ocorre em outras alternativas.

Não atende, entretanto, ao objetivo da redistribuição, pois fortalece a capacidade arrecadadora dos Estados proporcionalmente ao seu nível de recursos: arrecadarão mais as unidades onde for mais elevado o nível de atividades, o que dá um caráter de redistribuição “perversa” à sistemática, pois se alargarão as desigualdades entre os Estados.

Adicionalmente, poderia contribuir para alterações das receitas, de maneira a permitir que os Estados atuassem no ramo da estabilização. Caso o imposto a ser creditado fosse, por exemplo, o Imposto sobre a Renda, que é tipicamente anticíclico, este se tornaria mais importante em todas as unidades subordinadas, e estas também teriam tributos operando como estabilizadores automáticos. Isto somente é possível quando o imposto é progressivo; uma queda no nível de atividades seria imediatamente acompanhada de um alívio da carga tributária, estimulando, dessa forma, a procura global. Os impostos sobre vendas não possuem tal característica, o que faria com que a modificação fosse benéfica. Teria pouco a ver, entretanto, com as principais motivações das transferências.

⁵⁰ Cf. M. L. Weidenbaum, “Federal aid state and local governments: the policy alternatives”; Revenue sharing and its alternatives: what future for fiscal federalism (Washington, D.C.: Joint Economic Committee Congress of the United States, 1967), vol. II, pag. 656.

⁵¹ Cf. John Due, op. cit., pag. 327.

No Brasil, esta sistemática não vem sendo aplicada, embora na prática se assemelha à permissão aos Estados de receberem o produto da retenção na fonte do Imposto sobre Renda de seus funcionários.⁵²

3.2 - Suplemento de imposto

O suplemento de imposto consiste na aplicação de alíquotas distintas para mais de uma esfera de governo, sobre um mesmo tributo. Ao Governo Federal caberia a determinação do imposto e de sua alíquota básica, enquanto a essa as esferas inferiores adicionariam sua própria alíquota.

Caso o tributo escolhido fosse a renda, ter-se-ia eliminado o problema da inelasticidade dos impostos estaduais em relação à renda; além disso, semelhantemente à fórmula anterior, e ajuda tomaria a forma de receita própria dos Estados, como convém às Federações.

Contrariamente ao crédito de imposto, porém, pode levar a uma competição entre os Estados, pela localização das atividades econômicas, já que as unidades são livres para a imposição das alíquotas adicionais. Aquelas unidades com maiores recursos poderão fixar alíquotas mais baixas, atraindo, assim, novas indústrias, enquanto as unidades que impuserem alíquotas mais elevadas estarão concorrendo para a evasão das atividades. Dessa forma, a tributação suplementar atinge rapidamente o seu teto suportável, dada a mobilidade do fator capital e particularmente quando é instituída entre Estados e Municípios (governos locais), o que é bastante freqüente nos Estados Unidos. É bastante clara a maior mobilidade do capital a nível local, onde serão bastante reduzidos os custos da transferência e praticamente não haverá problemas em relação ao mercado.

O fenômeno tem ainda implicações no que toca ao objetivo da redistribuição: a tributação suplementar, por si só, não atende ao objetivo em foco, já que cada unidade continuaria dependendo de sua própria capacidade de arrecadação. Além disso, como se viu acima, a existência da competição tributária agravaria o problema da desigualdade; o que provavelmente ocorreria é que as unidades governamentais com maiores necessidades seriam precisamente

⁵² Trata-se, na verdade, de outra sistemática: a imunidade fiscal.

aquelas que não poderiam suportar uma fuga das atividades industriais, obrigando-se a instituir alíquotas que pouco representariam, em termos de recursos adicionais. Isso talvez signifique que o suplemento de imposto não poderá ser uma alternativa que, aplicada isoladamente, se constitua em uma solução.

Uma vantagem adicional diria respeito a problemas de ordem administrativa: uma vez que se trataria de um único tributo, poderiam ser unificadas as tarefas de coleta e fiscalização, as quais ficariam a cargo da entidade superior, no caso, a mais eficiente. Simultaneamente, garantir-se-ia a execução dos serviços pelas esferas inferiores, usualmente consideradas as mais adequadas para tal.

3.3. - Dedução de imposto

A fórmula em epígrafe é utilizada nos Estados Unidos entre todos os níveis de governo, e consiste em se deduzir de determinado imposto um montante já pago de outros tributos. Não se confunde com o crédito de imposto, já que este não altera as exigibilidades tributárias do indivíduo, ao contrário do que ocorre com a dedução, que as faz diminuírem.

Nos Estados Unidos, é utilizada nos dois sentidos: em relação ao Imposto sobre a Renda, são permitidas deduções de impostos estaduais, e alguns Estados permitem dedução do imposto sobre a renda federal. É óbvio que, a depender das magnitudes de cada um dos fluxos, pode ser que sequer venha a existir ajuda federal sob esta rubrica. Não obstante, caso as deduções do Governo Federal sejam mais importantes pode-se ter um efetivo alívio na carga tributária, permitindo que sejam os Estados beneficiados.

Semelhante ao crédito de imposto, permite ao Governo Federal exercer influência sobre a estrutura tributária dos Estados. Estes comporão a estrutura dos impostos tornando mais ponderáveis aqueles que são dedutíveis, o que poderá ou não ser benéfico aos Estados, dependendo da mobilidade de tributo escolhida.

Não traz consigo problemas referentes à administração, já que não há novas taxas a cobrar, nem projetos a aprovar ou fiscalizar. Além disso, não induz à concorrência tributária, já que cabe à União determinar os impostos dedutíveis, o que levaria a uma uniformidade no benefício para as esferas inferiores. Essa uniformidade, porém, faz com que a alternativa examinada não tenha nenhum caráter redistributivo; o total deduzido dependerá, evidentemente, do total arrecadado e este é usualmente proporcional ao nível de atividades, de maneira que a ajuda federal estaria se realizando sem se alterarem as desigualdades regionais.

3.4 - Participação na arrecadação de imposto

A modalidade referida envolve a coleta de impostos por parte da esfera de governo de nível mais elevado, e a posterior distribuição entre as demais esferas, segundo algum critério previamente estabelecido. Apresenta a vantagem de se utilizar da entidade mais eficiente em termos de coleta dos impostos, combinada com a descentralização no que toca ao dispêndio. Aproveitam-se as economias de escala do lado da arrecadação, evitando-se as deseconomias do lado de execução dos serviços.⁵³ Garante, além disso, a participação dos níveis inferiores de governo nos impostos de mais alta elasticidade renda, o que, com o país em crescimento, significa um montante crescente de renda. Como se viu, poder-se-ia com isso evitar o agravamento da chamada crise financeira do federalismo.

Esta é, sem dúvida, a alternativa mais largamente utilizada,⁵⁴ podendo apresentar diversas formas de execução, em particular no que toca a dois

⁵³ Bernard Herber julga que há fortes evidências de que a escala mais eficiente no tocante à arrecadação se situa a nível bem mais elevado do que a correspondente ao dispêndio. Cf. B. Herber, "Techniques for solving intergovernmental fiscal problems, and techniques of fiscal policy"; Revenue sharing and its alternatives: what future for fiscal federalism? (Washington, D. C.: Joint Economic Committee Congress of the United States, 1967), vol. II, pág. 698.

⁵⁴ No Brasil, existe a partir de 1948, quando se instituiu a distribuição de cotas-partes dos impostos de renda e consumo para os municípios. Nos Estados Unidos já se encontrava uma certa sistematização em fins do século XIX. Cf. Roy Brough, "Fiscal aspects of federalism"; Federalism, mature and emergent (New York: Doubleday & Co. Inc., 1955), A.W. MacMahon, ed. pp. 384-405.

aspectos: i) repartição do montante entre as unidades subordinadas; e ii) estabelecimento de programas específicos vinculados aos recursos transferidos.⁵⁵

Ambos os aspectos se prendem à hierarquia dos objetivos que são perseguidos; se a ponderação maior couber ao objetivo redistributivo, dever-se-á ter uma repartição distinta da que se teria quando o objetivo principal for identificado como a alocação ótima dos recursos. Consideram-se, em geral, três critérios de redistribuição que podem, naturalmente, ser mesclados: 1) proporcional à arrecadação do próprio imposto na unidade recipiendária II) proporcional à população e à área da unidade; e III) inversamente proporcional à renda gerada na circunscrição.

A primeira alternativa, obviamente, desconsidera o objetivo da redistribuição; transferindo maior volume de recursos para as unidades mais ricas estarão se agravando os problemas relativos à desigualdade. Nesse caso, é evidente o predomínio do objetivo de otimizar a alocação sobre o da redistribuição.

O critério de proporcionalidade em relação à população, que muitas vezes é ponderado com a área da unidade beneficiada, busca distribuir os recursos segundo o nível de procura dos serviços públicos. Supondo-se serem população e área os principais determinantes dos gastos públicos, tem-se que o critério seria proporcional às “necessidades” da população. Ocorre, porém, que tais recursos têm caráter adicional e, por não se estar levando em conta o total das receitas, o critério não estará na realidade atuando no sentido da proporcionalidade. Não é, entretanto, regressivo “a priori”: apenas desconsidera as desigualdades da distribuição regional da renda.

O terceiro critério concede maior peso ao objetivo da redistribuição, transferindo maior parcela de recursos, em termos relativos, às unidades mais pobres; caso seja utilizado isoladamente, ter-se-á o objetivo redistributivo puro. Isto, entretanto, não costuma ocorrer, devido as motivações das transferências, as quais são mais amplas do que os propósitos redistributivos.

Os critérios mistos revelarão a hierarquia dos objetivos também pelas ponderações respectivas, e costuma atribuir-se maior peso à população. Este é, sem dúvida, o principal determinante dos gastos públicos, mas a inclusão da

⁵⁵ A análise que se segue poderia ser aplicada, mutatis mutandis, aos demais casos. Inclui-se aqui por ser este o caso mais típico em relação à discussão de critérios.

renda dá maior precisão ao critério.⁵⁶ Além disso, há fortes indícios de que as variações da população urbana são mais significativas do que as da população total, se pretende extrair um indicador da procura dos serviços públicos.

O segundo aspecto mencionado revela-se notavelmente mais importante, e prende-se à discussão acerca da vinculação das transferências. Estas podem ser condicionais ou incondicionais, situando-se a diferença no fato de a entidade que transfere os recursos estabelecer ou não obrigatoriedade de aplicação em algum serviço específico. A vinculação pode ainda vir acompanhada de dispositivos que exijam das entidades receptoras participação no dispêndio com suas receitas próprias. Assim, as transferências condicionais comportam duas categorias: as que exigem contrapartida na despesa e as que não o fazem.

Não é difícil apreender a motivação de tais dispositivos. No caso das transferências condicionais, teme-se que as entidades receptoras se desviem da alocação ótima, considerada nacionalmente. Além disso, a ajuda deve preferencialmente cingir-se aos serviços públicos onde existam as externalidades, isto é, onde ocorra a possibilidade de afastamentos do nível de equilíbrio do dispêndio, devido à presença de custos e benefícios externos. É razoável, portanto, que se discriminem os programas contemplados.

No que toca à exigência de contrapartida de recursos próprios nas aplicações das transferências, teme-se, basicamente, que estas venham a substituir a fonte local, ao invés de se constituírem em um montante de recursos de caráter adicional, para determinados serviços. Em outras palavras, pretende-se garantir que, com as transferências, efetivamente elevar-se-a o nível de oferta dos setores desejados. Além disso, teme-se uma distorção ainda maior, qual seja, que o influxo de recursos induza a esfera inferior de governo a aliviar sua própria carga tributária, não atuando as transferências como um instrumento de solução para a “crise financeira” •

Parece claro que os temores não podem ser tachados como absolutamente destituídos de fundamento; as esferas inferiores de governo, por estarem mais próximas dos contribuintes, estão mais sujeitas às pressões destes, e compromissos de natureza política podem interferir na arrecadação. A par disso, pode também ocorrer que alguns serviços já se situem a um nível de oferta

⁵⁶ O critério em uso no Brasil incorpora população, área e renda.

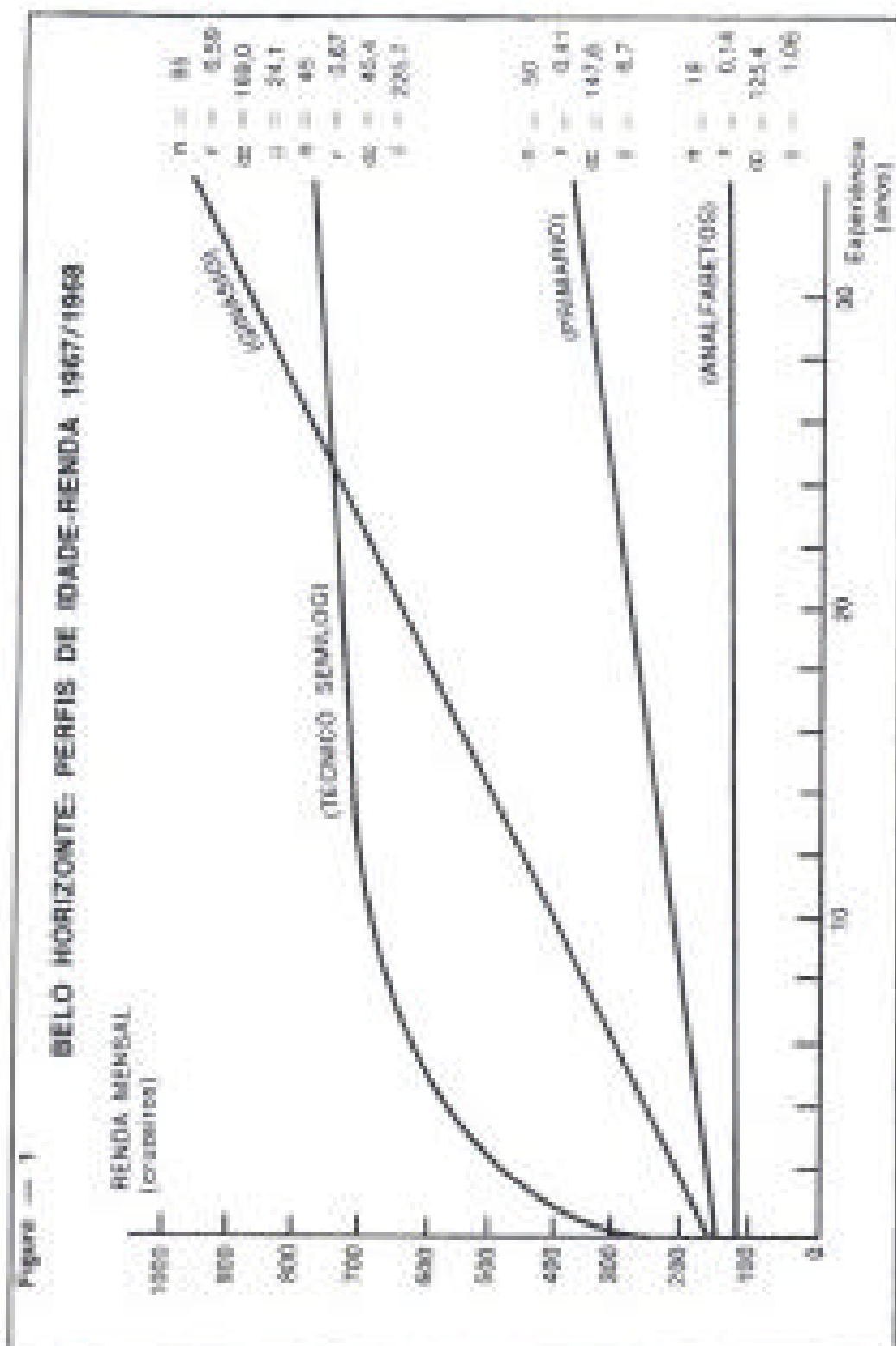
considerado satisfatório pelos usuários ou pelos administradores,⁵⁷ caso em que a vinculação sem a respectiva contrapartida fatalmente acarretaria uma mera substituição das fontes de financiamento.

É claro que a estes argumentos contrapõe-se o relativo à interferência indébita do Poder Central; julga-se, por vezes, que as esferas locais de governo têm melhores condições de conhecer e aferir as aspirações dos usuários, e a elas adaptar a estrutura de oferta. Não esquecendo, além disso, o fato de que as transferências vinculadas são, de certa forma, incompatíveis com o puro federalismo, ferindo as tradições norte-americanas de autonomia estadual. No caso brasileiro, entretanto, este argumento pouco teria a ver com a realidade, pois, como se viu, inexistem tradições de autonomia dos Estados, e a presença do Governo Federal sempre se fez marcante, atuando diretamente e não somente através da concessão de ajuda.

Hírsch⁵⁸ sugere uma análise diagramática para que se entrevejam alguns efeitos das transferências. A figura 1 a seguir contém no eixo vertical o montante de recursos aplicados nos

⁵⁷ Embora não seja esta a visão da esfera superior de governo.

⁵⁸ Cf. Werner Hirsch, *The Economics of State and Local Government* (New York: McGraw Hill Book Company, 1970); pags 128-131.



bens públicos, e no eixo horizontal os recursos da comunidade devotados às atividades privadas. A linha AB é a reta de orçamento da comunidade: ou se despende DA em atividades de governo ou OB em atividades privadas.

Dada uma função de preferência do governo local, tem-se a repartição de recursos: P1 para o Setor Privado e LG1 para o Setor Público. Se a entidade recebe uma transferência incondicional no montante de AD, a nova linha de orçamento será DE ⁵⁹ e se tangenciará uma curva de indiferença em nível superior. O novo ponto de equilíbrio (TG2, P2) traduz um maior dispêndio em serviços públicos, mas é fácil observar que a participação da entidade recebedora caiu de LG1 para LG2, que é o resultado da diferença TG2 - AD. Tem-se aí a racionalidade da instituição da obrigatoriedade de contrapartida: dada uma transferência livre, é provável que parte dela seja utilizada em substituição às fontes locais de recursos, o que permitirá uma expansão das despesas privadas de Pt para P2, sendo ambos os efeitos considerados indesejáveis pela entidade doadora.

Não obstante, caso a transferência seja função da participação do governo recipiendário, nada se pode garantir. A linha de orçamento será agora CB, e na figura o novo ponto de equilíbrio representa um aumento da participação local de LG1 para LG3, acarretando, naturalmente, uma queda nas despesas privadas de P[para P3. No caso ilustrado, a ajuda estimulou as despesas locais, mas poderia ter ocorrido o contrário. O padrão de referências poderia ser tal que o efeito-renda suplantasse o efeito — substituição, causando uma queda na participação local, como se mostra na figura 2, onde se passa de LG1 para LG2. Não há, portanto, uma resposta clara; este resultado é significativo, pois, se com transferências vinculadas à contrapartida se pretende basicamente fugir do problema anterior, não é garantido o sucesso da medida.

Caso se considere que em cada um dos eixos se está medindo dispêndio em um determinado serviço público, ter-se-á então na figura 1 o resultado de uma transferência vinculada e com obrigatoriedade de contrapartida. Verifica-se que com a introdução da ajuda varia a relação entre os montantes de recursos alocados em cada um dos serviços, afastando-se do padrão que vigoraria caso a transferência não fosse vinculada. A transferência vinculada, portanto, distorce os

⁵⁹ Note-se que o máximo de dispêndio em relação ao setor privado continua sendo OB, já que as transferências se destinam exclusivamente a gastos públicos.

padrões locais de alocação de recursos, o que é uma outra faceta da queixa generalizada acerca da intervenção indevida do Poder Central.⁶⁰

Convém lembrar, entretanto, que isto não é nada surpreendente, visto que a presença das externalidades traz em seu bojo um conflito entre objetivos locais e objetivos nacionais, e as vinculações existem para garantir o arbítrio da esfera superior sobre seus recursos transferidos. Como já se disse, se o interesse primordial é a elevação do nível de oferta de alguns serviços determinados, as vinculações assumem um caráter de indispensabilidade.

No caso brasileiro, encontram-se todas as modalidades de vinculações, que foram aqui descritas. A obrigatoriedade de contrapartida, conquanto não se encontre expressa, é óbvia no caso dos impostos únicos, cujas cotas transferidas somente podem ser aplicadas em despesas de capital; exige-se, assim, que as esferas recipiendárias arquem com as despesas correntes. A “rationale” é invariável: como nos demais casos, teme-se um mau uso dos recursos, em particular um estímulo ao empreguismo. Esse tipo de vinculação também é encontrado nos Estados Unidos, e costuma ser bastante criticado pelos que vêem as despesas correntes e de capital como um todo, já que a cada montante de capital aplicado corresponderá uma determinada soma de gastos correntes, que serão necessários para a operação do serviço.⁶¹ Ademais, parece bastante claro que depois de alguns anos de recebimento de transferências de capital, a pressão sobre a receita do Estado no sentido de dirigi-la para as despesas correntes correspondentes se tornará insuportável.

3.5 - Os objetivos redistributivos e o princípio da equidade fiscal

Já se fizeram diversas referências à presença de objetivos de caráter redistributivo em tal ou qual modalidade de ajuda. O tópico, entretanto, merece um comentário mais extenso.

⁶⁰ Scott contra-argumenta, dizendo que a posição referida é a de máxima satisfação dos contribuintes federais que prefeririam que a decisão do dispêndio fosse tomada pelo Poder Central. Cf. A. D. Scott, “The evaluation of federal grants”, in “Economica” (vol. XIX; n.º 3, nov. 1952), págs. 377-393.

⁶¹ Cf. R. Adams e N. Singér, “Intergovernmental fiscal relations and efficiency analysis”; Revenue Sharing and Its alternatives: what futuro for fiscal federalismo? (Washington, D.C.: Joint Economic Committee Congress of the United States, 1967), vol. II, pág. 1065.

Os dispositivos relativos à participação de recursos locais, acima citados, não atendem eficientemente ao objetivo da redistribuição, qualquer que seja o critério de repartição utilizado. Caso seja o de proporcionalidade inversa à renda do Estado, a obrigatoriedade de contrapartida exigirá um esforço ainda maior, já que as unidades mais pobres provavelmente receberão um montante bastante expressivo, em relação à sua receita própria. Caso seja qualquer outro critério que desconsidere as desigualdades regionais do nível de renda, o Estado estará sendo duplamente penalizado, pois terá de drenar recursos próprios para que possa receber certos montantes que acarretarão um aumento das desigualdades.

Note-se que a expressão “objetivo redistributivo” pode possuir múltiplos significados. No caso em que se trata de instrumentos de finanças públicas, não se deve utilizá-lo em um contexto mais amplo, no sentido de que não será com tais instrumentos que se solucionarão problemas de distribuição de renda regional. O que se quer é elevar o nível de receita do Setor Público das unidades, com o objetivo de se garantir uma oferta mínima de certos serviços a todos os contribuintes. Chega-se, assim, a uma conceituação do objetivo redistributivo: trata-se tão-somente de atender ao preceito de equidade fiscal. Como bem notou Buchanan em seu clássico artigo, a recomendação de “tratamento fiscal igual para iguais” não deve ser entendida como abrangendo apenas o lado dos tributos, mas também com o aspecto da oferta dos serviços públicos.⁶² Em outras palavras, uma mesma carga tributária não significa necessariamente a igualdade fiscal, pois pode corresponder a dois níveis distintos de oferta, rompendo-se, dessa forma, o preceito acima citado. Para Buchanan, é nesse contexto que um poderoso sistema de transferências é necessário, isto é, dado o objetivo da equidade fiscal: permitir que se alcancem níveis idênticos de oferta de serviços públicos, para mesmas cargas tributárias.

O debate, entretanto, é infundável: para McLure, por exemplo, problemas de caráter redistributivo e da equidade fiscal não se devem misturar aos do federalismo fiscal.⁶³ Os objetivos de redistribuição devem ser atendidos por outros instrumentos da política econômica do Governo, fiscal e monetária, e a solução da “crise financeira” estaria no fortalecimento da capacidade de arrecadação das

⁶² Cf. J. Buchanan, “Federalism and fiscal equity”, in *American Economic Review* (vol. 40, n.º 4, dezembro de 1950), págs. 583-599.

⁶³ Cf. C. McLure, “Revenue sharing: alternative to rational fiscal federalism?”, in *Public Policy* (vol. XIX, n.º 3, Summer 1971), págs. 457-478.

esferas inferiores, através da imposição de taxas sobre a maior parte dos serviços, agora oferecidos gratuitamente. Isso somente seria possível caso fossem eficazes as medidas redistributivas, em especial no que toca ao alívio da carga tributária federal sobre as famílias de baixo nível de renda. A vantagem óbvia seria a eliminação de todos os problemas que vêm sendo aqui discutidos acerca da modalidade das transferências, critérios de distribuição, etc. A par disso, tem-se que os bens meritórios, precisamente por não serem bens públicos puros, amoldam-se melhor à modalidade de remuneração típica das atividades privadas, cujas vantagens são a proximidade dos usuários, e o seu conhecimento no que toca ao custo e à qualidade dos serviços.

O objetivo redistributivo seria ainda inadequado para que incluíssem-no nas motivações das transferências, dado o fato de que as desigualdades da distribuição da renda dizem respeito, basicamente, à distribuição pessoal da renda. McLure julga que se poderia, mesmo, atingir o objetivo contrário, isto é, transferir renda de habitantes pobres de regiões ricas para os habitantes ricos das regiões pobres, ou ainda de ricos para ricos, o que não é, obviamente, o que se deseja.⁶⁴

Na discussão acima mencionada, parece evidente, pelo menos, uma conclusão: não será através dos mecanismos de transferências que se solucionarão os problemas de desigualdade de renda, o que, entretanto, não é um motivo suficientemente forte para que se ignore o problema. Pelo fato de não ser este o instrumento mais adequado para a política distributiva, não se deverá implantar um sistema de transferências que possua caráter de regressividade.

⁶⁴ Não é difícil imaginar essa situação: basta que se transfiram recursos de acordo com o critério de proporcionalidade inversa ao nível da renda e os vinculem a serviços cuja oferta é praticamente inacessível aos habitantes pobres (educação superior, por exemplo).