

BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS E ADMINISTRATIVAS  
SÉRIE ADMINISTRAÇÃO

1.<sup>a</sup> Edição - 1945

2.<sup>a</sup> Edição / 1950

\*

DIREITOS AUTORAIS DO AUTOR

FREDERICO HERRMANN JÚNIOR

Professor da Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo e da  
Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas do Rio de Janeiro

ELEMENTOS  
DE  
ADMINISTRAÇÃO

2.<sup>a</sup> Edição



EDITORA ATLAS S/A  
SÃO PAULO — RIO DE JANEIRO  
BRASIL

## ÍNDICE

|   |     |
|---|-----|
| Prefácio dos Editôres .....   | 7   |
| ECONOMIA AZIENDAL .....   | 9   |
| Azienda e Empresa .....   | 10  |
| A "Azienda" do Ponto de Vista Jurídico .....  | 15  |
| A "Azienda" do Ponto de Vista Administrativo .....  | 18  |
| A Economia Aziendal como Sistema de Doutrinas Administrativas .....   | 21  |
| A Economia Aziendal como Teoria de Interpretação dos Fenômenos Econômicos .....   | 24  |
| FUNDAMENTOS E ASPECTOS CIENTÍFICOS DA CONTABILIDADE .....   | 33  |
| Introdução .....  | 33  |
| Conceituação Científica .....   | 38  |
| Definições .....  | 46  |
| Demonstração de Réditos .....   | 50  |
| PADRONIZAÇÃO DOS BALANÇOS .....   | 61  |
| Convém a Padronização? .....  | 63  |
| Como Padronizar o Balanço? .....  | 75  |
| Deve a Lei Prescrever Regras? .....   | 77  |
| Forma do Balanço .....  | 81  |
| Demonstrações de Lucros e Perdas .....  | 91  |
| Avaliação .....   | 92  |
| Revisão dos Balanços .....  | 94  |
| O CARATER INSTITUCIONAL DAS EMPRESAS E A CONTABILIDADE EM FACE DO IMPOSTO DE RENDA .....  | 97  |
| Como Fazer a Verificação da Justa Capacidade Tributária das Empresas? Qual o Instrumento mais Adequado para pôr em Evidência o seu Poder Econômico? ..... | 102 |
| Como Avaliar essa Capacidade? .....   | 106 |
| Padronização dos Balanços .....   | 107 |
| Forma de Apresentação de Contas .....   | 108 |
| Avaliação .....   | 112 |
| Autenticidade dos Balanços e Contas .....   | 117 |
| ORGANIZAÇÃO RACIONAL DO CONTRÔLE ECONÔMICO E FINANCEIRO NAS ADMINISTRAÇÕES PÚBLICAS .....   | 122 |
| Introdução .....  | 122 |

|   |            |
|---|------------|
| Relações da Contabilidade com as Doutrinas da Organização e da Administração .....            | 123        |
| A Organização na Evolução Econômica .....   | 124        |
| Racionalização Funcional .....  | 125        |
| A Organização em Face dos Sistemas Econômicos .....   | 127        |
| Organização dos Serviços Públicos .....   | 134        |
| Princípios de Racionalização .....  | 136        |
| Fayolismo .....   | 138        |
| Taylorismo .....  | 139        |
| Contabilidade .....   | 143        |
| Organização do Departamento da Fazenda da Prefeitura de São Paulo .....                       | 144        |
| Definição das Funções .....   | 146        |
| Coordenação dos Serviços .....  | 153        |
| Contrôle Geral das Operações .....  | 154        |
| Organização do Corpo de Funcionários .....  | 158        |
| Conclusão .....   | 160        |
| Gráficos .....  | 163        |
| <b>A PADRONIZAÇÃO DOS ORÇAMENTOS COMO CONDIÇÃO DE SANEAMENTO FINANCEIRO .....</b>             | <b>183</b> |
| Caráter Econômico da Finança Pública .....  | 191        |
| Os Trabalhos da Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários ..... | 195        |

O presente volume constitui uma coletânea de trabalhos do eminente economista brasileiro Prof. Frederico Herrmann Júnior, realizados em épocas diversas e com diversos intuitos, aos quais se julgou oportuno dar publicidade em forma de livro.

Com efeito, tais trabalhos, que andavam esparsos sob várias formas, têm sido alvo de uma procura que, se de um lado muito tem envaidecido o seu autor, de outro tem-no pôsto na desagradável contingência de não poder atender aos estudiosos dos assuntos nêles versados.

Dáí a iniciativa dos editôres em dar a lume êste livro, com o que visam o duplo objetivo. Primeiro, prestar um serviço aos que se dedicam ao estudo das ciências econômicas, administrativas e contábeis; e segundo, homenagear o nome do Prof. Frederico Herrmann Júnior, trabalhador indefesso e um dos pioneiros da Contabilidade científica no Brasil.

OS EDITÔRES.

## ECONOMIA AZIENDAL

A Economia "Aziendal", como conjunto de doutrinas de administração econômica e como teoria de interpretação dos fenômenos econômicos, oferece margem às seguintes perguntas:

Que é a Economia "Aziendal"?

É ciência autônoma?

É ciência auxiliar?

Qual o seu gênero próximo?

Que interesse tem para o progresso e bem-estar da humanidade?

Por certo incorreria em censurável descortesia se pretendesse iniciar a dissertação com considerações sobre a natureza científica da Economia Política e estabelecer discussão em torno das múltiplas definições e conceitos emitidos pelos maiores mestres clássicos, ecléticos e modernos, que brilharam no firmamento da cultura econômica, desde Smith até os Walras, Paretos, Divísias e outros.

Impõe-se-nos, sem rodeios, o tema em sua natureza específica, denotada pelo atributo que segue o termo genérico de economia, ou seja, examinar o que se deve entender por "aziendal". Certamente não evitaremos conceitos e idéias sobre "economia", ora num ora noutro sentido, à medida que avançarmos em nossa análise e que diferenciarmos os diversos aspectos das doutrinas, cuja unificação se pretende realizar sob o título de "Economia Aziendal".

Isto pôsto, vejamos, preliminarmente, o que se deve entender por "Azienda" e como esta se distingue do conceito de "Emprêsa".

## AZIENDA E EMPRÊSA

Por muito tempo reinou certa confusão a respeito dos conceitos de "azienda" e de "empresa". Muitos escritores, principalmente juristas, empregam ainda hoje, indistintamente, um e outro termo para designar a unidade econômica através da qual se produzem, modernamente, os fenômenos de produção das riquezas destinadas ao consumo.

"O conceito de "azienda", — diz o Professor Finochiaro, em sua obra "Sistema di Diritto Industriale" — é mais amplo do que o de empresa, mas a demarcação não é fácil".

"Segundo Rotondi, a diferença consistiria em uma relação de gênero e de espécie. "Azienda" seria "qualquer coordenação de fatores elementares da produção; empresa, a forma mais evoluída e mais complexa de "azienda", em que um indivíduo, tornando-se, sob o risco próprio, coordenador dos fatores da produção, cujo desfrute se assegura por meio de larga rede de negócios jurídicos, atua em regime de economia de produção e de trocas muito desenvolvido, uma produção destinada a cobrir as necessidades de uma esfera mais ou menos grande de associados".

A definição de empresa, de autoria de Rotondi, que acabamos de reproduzir, aplica-se, como se vê, às grandes empresas econômicas da atualidade, mas, expurgada da diferenciação de grau, convém também às empresas econômicas de qualquer tamanho.

A medida, porém, que a empresa se reduz e se aproxima do círculo de ação limitado pelas possibilidades do indivíduo isolado, registra-se a confusão da empresa com a própria "azienda" individual.

Históricamente a "azienda" precedeu as empresas, porque é constituída de um conjunto de condições que, necessariamente, acompanham os indivíduos ou uniões de indivíduos, desde o seu nascimento à sua morte, sob a forma de interesses que se formam e que são tanto mais complexos quanto maior o poder moral e material dos indivíduos e uniões.

A "Azienda" é constituída, como veremos mais minuciosamente, de elementos materiais e pessoais que se unem numa rede de interesses recíprocos, enquanto a "empresa" é a "azienda" em ação para fins econômicos.

Demos há pouco a definição de Rotondi aplicável às empresas econômicas. As empresas não são, necessariamente, de caráter econômico. Em sentido amplo podemos aceitar a definição de Werner Sombart, que (Le Bourgeois — pág. 69, edição alemã de 1920) as conceituou como sendo

"qualquer realização de um plano de vistas largas, para cuja execução carece da colaboração permanente de diversas pessoas subordinadas a uma vontade unitária".

Foram, portanto, empresas, em sentido lato, as praticadas pelos povos navegadores e mercadores da antigüidade, como os fenícios, árabes e gregos, que fundaram grandes cidades e entrepostos e descobriram novas rotas marítimas em suas viagens de negócios.

Empresas foram as cruzadas, não obstante o seu caráter religioso, pois contribuíram eficazmente para o desenvolvimento do comércio, da navegação e da indústria dos povos ocidentais.

Do mesmo modo podem ser mencionadas as atividades dos piratas e corsários que durante toda a idade média infestaram os mares em busca de presas e riquezas. O "corso" foi uma atividade organizada, a que as cidades italianas de Amalfi, Gênova, Pisa, Veneza, devem uma boa parte das suas riquezas. A "pyraticam artem exercens" constituía mesmo uma profissão como qualquer outra, que, até certo ponto, não era deshonrosa.

O mesmo observou-se na época da renascença, através das façanhas dos piratas e corsários ingleses. "Homens que dirigiam hoje uma frota de navios piratas e que amanhã ocupavam posição no Estado; que hoje cavavam com mãos ávidas, à procura de tesouros e que, amanhã, começavam a escrever uma história mundial; homens apaixonadamente ligados à vida, com forte disposição para a grandeza e o luxo, e que, apesar disso, eram capazes de submeter-se, durante meses, às privações de uma viagem marítima dirigida ao ignoto" (Sombart — Le Bourgeois).

Empresas foram, portanto, as de Sir Walter Raleigh, cujo lema definia suas intenções. "Tam Marti quam Mercurio"; as de Francis Drake, "the noble Pirate"; as de Cavendish, que se apresentou no Tâmsa com o botim mais rico que se havia visto,

que vestiu os seus marujos de sêda e veludo, que confeccionou as suas velas de Damasco e dourou os mastros dos seus navios.

Emprêsas de homens que se atiravam à ventura em busca de novas terras para as coroas dos seus reis e de fortunas para ampliar o poder moral e o material das suas próprias "aziendas".

Emprêsas foram também as viagens de descobrimento realizadas pelos navegadores italianos, portugueses, espanhóis e holandeses, mercê dos quais se fundaram colônias e impérios; as gloriosas bandeiras dos primeiros colonizadores, que desbravaram os sertões americanos em busca de esmeraldas e ouro e recuaram um meridiano, que se antepunha à expansão lusa, rompendo o tratado de Tordesilhas e conquistando vastas terras, que hoje integram o Brasil grande e unitário.

No espírito de emprêsa manifestou-se, pois, o caráter indomável do homem, audaz e aventureiro, sequioso de largar o seu poder pessoal mediante o acréscimo de cabedais.

Evidentemente, as emprêsas modernas não se manifestam mais sob as formas um tanto quanto irregulares do passado, pois o progresso das instituições sociais lhes traçou limites.

Nos tempos mais remotos existiram, ao lado das emprêsas caracterizadas pela audácia e aventura, outras mais comedidas, votadas à realização costumeira de operações apoiadas em negócios jurídicos, com o fito de lucro, objetivo que, modernamente, com a evolução do direito em sentido social, se subordina às idéias de bem comum e da prestação direta e indireta de serviços em favor da coletividade.

Não precisamos retroceder a uma época muito remota para colher alguns espécimes de emprêsas que formam o embrião da emprêsa capitalística moderna.

Entre os mercadores da Itália, especialmente em Florença, o espírito mercantil e financeiro estava bastante evoluído. Os florentinos, avessos às guerras, com que as repúblicas rivais, Gênova, Veneza e Pisa, procuravam conquistar hegemonia, dedicavam-se, quase exclusivamente, às atividades comerciais. Graças à habilidade mercantil e industrial do seu povo, Florença adquiriu prestígio e riqueza. O poder político da cidade esteve, a partir do século 14, nas mãos de famílias patrícias, tradicionalmente comerciantes, entre as quais brilharam os Carrocios, Albertis e Medicis, cujas companhias se tornaram tão

ricas que podiam manter exércitos próprios. (R. Larice — Storia del Comercio).

O espírito de ordem peculiar aos organizadores de emprêsas é apanágio dos mercadores florentinos, que nos seus escritos e livros de família deixaram o testemunho dos seus conhecimentos práticos e teóricos sôbre o comércio.

"Sancta cosa la masserizia" denominava L. B. Alberti a boa conduta dos negócios ou a maneira de tratar com solicitude as coisas que diziam respeito à "bottega", ou seja, à emprêsa.

Esse espírito havia de contribuir poderosamente para a sistematização das contas relacionadas com os negócios.

Os princípios de sistematização da escrituração, nessa fase da evolução humana, datam do século XIII. O registro das despesas da Comuna de Florença, relativo ao ano de 1303, atesta que naquela época a aplicação do método das partidas simples já era perfeita. Documentalmente averiguado por Cornélio Desimonis, sabe-se que, em 1340, a administração da cidade de Gênova adotava, na escrituração das suas operações, o método das partidas dobradas, em forma tal a permitir a conclusão de que êsse método já constituía prática antiga. Sabemos, entretanto, que a primeira exposição teorica do método é da autoria de Fra Lucca Pacciolo, de Burgo de San Sepolcro, na Toscana, que publicou no ano de 1393 uma obra volumosa de Aritmética, Matemática e matérias afins, sob o título "Summa de Arithmetica, Geometria et Proporcionalità". Assim, aos descobrimentos, com que se encerrou a idade média, acrescentava-se mais uma dádiva, a difusão de um método, com o qual não seria imaginável o progresso das emprêsas econômicas e o aparecimento do capitalismo, com tôdas as suas manifestações e conseqüências.

Capitalismo e técnica marcham desde então juntos, em busca de infinitos horizontes. A "azienda" capitalista surgiu da evolução espontânea das "aziendas" bancárias, mercantis e artesanais dos séculos XII e XIII, em virtude de um processo de diferenciação entre o capital e o trabalho. Note-se que nos referimos à "azienda" capitalista e não à emprêsa capitalista. Esse é o resultado do espírito que anima aquela. Como já dissemos, "Azienda" representa um conjunto de condições e de meios de que dispõe um indivíduo ou uma união de indivíduos para exercer uma atividade econômica ou social. Assim sendo, é a

“azienda” que, por ação reflexa do desenvolvimento econômico e técnico, se anima de novo espírito: o capitalismo. A atividade econômica toma novo caráter. Em vez de ser o “produto” em si o principal móvel da atividade econômica, como acontecia nas “aziendas” artesanais, que se fundavam essencialmente sobre o fator trabalho, passou a ser o “lucro” o móvel final do processo de produção. A descoberta do “Capital” em sua forma mais líquida, o dinheiro, permitiu o financiamento do trabalho alheio mediante um proveito ou lucro para o capitalista.

A “azienda” capitalista distingue-se da “azienda” artesanal pelo fato de surgir, entre produtor e consumidor, um intermediário, o capitalista, que organiza e financia o trabalho do primeiro, afim de atender às necessidades de um consumo acrescido.

Podemos admitir, com F. M. Paces (Corso generale di Aziendaria — volume 1 pág. 116), que as primeiras “aziendas” capitalistas promanam da iniciativa de capitalistas ou de transformação de “aziendas” artesanais, ou ainda da fusão de “aziendas” artesanais com iniciativas capitalistas.

Capitalista é a “azienda” que pertence a um indivíduo ou união de indivíduos, animados do espírito de lucro, obtido mediante a inversão de capitais em empresa de natureza econômica.

Uma “azienda” capitalista pode manter muitas empresas, sem que estas constituam “aziendas” separadas. Poderíamos citar exemplos de “aziendas” que mantêm empresas industriais, bancárias, de navegação, etc., distribuídas por muitos estabelecimentos.

**Aziendas, empresas e estabelecimentos** são coisas perfeitamente distintas. Alienadas todas as empresas, com os seus estabelecimentos, ainda permanece a “azienda”, com os seus elementos constitutivos originais, aptos para serem aplicados em outros empreendimentos, objeto de novas empresas, mantidas com fito de lucro. O Professor Finochiaro, depois de apontar as dificuldades que se apresentam a uma diferenciação entre “azienda” e empresa econômica, propôs a seguinte distinção:

“Será denominada comumente empresa a que desenvolve uma atividade produtiva de caráter industrial, tendo por fim o conseguimento de um resultado devido ao trabalho organizado;

enquanto “azienda”, também na forma mais evoluída, terá somente um caráter diferente por ser mais estática, limitando-se a pôr à disposição de quem o necessita o resultado conseguido por intermédio da empresa. Em consequência, no campo industrial será normal e predominante a função de “azienda” organizada em empresa, e por isso pode parecer mais vizinho da verdade considerar que, do ponto de vista jurídico, todo organismo de produção ou de comércio possa ser chamado “Azienda”, enquanto com a palavra **empresa** se designará o mesmo instituto considerado em sua função econômica”. (“Sistema di Diritto Industriale” — pág. 57).

A distinção entre “azienda” e empresa torna-se mais clara se considerarmos que nem todas as “aziendas” visam à exploração econômica. O Estado e as instituições em geral perseguem, antes de tudo, fins sociais, que, nem sempre, se realizam por meio de empresas de caráter econômico; no entanto, o Estado e as instituições em geral, como entidades coletivas, também possuem sua “azienda”, que, portanto, não se confunde com as empresas.

Afim de precisar melhor o que se entende por “Azienda” é necessário examinar os elementos de que se compõe e indagar o que ela é em sentido jurídico e administrativo.

#### A “AZIENDA” DO PONTO DE VISTA JURÍDICO

Juristas e contabilistas procuram estabelecer uma teoria geral da “azienda”. No campo jurídico foi levantada a questão de saber se as “aziendas” podem ser sujeito ou se apenas são objeto de direitos. Apareceram diversas teorias.

Endemann, em “Das deutsche Handelsrecht”, considera o proprietário como o primeiro empregado da “azienda”, sob o fundamento de que a “azienda”, uma vez embalada, nem sempre obedece, inteiramente, à vontade do seu titular. Como unidade econômica de interesse coletivo, em virtude das múltiplas relações que se estabelecem entre proprietário e empregados e entre a empresa e o meio social, vê-se o titular frequentemente compelido a manter o organismo e a desenvolvê-lo mesmo contra a sua vontade, afim de não sofrer prejuízos maiores e não criar embaraços à coletividade. Tal circunstância não altera,

substancialmente, a relação. O titular é o sujeito da "azienda". Criticando, observa Finochiaro: como conciliar a subjetividade da "azienda" com o poder absoluto de disposição que tem o proprietário? E se a "azienda" é o sujeito, o que seria o objeto do direito da "azienda"?

Valery, outro comercialista que se ocupou do assunto, distingue na "azienda" o "fond de commerce" da "maison de commerce". O primeiro seria o elemento objetivo, constituído do patrimônio, destinado às operações comerciais e industriais, e a segunda, o elemento subjetivo, formado de tódas as pessoas que empregam a sua atividade na direção e funcionamento da "azienda", inclusive o proprietário. A incorporação do proprietário ao grupo de pessoas que formam o elemento subjetivo, admissível sob o ponto de vista da organização do corpo social da empresa, não é de molde, porém, a anular a realidade jurídica de que ao proprietário cabe o domínio sobre o complexo de bens "aziendais".

Com o fito de definir as relações entre o proprietário, sujeito e a "azienda" objeto de direito, outros juristas procuraram precisar êsse objeto.

Becker estabeleceu o princípio da separação da "azienda" particular do empresário dos elementos que entram na formação da sua "azienda" comercial. De acôrdo com esta concepção, "azienda" é equivalente a "patrimônio", pois os elementos da "azienda" doméstica são denominados "Sondergüter", equivalente a bens extra-comerciais, destinados à sustentação da vida doméstica, ao passo que os bens destinados à atividade comercial são considerados como componentes do "Zweckvermogen", equivalente a patrimônio comercial. A separação dos patrimônios resulta, de modo natural, do caráter distinto que têm as pessoas físicas e as pessoas jurídicas. Sòmente no patrimônio das primeiras é admissível distinguir os elementos invertidos em certa atividade comercial, sob a forma de quota de capital, dos que ficaram fora do comércio, sendo que, mesmo assim, a desvinculação integral destes depende da forma legal de que se reveste a pessoa jurídica, titular do patrimônio destinado à exploração comercial. Mas o patrimônio não é o único elemento que integra a "azienda". Ao seu lado existem outros interesses e relações, que sobreparam ao patrimônio, hoje, mais do

que nunca, definidos e disciplinados pelo direito industrial e pela legislação trabalhista.

Concepção inteiramente abstrata a respeito da "azienda" é a que apresentou Prisko, em "Das Unternehmen als Gegenstand des Rechtsverkehrs". Segundo êste autor, a "azienda" se resume na "organização", que faculta um maior rendimento econômico. A idéia de organização não pode, entretanto, ser objeto de disposição, porque não tem existência própria. A organização encontra-se materializada nos bens e direitos e na boa coordenação dos fatores da produção. Insinua-se, às vêzes, como valor ideal, entre os elementos que compõem o patrimônio, sob a designação de "Aviamento". Não é nem um direito, nem uma coisa, e sim, o efeito de uma abstração.

Finochiaro dá-nos um conceito claro de "azienda" e da sua posição perante o respectivo titular, embora se tenha ocupado, particularmente, das "aziendas" industriais. Diz o autor citado:

"A "azienda", submetida quanto à sua composição à vontade incontrastável de quem dela se serve para atingir a meta econômica prefixada, é formada de um conjunto vário de bens materiais, industriais e de direitos. Quando, referindo-se à noção e ao caráter, se fala da sua unidade, cogita-se da necessidade que as coisas, que, em determinado momento, constituem a "azienda", colham da sua reunião a fôrça e eficácia para conseguir idôneamente o fim prefixado pelo industrial ou comerciante".

A "azienda" faz parte da categoria das coisas compostas, mais precisamente das "universitas". As relações que se formam no seio da "azienda" vinculam o proprietário e não a "azienda", cuja unidade é apenas formal, para atender a um determinado fim.

Esta circunstância foi precisada pelo autor a que nos referimos.

A "azienda" não possui um Ativo e um Passivo próprio, como não tem um balanço.

O que se pretende como autonomia econômica substancial é uma simples distinção formal que o comerciante faz dos seus bens, já que o Ativo e o Passivo são os débitos e créditos do industrial e não da "azienda".

A falta de reconhecimento legal da unidade jurídica do com-

plexo denominado "azienda" dá-lhe o caráter das "universitas facti", que, nos estudos dos fenômenos econômicos, tem uma importância que não pode ser descurada.

Cumpria-nos prestar êstes esclarecimentos sôbre a natureza jurídica das "aziendas", afim de precisar-lhes melhor o caráter, antes de entrar no exame dos aspectos administrativos que lhes dizem respeito.

## A "AZIENDA" DO PONTO DE VISTA ADMINISTRATIVO

Coube aos contabilistas realizar os primeiros estudos sôbre a constituição e funcionamento das "aziendas", como organismos administrativos.

Com êsses estudos tiveram início as primeiras tentativas de construir a "economia aziendal", embora a denominação ainda não fôsse conhecida e se procurasse subordinar todo o campo da administração econômica à ciência contábil, numa manifesta invasão do campo peculiar a outras doutrinas.

Datam de mais de 60 anos as primeiras tentativas para estabelecer uma teoria unitária sôbre a constituição e o funcionamento das "aziendas". Giuseppe Cerboni, notável contabilista italiano, cujas primeiras publicações remontam ao ano de 1877, pode ser considerado o verdadeiro precursor dos estudos aziendalógicos. Com o intuito de dar à contabilidade um conteúdo jurídico, elaborou a teoria de que as "aziendas" são entidades sociais, constituídas de vários elementos pessoais, cujas relações dão lugar ao aparecimento de direitos e obrigações, que a contabilidade registra.

De acôrdo com essa teoria, a sociedade humana, estudada cientificamente, apresenta-se como um complexo organizado e vivente de todos os entes econômico-administrativos (aziendas) que nascem, vivem e o mais das vêzes morrem no seu seio.

A nova contabilidade, segundo Cerboni, "tem por objeto teórico estudar as leis que governam as "aziendas", sejam consideradas em si, sejam nas suas relações com tôdas as demais; e por objeto prático as normas com que as "aziendas" devem ser organizadas, governadas e dirigidas afim de atingirem os seus fins".

Verificaremos em breve que o mesmo objeto foi evocado

por Gino Zappa, em data mais recente, para a Economia Aziendal, com doutrina unitária, em que a contabilidade ocupa apenas um lugar de subordinação.

As "aziendas", segundo a escola cerboniana, são representadas pelo conjunto de relações que se estabelecem entre o proprietário, de um lado, e os agentes consignatários e correspondentes, do outro. Os agentes consignatários respondem pelos valores materiais, que integram o patrimônio, e os correspondentes são os terceiros, devedores ou credores em virtude de negócios jurídicos.

Esta seria a constituição universal das "aziendas", desde a mais complexa, que é o Estado, até a menor, pertencente a um modesto operário.

Apoiado no princípio da similaridade, Cerboni estabeleceu também uma série única e obrigatória de funções administrativas, peculiares às "aziendas" de qualquer tamanho.

"As funções — diz o autor da teoria a que nos reportamos — constituem na ordem social um verdadeiro sistema. De fato, as funções da administração econômica são governadas por uma lei eterna de mecânica administrativa, maravilhosamente congênita à vida civil; desta maneira as funções se manifestam e se sucedem em ordem genérica sempre igual e constante, tanto nas "aziendas" mínimas como nas de maior desenvolvimento.

O sistema de Cerboni compreende 12 funções distribuídas pelos seguintes grupos:

1.º Funções iniciais, que compreendem a organização da "azienda", a avaliação da substância e a previsão das rendas e despesas.

2.º Funções de gestão, que se referem à execução do plano administrativo.

3.º Funções conclusivas, que dizem respeito à prestação e aprovação das contas.

Tais funções, segundo o autor, repetem-se anualmente, obedecendo à lei do "giro periódico dos fenômenos econômicos".

As teorias de Cerboni foram objeto de calorosa contestação por parte de Fábio Besta, que opôs ao personalismo social-jurídico do primeiro a concepção evolucionista-organicista, própria dos fenômenos biológicos, segundo a filosofia de Spencer.

No intuito de provar que o fundamento jurídico da teoria de contas, elaborado por Giuseppe Cerboni, não procedia, começou por demolir a teoria "aziendal" de Cerboni, substituindo-a por uma teoria própria, que colocou Fábio Besta entre os maiores teóricos das doutrinas de organização e administração, pois, a par do fundamento científico que estabeleceu, lançou as bases para o futuro desenvolvimento prático da técnica de organização das empresas.

Contestando as teorias cerbonianas, formulou as seguintes objeções:

Que as "aziendas" não constituem organismos em si, mas que em cada "azienda" há um organismo de pessoas, um organismo de bens e um sistema de funções.

Que em cada "azienda" há riquezas, mas que estas não são senão a substância ou patrimônio e não a "azienda" em si mesma.

Que em cada "azienda" há manifestação de vontade humana e que cada uma pertence a uma ou mais pessoas, mas a "azienda" não se confunde com as pessoas e com as uniões.

Que as "aziendas" não são todas da mesma modalidade, nem de uma só série, nem se submetem, mesmo virtualmente, a um mesmo e inalterável sistema de funções.

Resulta do exposto que "azienda", também sob o aspecto administrativo, é uma reunião de elementos, cuja unidade é apenas formal para atender a um determinado fim.

Precisando mais, a "azienda" se constitui:

1.º da matéria administrável, formada pelos direitos reais e pessoais, conjunto esse que Fábio Besta denominou "organismo objetivo".

2.º da organização administrativa formada de órgãos pessoais, encarregados de exercer as funções administrativas.

3.º do trabalho em que se concretizam as funções dos órgãos.

O organismo administrativo se constitui de órgãos colocados em perfeita ordem hierárquica, de acordo com as suas funções.

Em primeiro lugar o órgão volitivo, a quem cabe a suprema autoridade.

Depois o órgão diretivo que administra, organizando, comandando, coordenando, prevendo e controlando.

Finalmente, os órgãos de execução, dedicados, diretamente, às operações elementares.

A diferenciação desses órgãos obedece à lei de divisão do trabalho e se realiza à medida que se processa a integração administrativa em virtude do acréscimo de bens e do aumento do raio de ação da "azienda". Neste ponto cabe a escolha entre os sistemas de organização militar e funcional.

Em sua obra fundamental, procurou Fábio Besta circunscrever o campo da contabilidade às funções de controle econômico dos bens patrimoniais, numa teoria nova das contas e valores, em que o aspecto econômico voltou a predominar.

A volta ao realismo contábil, cuja base e conteúdo se encontram no caráter econômico dos fenômenos patrimoniais, parecia ter colocado as pesquisas aziendalógicas, de que tanto se ocuparam os professores e contabilistas italianos, em plano secundário.

Coube, porém, ao continuador da obra de Fábio Besta, na cátedra de Veneza, Gino Zappa, retomar esses estudos e provocar uma reação salutar no sentido de sistematizar as indagações a respeito da constituição e funcionamento racional das "aziendas".

#### A ECONOMIA AZIENDAL COMO SISTEMA DE DOCTRINAS ADMINISTRATIVAS

Em discurso inaugural do ano acadêmico 1926-1927, no Real Instituto Superior de Ciências Econômicas e Comerciais de Veneza, subordinado ao título "Tendenze Nuove negli Studi di Ragioneria", encarregou Gino Zappa a necessidade do emprego do método científico na observação dos fenômenos aziendais, sob o triplice aspecto da organização, da técnica da gestão e da contabilidade, formando um conjunto que, sob a denominação "Economia Aziendal", devia constituir "a ciência que estuda as condições de existência e de manifestação de vida das "aziendas", ou seja, a ciência da administração econômica das aziendeas".

Teve, pois, a preocupação de constituir uma ciência unitária, que reunisse todas as doutrinas relacionadas com a vida das "aziendas".

Expondo os seus propósitos, apresenta a seguinte noção de "azienda", no fundo, coerente com as definições que já conhecemos: "a constituição em uma única ciência de toda e qualquer doutrina que indague o conteúdo econômico da vida "aziendal" **liga-se à própria noção de "azienda", isto é, à noção da coordenação econômica em ação, instituída e conduzida para a satisfação das necessidades humanas**".

Sem chegar a conclusões definitivas, a respeito da pretendida unicidade, manifesta a sua esperança de vê-la, um dia, concretizada, mercê do material que fôr recolhido no campo das doutrinas, que hoje se ocupam das "aziendas".

A economia "aziendal", no sentido que lhe emprestou Zappa, divide-se em 3 capítulos, a saber:

- a) Doutrinas de organização
- b) Técnica administrativa
- c) Contabilidade.

A teoria de Zappa provocou interessante polêmica entre professores pertencentes a diversas universidades, partidários e contrários à nova orientação doutrinária.

A pretensão de reunir em ciência única tudo quanto respeita aos três capítulos enunciados foi objeto de críticas e contestações. Economistas e contabilistas levantaram as suas objeções, os primeiros profligando a invasão dos seus domínios e estes contestando não só a subordinação como também a absorção da Contabilidade pela Economia Aziendal.

Realmente, cada um dos capítulos, pretendidamente unificáveis numa só doutrina, contém aspectos que, dificilmente, podem ser reduzidos a uma síntese proveitosa.

As doutrinas de organização revestem-se de particularidades que têm aplicações muito especiais, conforme a natureza das "aziendas" e, — porque não dizê-lo, — também segundo as circunstâncias que envolvem as aziendas de tonalidades diferentes ainda que pertencentes ao mesmo gênero ou espécie. Os fatores pessoais e materiais a serem conjugados de modo a proporcionarem um mínimo de atrito em benefício da produção de serviços econômicos e sociais, requerem a observância de regras peculiares a inúmeras ciências e técnicas auxiliares. As questões da adaptação do homem às condições de trabalho e do instrumental ao fator humano invadem o campo da fisiologia e

da psicologia. A coordenação dos fatores da produção é ao mesmo tempo um problema de técnica e de economia social. Como reduzir à unidade uma coisa que, por sua natureza, exige a variedade de conhecimentos, haurido sem múltiplos campos da ciência?

Com referência à técnica administrativa também se objetou a impossibilidade de reduzi-la a um corpo de princípios de aplicação universal. Por mais que se queira reduzir os princípios relacionados com a gestão, sempre haverá uma técnica industrial e diferente no âmbito especial das indústrias pertencentes ao mesmo ramo, em virtude das variações do meio em que as mesmas operam. Do mesmo modo distinguem-se as técnicas bancárias, de bôlsas, comerciais, agrícolas, pecuárias, extrativas, etc. Todas possuem traços particulares, todas variam conforme as circunstâncias, todas se servem de meios técnicos auxiliares, às vêzes comuns mas em medidas diferentes, conforme as conveniências a serem apreciadas de caso em caso.

Evidentemente, não existe uma ciência da gestão. O que há são técnicas que variam de "azienda" para "azienda", em cuja aplicação se deve ter o cuidado de seguir procedimentos científicos, em outros termos, racionais.

A contabilidade, como ciência autônoma, tem por objeto o estudo do patrimônio aziendal sob o ponto de vista estático e dinâmico. Serve-se da escrituração como instrumento para demonstrar as variações patrimoniais. A contabilidade não se confunde nem com a organização, nem com a gestão. Cabe-lhe estudar operações "aziendais" exclusivamente sob o aspecto patrimonial. Como técnica de observação dos fatos aziendais, a contabilidade não pode, entretanto, deixar de ajustar-se à organização e à técnica da gestão, peculiar a cada "azienda". Daí a sua íntima relação com aquelas doutrinas, sem que isso importe na renúncia dos princípios especiais que a caracterizam como disciplina autônoma.

Os três ramos ou capítulos da economia "aziendal" não são redutíveis a uma única série de leis e princípios de modo a constituírem uma nova ciência autônoma.

Todos, entretanto, se aplicam ao mesmo objeto: a "azienda". Podemos por isso concluir que a Economia Aziendal, no

sentido restrito que lhe emprestou Zappa, é um sistema de ciências autônomas, cujas principais são as doutrinas da organização, a técnica da gestão econômica e a contabilidade.

A constituição e direção eficaz de qualquer "azienda" depende da aplicação racional dos princípios enunciados pelos três ramos a que nos referimos.

Só este fato é de molde a justificar a constituição do sistema em um conjunto harmônico de conhecimentos, que, embora sem o caráter de ciência autônoma, proporciona a coordenação mais eficaz do trabalho, do capital e da técnica, em proveito das "aziendas" e do bem-estar social.

#### A ECONOMIA AZIENDAL COMO TEORIA DE INTERPRETAÇÃO DOS FENÔMENOS ECONÔMICOS

Vejam agora como se enquadra a economia "azienda" na velha economia política.

As "aziendas" em geral participam, como já vimos, da natureza das universidades de fato, constituídas de relações jurídicas e da combinação durável do trabalho, do capital e da técnica para um fim econômico ou super-econômico.

A simples enumeração dos fatores trabalho, capital e técnica revela o importante papel reservado às "aziendas" como propulsores da economia. A observação sistemática da vida das "aziendas", mediante o estabelecimento de correlações entre os meios econômicos de que dispõem, de um lado, e a sua contribuição efetiva no campo da produção, do outro; a análise dos fatores da produção aplicada aos diversos ramos da atividade econômica, feita com critério patrimonialístico, de modo a determinar como se distribuem entre os fatores da produção os réditos, ou seja os acréscimos de valor adquiridos pelas utilidades pré-existentes, em virtude da aplicação do trabalho organizado; o estudo da aplicação desses réditos, ora capitalizados, ora consumidos no seio das "aziendas", são pesquisas intimamente relacionadas com os capítulos da economia política.

O estudo dos fenômenos econômicos, com critério aziendológico, não dá lugar ao aparecimento de uma nova ciência eco-

nômica, mas significa o aparecimento de uma metodologia especial, que procura evidenciar aspectos novos, decorrentes da evolução social.

Os economistas clássicos criaram a figura do "homo oeconomicus".

Recorreram a uma abstração que consiste em admitir um homem que somente pratica ações econômicas, livre de considerações estranhas à lei hedonística, sejam elas de ordem moral, religiosa, estética ou de outra natureza.

Entretanto, para estudar certos fenômenos econômicos não há necessidade do artifício representado por essa estranha pessoa, desprovida de alma e coração, unicamente votada a ações econômicas, inexistente como indivíduo de carne e osso.

A produção é, na atualidade, um fenômeno coletivo, que não se opera senão por intermédio dos organismos produtivos. O indivíduo "produtor-consumidor" não existe mais como regra. O tipo de Robinson Crusoe não pode mais ser invocado como exemplo de um sistema econômico. Mercê da divisão do trabalho o "produto" passou a ser a resultante de muitas coordenadas.

Essa coordenação encontra a sua melhor expressão nas "aziendas" modernas, o que levou muito economista a emprestar especial atenção ao estudo da organização e funcionamento das empresas. Marshall, com o propósito de estabelecer uma teoria sobre o custo de produção, descreveu uma empresa ideal que ele batiza de "representative firm" e Thorstein Veblen, economista americano moderno, afirma que "a teoria da situação econômica moderna deve ser preliminarmente uma teoria das transações comerciais, com os seus motivos, finalidades, métodos e efeitos".

No patrimônio das "aziendas" de todo gênero encontra-se a expressão mais real da riqueza. Fora do patrimônio das "aziendas" a riqueza não existe. Ora, sendo a riqueza objeto da ciência econômica, impunha-se o seu estudo como parte componente das "aziendas", sujeita às condições de vida destas, à sua organização e gestão técnicas. Vemo-nos, portanto, novamente a braços com os três capítulos da economia "azienda" a que já nos referimos.

Apresenta-se a metodologia contábil como meio para o estudo dos fenômenos econômicos. Essa metodologia foi sistematicamente empregada por Irving Fisher, da Universidade de Yale, em seus trabalhos de pesquisa científica.

Referindo-se ao caráter filosófico da contabilidade, assim se exprime Fisher, em sua obra "De la nature du Capital e du Revenue":

"A conta, mesmo quando exprime relação determinada por uma única entidade, é, ao mesmo tempo, a representação dos fatos em sua mais alta abstração econômica e põe em evidência os recônditos motivos do grande movimento geral que se desenvolve através das revelações da ciência econômica, com a composição aritmética e estatística de milhares e milhares de economias particulares".

O professor Zorli, da Universidade de Torino, publicou em 1902 os seus "Primeiros Princípios de Economia Social", em que pela primeira vez foi empregada a expressão "Economia Aziendal" e articulada uma teoria sobre o assunto. Conta-nos que ao candidatar-se à Cátedra de Economia da Universidade, em 1903, tivera em vista aproveitar a ocasião para obter um pronunciamento dos economistas sobre a "Economia Aziendal" de sua iniciativa. Parece que não conseguiu os seus objetivos, porque, segundo o seu próprio testemunho, o relatório da banca mencionou o êxito do autor, elogiando-o como cultor da Ciência das Finanças, mas não entrou no mérito da "Economia Aziendal" (in Revista Italiana di Ragioneria — Abril de 1939).

O pensamento de Zorli resume-se no seguinte:

"A ciência econômico-aziendal é a verdadeira e única ciência econômica, que ao método dedutivo, peculiar à escola clássica, opõe o método indutivo, que se funda exclusivamente no exame e apreciação dos fatos".

Para esse autor, "a ciência social-econômica é o conhecimento do ativo, do passivo e do balanço das empresas sociais".

Não está em nossos propósitos discutir as diversas metodologias aplicadas à investigação dos fenômenos econômicos. A nossa palestra tem objetivos restritos. Sem estabelecer confrontos, impõe-se nos tratar dos aspectos particulares que caracterizam a "Economia Aziendal" como sistema de doutrinas da administração, e como metodologia econômica.

A economia de um povo ou a economia mundial não é uma organização subordinada a um só governo ou a uma só administração. Ela se compõe de uma multidão de unidades econômicas e sociais, independentes, controladas pelas vontades e interesses de milhões de indivíduos, que são titulares de "aziendas", dirigem empresas e procuram, mercê da sua atividade econômica, prestar e receber serviços.

Esta situação gera a competição, mediante a qual cada interessado procura assegurar, para si, um lugar que lhe permita participar em maior ou menor medida da utilidade das riquezas.

A concorrência estimula a produção, ajustando-a às necessidades da procura de mercadorias e serviços. A procura, por sua vez, estimula o progresso, atraindo o trabalho e o capital, ávidos de melhor remuneração.

A concorrência se manifesta nos mercados de produtos, de trabalho e de capital. As flutuações de preços estimulam e re-freiam as atividades, de acordo com a margem de benefício que proporciona. Isso reflete-se no preço do trabalho e do capital, provocando os grandes movimentos, conhecidos sob a denominação de "ciclos econômicos".

A lei da oferta e da procura atua de modo inexorável no conjunto da economia.

As flutuações refletem-se na atividade dos indivíduos e se manifestam, mais claramente, nos balanços e nos créditos das entidades econômicas e super-econômicas. As "aziendas", que reúnem os interesses de produtores, consumidores, empregados, trabalhadores e capitalistas, oferecem, por isso, um campo de observações econômicas, que, convenientemente aproveitadas, representam um manancial inesgotável de dados que permitem atenuar os efeitos das flutuações econômicas, mediante medidas de precaução tomadas a tempo e hora pelos administradores públicos e particulares.

A metodologia contábil, ou, de modo mais geral, "aziendal", constitui poderoso instrumento para o estabelecimento de índices gerais que permitem pôr em evidência os sintomas que precedem os grandes movimentos ascensionais e as depressões que formam a conjuntura econômica.

Não se trata, pois, somente de metodologia contábil, que,

segundo ilustre professor, consistiria em colecionar os fatos, que se processam na vida econômica de uma "azienda", classificá-los pela função que desempenham e, finalmente, com o material obtido, estabelecer expressões relativas ao estado econômico e financeiro da "azienda" considerada, mas sim de aplicar essas expressões ao estudo dos fenômenos que se verificam no campo mais vasto da economia social, estudando o comportamento das instituições e das empresas em face da conjuntura, afim de conhecer o movimento tendencial e tirar conclusões úteis para a administração econômica das empresas. Sobrevivem as empresas mais bem organizadas, as que atendem, em sua organização, aos imperativos da concorrência econômica e que empregam a melhor técnica no aproveitamento das forças econômicas à sua disposição.

Por isso, em nosso livro "Análise Econômica e Financeira do Capital das Empresas", justificamos o emprego do método com as seguintes palavras:

"É necessário recorrer aos instrumentos mais adequados para realizar a investigação direta. Ao lado da lógica formal e da lógica matemática, surge a lógica contábil, como ciência de investigação das relações qualitativas e quantitativas dos elementos que constituem a substância administrativa e de indagação da interdependência que existe entre o equilíbrio interno das "aziendas" e as condições externas, determinadas pelos ciclos econômicos. De simples metodologia, a contabilidade elevou-se à categoria de ciência semiótica, integrando a moderna economia aziendal".

James H. Bliss, em seu notável livro "Financial and Operating Ratio in Management", ilustra, mediante dezenas de quadros, que mostram o comportamento de centenas de empresas industriais norte-americanas, no período de 1913 a 1921, os resultados expressivos que podem ser colhidos mediante a análise do movimento econômico e financeiro das empresas, feita através dos seus balanços e contas de Lucros e Perdas.

Wagemann, cujos trabalhos sobre a análise do movimento dos negócios são mundialmente conhecidos, também é fervoroso adepto da metodologia aziendal, como se depreende das seguintes palavras:

"Pour embrasser toutes les relations des mouvements im-

portants, du point de vue dela pratique, il faut pousser jusqu'à l'analyse de l'exploitation des entreprises".

É o que se consegue adotando os balanços como base de estudos estatísticos, posto que aqueles refletem a riqueza incorporada ao patrimônio das "aziendas".

Dentro do espírito da "Economia Aziendal", o Brasil já pode apresentar trabalhos práticos. Referimo-nos aos estudos feitos pelo Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, sobre orçamentos estaduais e municipais. Graças à unificação das normas financeiras e à padronização dos orçamentos públicos, adotadas pelas Conferências de Técnicos em Assuntos Fazendários e Contabilidade Pública, e aprovadas pelo Governo Federal, são viáveis os estudos sobre o conjunto da situação financeira das "aziendas" estaduais e municipais, permitindo tirar conclusões gerais sobre a estrutura econômica do Brasil, conforme tivemos ocasião de ensaiar em conferência que realizamos na Ordem dos Economistas do Rio de Janeiro.

Estudos idênticos poderão também ser feitos, mediante a análise dos balanços dos Estados e Municípios, pois também essas peças obedecem a critério uniforme de apresentação.

A padronização dos balanços das Sociedades Anônimas, tornada obrigatória pela lei, também preparou o terreno para a realização de estudos semelhantes, com relação às atividades econômicas particulares.

A apreciação conjunta do estado e das condições de funcionamento das "aziendas" econômicas e super-econômicas, agrupadas por especialidades, é de inestimável valor nas mãos dos administradores públicos, que poderão dirigir a política econômica e financeira de acordo com as tendências acusadas pelas estatísticas elaboradas com critério "aziendal". Os índices extraídos das peças contábeis são os únicos que podem inspirar confiança, quanto à distribuição dos capitais e dos rendimentos, porque só eles refletem integralmente os fenômenos patrimoniais.

Procuramos, na parte final da nossa palestra, demonstrar o lugar preeminente reservado às "aziendas" como agentes econômicos coletivos. Disso resulta que a organização e a administração das "aziendas" não pode prescindir de inspirar-se nos movimentos da economia. As "aziendas", se não constituem gru-

pos sociais, como pretendeu Cerboni ao fundamentar a sua teoria personalística das contas, projetam, todavia, sua influência direta no campo social, e sofrem os reflexos, que resultam da atividade econômica de outras e inúmeras "aziendas", que, como cada uma de per si, procuram prestar e receber serviços afim de sobreviverem às competições econômicas.

A constituição de um sistema de doutrinas sob uma designação comum de "Economia Aziendal" é útil, porque orienta em sentido unitário os estudos relacionados com a organização e a vida das empresas e instituições.

Assim como a Engenharia não constitui uma ciência autônoma, mas tem o caráter de uma disciplina que procura, mediante o estudo das ciências matemáticas, Físicas e Naturais, criar as condições de máximo conforto material para a humanidade, a "Economia Aziendal", sem constituir ciência autônoma, procura imprimir, mediante o estudo das doutrinas da organização, da técnica econômica, da contabilidade e da economia, o máximo de eficiência à administração das empresas e instituições, afim de promover o bem-estar econômico da sociedade.

\* \* \*

Podemos agora concluir, respondendo às perguntas que formulámos no início deste estudo:

a) Em sentido restrito, "Economia Aziendal" é um conjunto de doutrinas relacionadas com a administração econômica das "aziendas", sendo as principais as seguintes:

- a) **Organização**
- b) **Técnica Econômica**
- c) **Contabilidade**

Em sentido amplo, compreende também o exame da situação econômica geral, em função da dinâmica "aziendal", afim de colhêr elementos de orientação administrativa, em face da conjuntura, e promover a melhor distribuição das forças econômicas;

b) A "Economia Aziendal" não é, portanto, ciência autônoma, porque não anula a autonomia das doutrinas reunidas sob aquela designação. Essa reunião visa unicamente a afirmar

a existência de relações íntimas entre as doutrinas consideradas. A Economia Aziendal é um modo particular de estudar os fenômenos econômicos pelo método indutivo, que, partindo de observações feitas no campo aziendal, procura explicar o movimento dos negócios.

c) O gênero próximo resulta do caráter social de que se revestem as relações econômicas unificadas na "azienda". Assim sendo, as doutrinas estudadas subordinam-se às ciências sociais.

d) A aplicação racional dos preceitos contidos nas doutrinas que formam o sistema contribue para melhorar as condições de vida das "aziendas", harmonizando os interesses em jogo, representados pelas relações que se formam entre os elementos internos e externos dessas entidades econômicas e super-econômicas e promovendo, por via indireta, o bem-estar econômico da sociedade.

## FUNDAMENTOS E ASPECTOS CIENTÍFICOS DA CONTABILIDADE

O homem somente pôde desenvolver suas faculdades, relacionadas com o emprêgo do raciocínio, no transcurso das gerações, porque nos indivíduos aquela faculdade não encontra suficiente campo para a sua completa expansão. Daí o desenvolvimento que, na história da humanidade, tiveram todos os conhecimentos e, portanto, a necessidade que se tem de recorrer às crônicas para reconstituir de um modo lógico o trabalho elaborado pelas gerações passadas no campo das diversas atividades humanas.

Cada geração entrega-se a penosos sofrimentos e sacrifícios no estudo e no aperfeiçoamento dos conhecimentos, no único intuito de poupar às vindouras as dificuldades do presente. Assim constroem-se, um a um, os degraus do edifício cultural, tendo por objetivo projetar, no futuro, a elaboração de condições de bem comum consideravelmente aperfeiçoadas. Explica-se, assim, a constante evolução do pensamento e a melhoria das instituições. E' ainda por isso que no desenrolar de tôdas as ciências se constataam fases características da sua expansão.

Para o estudo da Contabilidade é também necessário voltarmos o olhar para o passado, afim de têrmos uma compreensão mais exata do desenvolvimento dêsse ramo de conhecimento, e do muito que ainda precisa ser pacientemente elaborado, para que se constitua um corpo de doutrinas cada vez mais úteis, cada vez mais essenciais ao bem-estar das sociedades.

De um modo geral, podemos dividir a história da Contabilidade em três fases:

- 1.º) a fase rudimentar, de que já nos dão notícias os livros sagrados da época de Salomão, onde se lê: "por consideração à

verdade e à Lei, envergonha-te de não teres claro o livro do "Deve" e do "Haver", ou ainda "onde há muitas mãos faz uso das chaves, tôdas as coisas que deres conte-as e pese-as e escrevas no livro aquilo que dás e aquilo que recibes".

2.º) a fase seguinte caracteriza-se pelo estabelecimento de princípios mais sólidos, fixados em alguns séculos de progresso contábil por Lucca Pacciolo, Ludovico Fiori, Francesco Marchi, Palmetler, Cerboni, Rossi, Fábio Besta, etc., na qual se delinham as primeiras discussões que têm por objetivo dar à Contabilidade caráter científico, filiando-a às ciências sociais.

3.º) a fase moderna, em que a Contabilidade é apreciada racionalmente pelos autores alemães, italianos e americanos. Reunida a Contabilidade às doutrinas da organização e da administração, constituiu-se a economia aziendal ou agendologia, no seio da qual se lhe reserva um papel de grande relevância.

Quanto à caracterização da Contabilidade como ciência, ainda hoje perdura a luta entre metafísicos e positivistas. Não admitem os primeiros qualquer conceito científico fora das fórmulas da ciência do absoluto: "ciência é um sistema de verdades pendentes de um só princípio".

Citamos entre estes o Rag. Terranova Paolo, que em sua tese muito recente, intitulada "O verdadeiro pôsto da Contabilidade em face da cienciomania moderna" estabelece restrições à inclusão da Contabilidade no quadro das ciências pelas razões seguintes:

1.º) a ciência tem leis absolutas, gerais e constantes; a arte possui preceitos, isto é, verdades relativas.

2.º) as leis da ciência são verdadeiras em si e coordenadas segundo um fim estabelecido por Deus; os preceitos da arte são elaborados e coordenados pelos homens, segundo um fim por eles estabelecido.

3.º) a ciência precinde da vontade humana, enquanto a arte encontra nela o fator principal para conseguir o bem, o belo e o útil.

4.º) a ciência prevê; a arte opera.

5.º) aquela é, esta se transforma.

6.º) a ciência é teoria; a arte é teoria e prática.

Mas os positivistas, cujas classificações lograram ingresso nas Universidades e Faculdades superiores, deram à ciência

caráter objetivo mais ao alcance dos nossos sentidos, estabelecendo a distinção entre o conhecimento vulgar e o conhecimento científico. Nesta ordem de idéias a Contabilidade encontra uma guarida no quadro das ciências sociais.

V. Pareto, autor do método lógico experimental aplicado à Sociologia, manifestando-se sobre a caracterização desta como ciência, externa o seguinte conceito: "Em geral os metafísicos chamam ciência o conhecer a essência das coisas, os princípios. Se admitirmos, por um momento, tal definição, devemos dizer que esta não é de fato científica; não só nos abstemos de indicar as essências e os princípios, mas nem sequer sabemos o que significam esses termos". Também nós, em relação à Contabilidade, confessamos que, apreciada metafisicamente, não seria ciência. Propugnamos-lhe, todavia, um lugar entre as ciências, não com o objetivo de estabelecer discussão em torno desta ou daquela escola filosófica, mas pela necessidade, que nos parece razoável, de ser atribuído aos estudos e às investigações sobre contabilidade o mesmo valor, a mesma significação, que em paridade de condições também outras ciências baseadas na observação e na experimentação alcançaram no seio das Universidades modernas. Não é, portanto, uma cienciomania que nos induz à defesa da presente tese, mas o desejo de proclamar a necessidade prática de atribuir à Contabilidade um elevado pôsto, de modo que do seu aprofundado conhecimento possam resultar aplicações benéficas para a solução dos grandes problemas sociais e econômicos dos nossos tempos.

No Brasil, os estudos epistemológicos relativos à Contabilidade encontraram há muitos anos um defensor na pessoa do ilustrado professor Horácio Berlinck, que, em sucessivos artigos publicados em maio, junho e setembro de 1898 e em fevereiro de 1899, na Revista do Grêmio dos Guarda-livros de São Paulo, apresentou entre nós, talvez o primeiro escrito objetivando a classificação científica da Contabilidade. As lições então proporcionadas pelo ilustre Diretor da Escola de Comércio "Álvares Penteado" ainda têm o frescor de verdades que podem ser perfeitamente acolhidas nos dias de hoje, retificadas apenas nalguns pontos pelo extraordinário progresso que a técnica contábil alcançou pelas necessidades criadas pela economia moderna.

Focalizando os fundamentos e alguns aspectos científicos

da Contabilidade, temos em vista tirar conclusões de ordem prática e assim agindo parece-nos que contribuimos para dar corpo a idéias que o preclaro mestre expendeu há cêrca de 39 anos.

O momento em que foram escritos os artigos de Horácio Berlinck coincidiu com o surto de atividades econômicas que se registraram no Brasil nos primeiros anos que se seguiram à proclamação da República e, constatando o autor o descobrimento que sôbre o assunto revelavam engenheiros, jurisconsultos e os próprios comerciantes, fêz sentir a importância da Contabilidade como instrumento sem o qual a atividade não poderia ser exercida com a eficiência desejável. Não nos furtamos ao prazer de citar algumas passagens que, de modo particular, têm relação com os propósitos da presente tese. Dizia o autor: "a Contabilidade, como arte, privada de princípios científicos, reduz-se a um vulgar ofício e, estabelecendo idéias confusas, faz vacilar em tudo o espírito do contador. A ausência da indispensável uniformidade e de um sistema racional que descreva com ordem todos os negócios econômicos arredam do empregado o interesse por seu trabalho, transformando-o em uma máquina de escrever".

Apóia-se em Coffy para indicar que a Contabilidade pertence ao grupo das ciências econômicas. A opinião que citou de Coffy é a seguinte: "A Contabilidade pertence às ciências econômicas, e sua importância cresce ainda sob o regime constitucional. Há longo tempo deveria fazer parte da instrução pública do mesmo modo que a Economia Política e o Direito Administrativo, dos quais ela é sem dúvida a mais considerável ramificação".

No artigo de setembro de 1898 estabelece os princípios para a classificação científica que deseja propor. Distingue entre ciências teóricas e ciências práticas. Separa a arte empírica da arte científica. Aceita as proposições de Herbert Spencer, distinguindo o conhecimento científico do conhecimento vulgar e se firma no seguinte princípio para estabelecer as leis da Contabilidade: "E' tão sômente pela comparação e pela classificação dos fatos análogos em séries, que o espírito humano determina relações constantes e recíprocas dos fenômenos e pela abstração que chega a deduzir princípios e leis que explicam a dependência mútua dos fatos". Firmou com isso sua orientação lógi-

co-experimental na investigação dos fatos contábeis. Para indicar o gênero próximo a que se filia a Contabilidade transcreve importante opinião de E. Pisani: "Se é verdade que a prosperidade nacional se baseia na prosperidade das pessoas e das classes separadas, se é verdade que essa prosperidade tem como condição essencial uma administração econômica racional, cumpre, então, reconhecer que a Contabilidade é a causa determinante que dirige e instrue a administração e, por consequência, ela é o fator da prosperidade econômica de um país. E' desde então evidente que a Contabilidade pertence às ciências sociais e exerce uma das mais importantes funções a favor do Estado".

A série de artigos do professor Horácio Berlinck termina em fevereiro de 1899. Tendo deduzido de um modo geral os característicos das leis científicas e estabelecido o gênero próximo e o método aplicáveis à Contabilidade, o autor procura chegar a conclusões que possam atribuir à Contabilidade qualidade de ciência: "As leis unicamente não constituem a ciência. Ela sômente aparece quando sôbre as leis se edifica uma série de conclusões. Tal condição foi atingida pela Contabilidade de um modo absoluto, sendo, como na Matemática, na Física e na Química, que atingiram o ideal de uma ciência, todos os seus dados expressos por meio de fórmulas".

"A função analítica que é uma função descritiva fornece o histórico da empresa, pelo qual se apreciam os menores fatos produzidos pela mutação dos valores. Esta função não explica as causas e as consequências da atividade econômica, de modo que, sômente restringindo-se a esta função, a Contabilidade não teria constituído um sistema coordenado de princípios. A síntese vem então completar as suas funções. Ela tem por objeto estudar a dependência mútua e as relações que existem entre as partes e o todo da atividade econômica na construção do resultado global da empresa. Essas funções sintéticas e indicadoras da harmonia resultante do concurso e da justa propulsão da circulação dos valores, formam a conclusão, o definitivo resultado da digrafia".

Não tínhamos conhecimento dos estudos feitos pelo professor Berlinck ao escrevermos o primeiro capítulo da nossa Contabilidade Teórica. A nossa permanente curiosidade em tôrno da bibliografia contábil, proporcionou-nos o conhecimento das

expressivas páginas do professor Horácio Berlinck: Constatamos com real satisfação a coincidência entre as idéias expendidas há perto de 40 anos e as conclusões a que chegámos, aliás, escudados nos melhores autores modernos, e podemos afirmar que sobre as premissas que o professor Berlinck estabeleceu podemos desenvolver, sem nenhum embaraço, as nossas conclusões acerca dos fundamentos e dos aspectos científicos da Contabilidade, focalizados no presente trabalho.

## II

A conceituação científica de qualquer disciplina depende de serem esclarecidos os seguintes pontos:

- 1.º estabelecer se se trata de ciência ou arte;
- 2.º determinar o objeto e os limites da disciplina;
- 3.º escolher o método de investigação mais conveniente;
- 4.º formular as definições.

Quanto ao primeiro, já esclarecemos perfeitamente a nossa posição na introdução deste estudo. Acolhendo-nos à sombra frondosa do ecletismo científico moderno que faz a distinção entre a ciência e a arte, tendo em vista, nas primeiras, o conjunto dos conhecimentos racionalmente deduzidos da observação dos fatos que ocorrem em séries e que se acham ligados entre si pelas relações de causa e efeito e de meio e fim, enquanto que as artes se relacionam com a realização prática e perfeita dos princípios racionalmente fixados pela ciência, não temos nenhuma dúvida em aceitar a conclusão mais generalizada entre os tratadistas de contabilidade, de que esta é uma ciência, que na sua realização prática exige uma aprimorada arte na disposição dos elementos observados.

Quanto ao objeto e aos limites da Contabilidade a questão ainda não foi perfeitamente esclarecida em virtude da multiplicidade de idéias e de pontos de vista formulados pelos autores. Restringem uns o campo da Contabilidade às normas que regulam o registro das operações econômicas e financeiras com as respectivas apurações; outros procuram elaborar suas teorias baseados exclusivamente nas relações jurídicas, construindo destarte a sua sistemática tendo em vista o dualismo de que há direitos sem obrigações; outros examinam ainda a função ins-

trumental da Contabilidade como fator de controle econômico-administrativo; ao lado destas opiniões temos as que atribuem à Contabilidade a função de investigar sobre a medida dos valores e da sua aplicação na avaliação da fortuna dos indivíduos, ou analisar a formação dos réditos e formular os princípios que regem o equilíbrio patrimonial, mediante o qual se possam realizar, praticamente, as leis econômicas que regulam a produção, a circulação e a distribuição das riquezas.

A cada uma destas concepções corresponde uma escola. Todas procuram assegurar a sua preponderância. Assim o "Contismo", o Personalismo, o Controlismo, o Aziendalismo e o Patrimonialismo em diversas épocas centralizaram as atenções que contribuíram eficientemente para o desenvolvimento dos estudos de Contabilidade.

Apreciámos com alguns detalhes todas estas questões, em nossa Contabilidade Teórica. Nesse livro fixámos o nosso ponto de vista, e, como é natural, esta tese não poderá afastar-se, nas suas linhas mestras, daquilo que constitui a espinha dorsal do curso que iniciámos.

Assentámos à página 17 do trabalho citado que "o campo de nossos estudos é a ação econômica do homem, ação que se exerce sobre objetos exteriores, tendo em vista a sua apropriação para fins pessoais". Na mesma ocasião, traçando a linha divisória entre o campo mais propriamente da Economia Política, que se ocupa generalizadamente das ações econômicas e das riquezas, e o da Contabilidade, como parte da Economia Aziendal, estabelecemos a seguinte distinção:

**"Enquanto a Economia Política é a ciência das riquezas à disposição das sociedades em geral, a Economia Aziendal, dentro da qual se enquadra a Contabilidade, trata das mesmas riquezas e dos fenômenos correlatos como objeto das aziendas".**

Portanto, a Contabilidade situa-se dentro da Economia Aziendal e o seu caráter científico se deduz da existência de certos princípios que lhe são exclusivos.

A Contabilidade, entretanto, não é um sistema autônomo. Ela não vive nem pode desenvolver-se fora do seu "habitat". A sua utilidade, a sua razão de ser, condiciona-se às ações huma-

nas que são atos de vontade, devendo por isso contar-se com um fator de grande preponderância: O LIVRE ARBITRÍO.

As riquezas são governadas pelos homens e ao conjunto de medidas postas em prática para a realização dos objetivos econômicos chama-se "administração". Uma condição para que a administração se desenvolva de acordo com o lei do mínimo esforço, é a disposição racional do trabalho, a perfeita coordenação dos instrumentos e mais fatores da produção, ao que se chama "organização". Compete à contabilidade colher das funções estáticas e dinâmicas antes referidas os elementos que permitam estabelecer os princípios que, por ação reflexa, possam conduzir o organismo azidental ao desenvolvimento objetivado.

Explica-se, portanto, que sejam colocadas num só plano as doutrinas da ORGANIZAÇÃO, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE. Não se pode admitir autonomia prática de quaisquer desses três ramos da Economia Aziendal. Somente esta constitui um conjunto orgânico de conhecimentos necessários ao progresso das aziendas.

Estabelecida a interdependência que acabamos de assinalar, temos de concluir que não há organização, nem administração, sem uma contabilidade adaptada às suas necessidades e, assim sendo, a Contabilidade deve ser objeto de especial cuidado no período de instalação das entidades, de modo a que depois venha servir à administração como elemento eficaz na disposição dos seus atos que tenham por fim a realização de resultados econômicos e financeiros.

A Contabilidade tem por isso aspectos práticos multiformes. Os seus instrumentos de observação devem ser adaptados às necessidades da organização e a sua boa disposição constitui até parte integrante desse processo, qualquer que venha a ser o sistema adotado para o registro das operações realizadas. Ainda do ponto de vista da organização devem ser fixadas as condições de um controle econômico antecedente, concomitante e subsequente, que os instrumentos contábeis proporcionam eficientemente.

Para a realização desses fins a Contabilidade contribui com a **escrituração**, o **cálculo econômico** e a **estatística** aplicados aos fenômenos aziendais. Na disposição desses instrumentos devem ser respeitados os princípios gerais da organização científica do

trabalho, em especial os da divisão e da coordenação das funções, tendo em vista as regras da especialização e da unidade do comando.

A escrituração pelo método das partidas dobrada se outros, que se caracterizam pelo balanceamento dos dados considerados em séries duplas, tem o mérito de oferecer elementos seguros sobre os fatos passados da administração; o cálculo, exclusivamente baseado em dados aritméticos possui um grau de segurança relativo e, finalmente, a estatística tornando comparáveis quantidades que não o são, pelo seu agrupamento e disposição em séries logicamente determinadas, serve para mostrar as tendências.

Os instrumentos ora apontados estão para a Contabilidade, em particular, assim como o silogismo para a lógica. A escrituração, o cálculo e a estatística são instrumentos de observação. Por meio deles induzimos princípios gerais de contabilidade, úteis para a administração, princípios esses que se não podem confundir com as normas de escrituração, pois, ao passo que estas estabelecem formas para a demonstração gráfica, aquêles registram o conteúdo real da Contabilidade, ou seja a sua essência.

A escrituração, assim como o cálculo e a estatística, aplica-se aos elementos patrimoniais para deduzir-lhes as regras de existência e de desenvolvimento. Tais elementos compreendem, como é essencial, as relações transitórias e mesmo momentâneas que existem nas aziendas. O patrimônio sem a vinculação a uma azienda é como uma "idéia em si". Entretanto objetivamos o estudo de fatos reais, não sendo pois admissível a concepção de formas sem o competente conteúdo. São as coisas que movem a atividade do homem no sentido de realizar a fórmula mais exata de bem-estar individual e coletivo. Portanto, a causa das variações patrimoniais se encontra nas ações do homem, que se serve das coisas patrimoniais para a realização de um fim.

Dêste modo, em Contabilidade, são:

causas: as ações humanas  
efeitos: as variações patrimoniais  
meios: os elementos patrimoniais  
fins: a realização do rédito.

Nas relações de causa e efeito e de meios e fins, que acabámos de mencionar, divisamos o objeto e o limite da Contabilidade, apreciada cientificamente.

Afirmámos há pouco que a escrituração está para a Contabilidade, assim como as regras do silogismo para a lógica. Assim como do universal se pode passar para o particular e vice-versa, desde que o silogismo seja perfeito, podemos em Contabilidade, pela escrituração logicamente arquitetada, fazer saltar uma realidade entre duas expressões extremas, pela interposição de um termo médio adequado, ou pelo mesmo processo demonstrar uma incongruência.

Feita esta analogia, vejamos como o método se aplica à Contabilidade.

Na parte inicial dêste trabalho assináلامos três fases na evolução dos estudos de Contabilidade:

- 1.º) a rudimentar;
- 2.º) a da fixação de princípios que regulam principalmente a escrituração;
- 3.º) a contemporânea que estabelece as relações entre Contabilidade, Administração e Organização.

Na fase rudimentar não se cuida senão de escrituração como auxiliar da memória.

Na segunda fase acrescenta-se àquele fim a classificação de relações e de coisas, suborbinadas às regras de avaliação e de determinação de resultados absolutos.

Na fase moderna, do máximo desenvolvimento da Contabilidade, esta torna-se por excelência orientadora e não se contenta só com determinar os resultados em números absolutos, mas analisa os fatos da produção, examina a formação dos réditos para determinar as condições de eficiência, indicar os fatores parasitários, sejam eles relativos ao volume do capital, às condições do mercado ou ao desperdício de coisas e de tempo.

Para observar satisfatoriamente os fatos administrativos, não é suficiente:

escriturar;  
 calcular;  
 fazer estatística.

É necessário formular termos de comparação e hipóteses que se condensam nas seguintes atribuições:

organizar o plano de ação econômica;  
 estabelecer as previsões econômicas;  
 fixar as probabilidades.

Temos assim, de um lado, a proposição e, do outro, os dados relativos aos fatos consumados e da comparação entre êsses dois elementos tira-se a conclusão se a administração manteve-se ou não dentro dos limites estabelecidos pelos princípios que serviram de fundamento aos cálculos considerados normais.

Dado um agregado aziendal e conhecidos os seus meios de ação, bem como os fins, compete à Contabilidade apreciar os referidos meios do ponto de vista estático e dinâmico.

O estado natural de um agregado econômico é a sua constante transformação e é nesse processo que devem ser apreciados os elementos e fatores que lhe determinam as variações. Êsses elementos ou fenômenos são três:

- 1.º) os custos aplicados;
- 2.º) a produção;
- 3.º) os réditos.

A formação dos mesmos obedece a condições que podem ser racionalmente apreciadas.

Com base nas proposições enumeradas vem generalizando-se na técnica contábil mais avançada o sistema das previsões ou dos orçamentos. O orçamento nas administrações públicas tem um caráter de rigidez que o distingue das aplicações adotadas nas empresas de produção. Ao passo que nas administrações públicas tem-se por escopo estabelecer limitações à ação do executivo a criar as bases para a tomada de contas, pelo tribunal competente, das operações relativas a um período certo dentro do qual não há revisão, nas empresas de produção o orçamento é instrumento de controle econômico do próprio processo de produção e pode ser revisto tantas vezes quantas forem necessárias, de acordo com as necessidades da prática.

A previsão é uma hipótese que se estabelece para indicar o nível das condições consideradas normais. Na fixação dessa

hipótese conjugam-se os dados calculatórios, os estatísticos e os valores absolutos observados em períodos anteriores e que dão uma média aproximada do que deverá acontecer. Plano e execução são duas expressões que se contrapõem e a resultante é a conclusão que mostra o rédito conseguido e os fatores que lhe determinaram a medida positiva ou negativa.

A metodologia exposta resume-se no seguinte quadro:

| ELEMENTOS        | PREVISÃO   | EXECUÇÃO  |
|------------------|--|---|
| Custos aplicados | Fixação de custos-padrões pelo cálculo preventivo. | Estatística dos fatores do custo e conta de custos. |
| Produção         | Estudo de mercados consumidores - Plano de vendas  | Estatística de vendas - Contas de produção.         |
| Rédito           | Prognósticos de rentabilidade.                     | Contas de resultados.                               |

Pelo que ficou exposto, o método que deve ser adotado no estudo da Contabilidade é o lógico-experimental, no qual há uma proposição estabelecida como termo médio, que podemos chamar hipótese, em torno da qual se agitam os fatos contábeis, medidos com os recursos que a técnica moderna coloca à disposição do contador.

Por meio deste método procede-se à análise dos balanços tendo por fim fixar as fórmulas que indicam o equilíbrio econômico e financeiro do patrimônio e que demonstram se os réditos se constituíram em concordância com as leis econômicas do rendimento.

Estas informações têm a maior importância para a administração que queira orientar-se no sentido de conseguir o maior benefício com o mínimo esforço.

Os resultados das indagações traduzem-se em fórmulas para a determinação dos diversos índices, e dentre essas fórmulas destacamos as seguintes:

### I — Índice da rentabilidade

- 1.º  $\frac{\text{rédito líquido anual}}{\text{capital nominal}}$
- 2.º  $\frac{\text{rédito bruto anual}}{\text{patrimônio global}}$
- 3.º  $\frac{\text{rédito bruto anual}}{\text{produção anual}}$

### II — Índices sobre a classificação do capital

- 1.º  $\frac{\text{capital próprio}}{\text{capital de terceiros}}$
- 2.º  $\frac{\text{capital próprio}}{\text{patrimônio global}}$
- 3.º  $\frac{\text{capital imobilizado}}{\text{patrimônio global}}$
- 4.º  $\frac{\text{capital circulante}}{\text{patrimônio global}}$

### III — Índices da circulação dos valores

- 1.º  $\frac{\text{produção anual}}{\text{capital próprio}}$
- 2.º  $\frac{\text{produção anual}}{\text{patrimônio global}}$
- 3.º  $\frac{\text{produção anual}}{\text{valor médio dos estoques}}$
- 4.º  $\frac{\text{produção anual}}{\text{valor médio dos créditos}}$

### IV — Índices de utilização dos meios de produção

- 1.º  $\frac{\text{produção anual}}{\text{capital imobilizado}}$

- 2.º  $\frac{\text{produção anual}}{\text{custos aplicados}}$
- 3.º  $\frac{\text{custos aplicados}}{\text{patrimônio global}}$
- 4.º  $\frac{\text{gastos gerais ou custos de produção}}{\text{produção}}$

## V — Índices de liquidez

- 1.º  $\frac{\text{disponibilidades} + \text{créditos}}{\text{responsabilidade a curto prazo}}$
- 2.º  $\frac{\text{capital circulante}}{\text{responsabilidade a curto prazo}}$
- 3.º  $\frac{\text{responsabilidade a curto prazo}}{\text{capital de terceiros}}$

Da comparação dos índices, apreciados tanto quantitativa-mente como quanto ao seu valor, e sem desprezar o fator tempo, resultam conseqüências de grande importância para a verificação das leis econômicas denominadas das “proporções definidas dos fatores da produção” e do “rendimento menos que proporcional”.

Bem vemos que a Contabilidade não se resume na arte, assaz difícil, de colocar os elementos em condições de resumí-los na demonstração gráfica, que muito se assemelha a um pórtico, que tem inscrito nas colunas laterais as palavras “Ativo” e “Passivo” e na arquitrave a designação “balanço”. Esse monumento resulta de inúmeras fórmulas gráficas que se acreditaram, por muito tempo, serem as únicas da Contabilidade. Entretanto os arcanos da Contabilidade estão reservados àqueles que souberem transpor esse pórtico para conhecerem a essência dos fatos contábeis. Não se deve por isso confundir a representação gráfica com os fenômenos.

As situações demonstradas pelo balanço e seus desdobramentos se deduzem racionalmente das relações existentes entre a origem e a aplicação dos capitais; a produção e os custos; a

produção e a circulação dos capitais na unidade de tempo, apreciadas do ponto de vista do valor e tendo como conseqüência as variações patrimoniais.

Resta-nos formular a definição.

Como escrevemos em nossa “Contabilidade Teórica”, pág. 260, “definir é a operação que analisa a compreensão de uma idéia. Trata-se de assimilar e de diferenciar o objeto cuja idéia por si só é clara em virtude de sua complexidade. Pela assimilação procura-se o gênero próximo a que se subordina a idéia e pela diferenciação estabelece-se o caráter específico do definido. Definições dessa ordem são denominadas perfeitas, mas são muito raras. O que mais freqüentemente se verifica é a definição por meio da descrição ou da enumeração de caracteres, finalidades ou de formas de composição. Denominam-se essas definições: “descritivas”.

As definições de Contabilidade são quase tantas quantos os autores que se ocuparam do assunto. No nosso trabalho citado agrupámos as definições e apresentámos exemplos de acôrdo com o espírito que informou em diversas épocas os estudos de Contabilidade.

De acôrdo com as idéias dominantes as definições se subordinam aos seguintes aspectos:

- Contismo.
- Personalismo.
- Controlismo.
- Aziendalismo.
- Patrimonialismo.

O assunto é de tal magnitude que Gino Zappa põe em dúvida a possibilidade de uma definição da Contabilidade em face do estado de elaboração científica em que se encontra este estudo.

Efetivamente, se se pretender uma definição descritiva de todas as funções da Contabilidade, nunca se chegará a uma conclusão, pois o campo das suas aplicações tende sempre a ampliar-se de acôrdo com a expansão das empresas e das instituições, em cujo processo evolutivo o espírito humano introduz sempre novas combinações. A Contabilidade dentro das suas atribuições no conjunto das doutrinas que formam a Economia

Aziendal deve aplicar os seus instrumentos de modo a ajustar-se o mais possível à complexidade dos negócios.

Por êste motivo, parece-nos improcedente o receio manifestado por Zappa. E assim sendo somos de opinião que a definição satisfará desde que de um modo geral ponha em evidência o caráter da ciência contábil e as suas finalidades.

No decorrer da nossa exposição, deixámos bem evidenciado que a Contabilidade possui instrumentos próprios de observação, tais como os métodos de escrituração, a estatística e o cálculo. Isto pôsto, na definição devemos considerar implícitas as funções desempenhadas por êsses instrumentos auxiliares.

Quando determinamos o objeto e os limites da disciplina, fixamos também as relações de causa e efeito e de meios e fins.

De um lado o homem, do outro as riquezas.

Causas: as ações humanas.

Meios: os elementos patrimoniais.

Efeitos: as variações patrimoniais.

Fins: a realização do rédito.

Não hesitamos, por isso, em aceitar, em princípio, a definição de V. Masi. O objeto de estudo é o patrimônio e o fim o seu governo. A definição formulada pelo citado autor é a seguinte:

“Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio à disposição das aziendas.”

Entretanto, consideramos essa definição incompleta. Tendo em vista que o patrimônio é uma grandeza real, cuja constituição deve ser conhecida e que se transforma e evolue mercê da atividade humana, e que o capital exige os cuidados da sua conservação e renovação para que a sua utilidade seja permanente e considerando ainda que no processo de conservação e renovação é essencial que se realize a criação de uma utilidade marginal destinada a aumentar o bem-estar dos interessados no processo econômico, utilidade marginal essa que constitue o rendimento, é óbvio que a definição se completa pela enunciação dos fins, principalmente por tratar-se de ciência prática, cuja integral explicação se encontra nas causas finais.

Assim sendo, propomos a seguinte definição que, ao nosso parecer, é uma síntese da matéria exposta neste trabalho:

“Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio à disposição das aziendas, em seus aspetos estáticos e nas suas variações, para enunciar, por meio de fórmulas racionalmente deduzidas, os efeitos da administração sôbre a formação e a distribuição dos réditos”.

### III

A exposição teórica requer, para maior clareza, uma exemplificação prática.

São de capital importância as questões referentes:

- 1º) aos índices econômicos e financeiros;
- 2º) ao contrôlo orçamentário;
- 3º) aos fatores da formação e distribuição do rédito.

Para a determinação dos índices econômicos e financeiros é essencial uma classificação lógica dos elementos a que devam ser aplicados. Isto explica o esforço empregado pelos contabilistas de todo o mundo para a adoção de padrões de balanços patrimoniais e de demonstrações de réditos. Em que pese à nossa contribuição para a solução desta questão, adotámos para o balanço o padrão que foi aprovado **como fórmula mínima** pelo III Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em São Paulo, padrão que, mau grado algumas críticas, ainda consideramos perfeitamente lógico. Não defendemos sua logicidade tendo em vista impô-lo como capricho doutrinário. A fórmula apóia-se em fatos conhecidos da prática dos negócios. O balanço patrimonial isoladamente não satisfaz às necessidades da análise. Ao seu lado deve ser necessariamente colocada a demonstração dos réditos, que denuncia os fatores determinantes das variações patrimoniais, que o balanço final mostra no seu confronto com o balanço inicial. A demonstração dos réditos deve pôr em evidência os seguintes fatores:

- a produção
- os custos
- os réditos apurados.



**I — Índices de rentabilidade**

|   |   |      |
|---|---|------|
| 1.º) $\frac{\text{rédito líquido anual}}{\text{Capital nominal}} =$ | $\frac{100.000,00}{\text{capital nominal}} =$ | 0,5  |
| 2.º) $\frac{\text{rédito bruto anual}}{\text{patrimônio global}} =$ | $\frac{310.000,00}{1.000.000,00} =$           | 0,31 |
| 3.º) $\frac{\text{rédito bruto anual}}{\text{produção anual}} =$    | $\frac{310.000,00}{1.200.000,00} =$           | 0,25 |

**II — Índices relativos à classificação do capital**

|  |   |                                     |      |
|--|---|-------------------------------------|------|
| 1.º) $\frac{\text{capital próprio}}{\text{capital de terceiros}} =$  | $\frac{290.000,00+130.000,00}{260.000,00+295.000,00} =$ | $\frac{420.000,00}{555.000,00} =$   | 0,75 |
| 2.º) $\frac{\text{capital próprio}}{\text{patrimônio global}} =$     | $\frac{420.000,00}{1.000.000,00} =$                     |                                     | 0,42 |
| 3.º) $\frac{\text{capital imobilizado}}{\text{patrimônio global}} =$ | $\frac{240.000,00}{1.000.000,00} =$                     |                                     | 0,24 |
| 4.º) $\frac{\text{capital circulante}}{\text{patrimônio global}} =$  | $\frac{630.000,00+110.000,00}{1.000.000,00} =$          | $\frac{740.000,00}{1.000.000,00} =$ | 0,74 |

**III — Índices da circulação dos valores**

|  |   |                                     |     |
|--|---|-------------------------------------|-----|
| 1.º) $\frac{\text{produção anual}}{\text{capital próprio}} =$          | $\frac{1.200.000,00}{420.00,00} =$                                      | 2,85                                |     |
| 2.º) $\frac{\text{produção anual}}{\text{patrimônio global}} =$        | $\frac{1.200.000,00}{1.000.000,00} =$                                   | 1,2                                 |     |
| 3.º) $\frac{\text{produção anual}}{\text{valor médio dos estoques}} =$ | $\frac{1.200.000,00}{\left( \frac{230.000,00+240.000,00}{2} \right)} =$ | $\frac{1.200.000,00}{235.000,00} =$ | 5,1 |
| 4.º) $\frac{\text{produção anual}}{\text{valor médio dos créditos}} =$ | $\frac{1.200.000,00}{180.000,00} =$                                     | 6,66                                |     |

**IV — Índices da utilização dos meios de produção**

|   |  |       |
|---|--|-------|
| 1.º) $\frac{\text{produção anual}}{\text{capital imobilizado}} =$ | $\frac{1.200.000,00}{240.000,00} =$            | 5     |
| 2.º) $\frac{\text{produção anual}}{\text{custos aplicados}} =$    | $\frac{1.200.000,00}{240.000,00+242.000,00} =$ | 2,49  |
| 3.º) $\frac{\text{custos aplicados}}{\text{patrimônio global}} =$ | $\frac{482.000,00}{1.000.000,00} =$            | 0,482 |
| 4.º) $\frac{\text{gastos gerais}}{\text{produção}} =$             | $\frac{242.000,00}{1.200.000,00} =$            | 0,2   |
| 5.º) $\frac{\text{despesas comerciais}}{\text{produção}} =$       | $\frac{180.000,00+40.000,00}{1.200.000,00} =$  | 0,18  |

**V — Índices de liquidez**

|  |  |                                   |      |
|--|--|-----------------------------------|------|
| 1.º) $\frac{\text{disponibil.+crédito a prazo curto}}{\text{resp. a prazo curto}} =$ | $\frac{110.000,00+180.000,00}{295.000,00} =$ | $\frac{280.000,00}{295.000,00} =$ | 0,98 |
| 2.º) $\frac{\text{capital circulante}}{\text{resp. a prazo curto}} =$                | $\frac{630.000,00+110.000,00}{295.000,00} =$ | $\frac{740.000,00}{295.000,00} =$ | 2,5  |
| 3.º) $\frac{\text{resp. a prazo curto}}{\text{capital de terceiros}} =$              | $\frac{295.000,00}{295.000,00+260.000,00} =$ | $\frac{295.000,00}{555.000,00} =$ | 0,53 |

Os índices assim determinados oferecem margem às necessárias interpretações, que resultam de comparações feitas entre diversas demonstrações periódicas e entre estas e os elementos constantes do cálculo técnico. A resultante, que se consubstancia em médias, que são tanto mais precisas quanto maior o número de observações feitas e à medida que mais se aproximam das **previsões tecnicamente calculadas**, constitui a base para a elaboração de **previsões contábeis**.

O sistema de previsões contábeis aplica-se, principalmente, aos valores da produção e aos custos de produção, pois, os mesmos traduzem as atividades administrativas que têm por fim o réditto, terceiro elemento de apreciação na dinâmica patrimonial.

A relação entre os custos e o valor da produção deve ser objeto de análise ainda mais detalhada, para determinar a contribuição de cada um dos fatores do custo na formação dos produtos. Essa questão apresenta-se particularmente concreta na indústria, não só para determinar o grau de ocupação ótima, dentro da curva que descreve as tendências da rentabilidade, como para estabelecer os limites de preços.

As investigações sobre os índices econômicos das empresas suscita particular interesse nos países altamente industrializados, como meio de combater os efeitos da desorganização dos mercados no período de após-guerra. A sua necessidade é inelutável como processo para orientar a melhor organização do trabalho.

Em nossa Contabilidade Teórica abordamos este problema sem entrar em detalhes.

Esta tese oferece-nos oportunidade para elucidar o assunto cujos aspectos gerais foram enunciados no capítulo II deste trabalho.

Classificamos os custos de fabricação de acordo com o seguinte quadro:

|                      |   |   |   |
|----------------------|---|---|---|
| Custos de Fabricação | Custos primários proporcionais ao grau de ocupação. | } | Matérias primas e secundárias diretas.  |
|                      |   |   | Salários diretos.   |
| Custos gerais        | Constantes ou fixos                                 | } | Despesas mínimas necessárias para manter o estabelecimento em condições de trabalhar. |
|                      |   |   | Variáveis   |

simplificando, há duas espécies de despesas:

Despesas fixas

Despesas proporcionais ao grau de ocupação.

Entre aquelas e estas há uma relação ótima condicionada pelos limites de custos admitidos pelo mercado. A maior ou menor incidência de despesas fixas sobre o montante do custo de cada unidade depende do grau de ocupação, que pode ser:

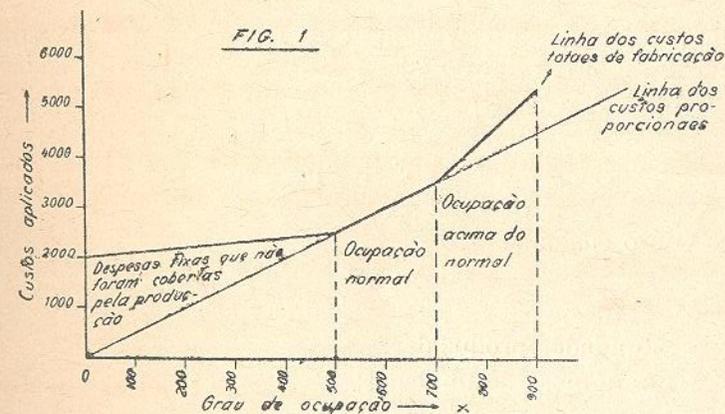
normal

abaixo do normal

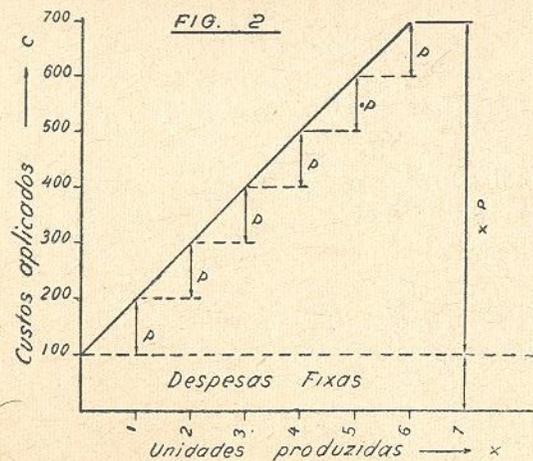
e acima do normal.

O gráfico n.º 1 mostra as conseqüências de cada um desses graus de ocupação.

FIG. 1



Como se vê, no grau de ocupação designado pela letra (a), existem despesas fixas que não foram absorvidas pelos custos normais, determinados, tecnicamente, de acordo com o plano de ação econômica, previamente traçado. Essas despesas representam prejuízos absolutos que não podem ser incorporados ao custo normal das unidades produzidas. No grau de ocupação designado pela letra (b) os gastos fixos estão cobertos e o crescimento da curva resulta, exclusivamente, da aplicação de custos proporcionais tanto mais elevados quanto mais intensa a atividade. A formação do custo dentro deste espaço é representada pelo gráfico n.º 2.



Dentro desse grau de ocupação o custo corresponde exatamente à fórmula normal do custo, ilustrada pelo gráfico e que é a seguinte:

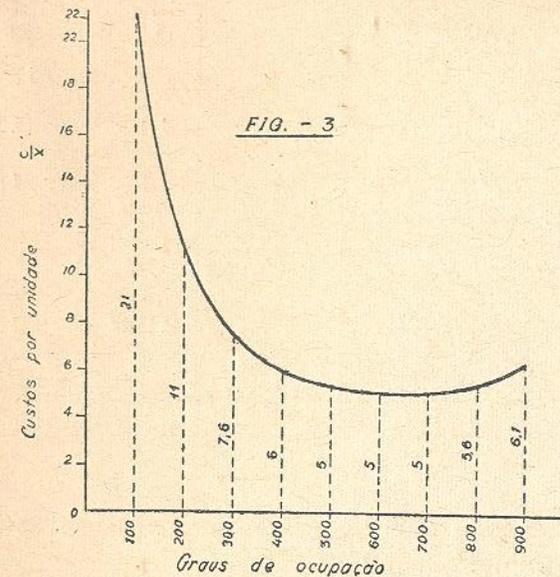
$$C = F + xp$$

em que C é o custo;

- F as despesas fixas que se incorporam ao custo das unidades produzidas;
- x o número de unidades;
- p o aumento de custo proporcional a cada nova unidade acrescentada.

Finalmente, no grau de ocupação acima do normal, há acréscimo de despesas causadas pela insuficiência de meios de produção disponíveis, como sejam: utilização excessiva das instalações, prêmios extraordinários aos operários, recurso a capitais caros, etc.

Calculando os custos reais de cada unidade produzida nos diferentes graus de ocupação, verificamos que os mesmos obedecem a um desenvolvimento hiperbólico, conforme se demonstra no gráfico n.º 3.



Há, portanto, um grau de ocupação ótimo que deve ser investigado mediante a utilização dos dados recolhidos pela Contabilidade. Para esse fim determinamos os índices fornecidos pela fórmula:

$$\frac{\text{custo de produção}}{\text{produção}}$$

A fórmula deve ser aplicada a cada um dos fatores do custo e desta maneira examina-se a contribuição de cada um deles para a consecução do resultado final.

A guisa de exemplo, apresentamos o seguinte quadro comparativo de demonstrações de réditos de uma azienda mercantil.

| EXPOSIÇÃO                       | 1.º Ano  | 2.º Ano    | 3.º Ano    |
|---------------------------------|----------|------------|------------|
| Vendas (Produção total) .....   | 900.000, | 1.200.000, | 1.500.000, |
| Custo das mercadorias vendidas. | 667.000, | 890.000,   | 1.200.000, |
| Custos com a promoção de vendas | 160.000, | 180.000,   | 200.000,   |
| Custo com a administração ..... | 40.000,  | 40.000,    | 50.000,    |
| Impostos, juros e seguros ..... | 20.000,  | 22.000,    | 40.000,    |
| Total dos custos .....          | 887.000, | 1.132.000, | 1.490.000, |
| Rédito líquido mercantil .....  | 13.000,  | 68.000,    | 10.000,    |

Estabelecendo-se os índices percentuais sobre as vendas, obtemos o seguinte quadro:

| EXPOSIÇÃO                       | 1.º Ano<br>% | 2.º Ano<br>% | 3.º Ano<br>% |
|---------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Custo das mercadorias vendidas. | 74,1         | 74,1         | 80           |
| Custos com a promoção de vendas | 17,7         | 15           | 13,3         |
| Custo com a administração ..... | 4,4          | 3,3          | 3,3          |
| Impostos, juros e seguros ..... | 2,2          | 1,8          | 2,6          |
| Total dos custos .....          | 98,4         | 93,2         | 99,2         |

Os índices põem imediatamente em evidência as causas do decréscimo dos réditos líquidos, apesar do considerável aumento nas vendas.

No primeiro exercício os lucros brutos das vendas são pequenos em relação aos custos complementares. Urgia promover uma aceleração do capital sem prejuízo da relação entre o custo bruto e o valor total das vendas. Cresceram no exercício seguinte, em valores absolutos, algumas verbas de custos, mas os

seus índices em relação às vendas são todos melhores e o rédito líquido passou a ser mais satisfatório.

Animada talvez pelo resultado conseguido com o aumento das vendas, a administração armou-se no terceiro exercício com maiores estoques de mercadorias; ampliou o seu quadro de vendedores e as despesas de publicidade; cresceram as despesas de administração e com o aumento do volume de negócios subiram as despesas com impostos, juros e seguros. Mas por outro lado verificou-se que o mercado tinha atingido um certo grau de saturação e a presença de maior quantidade de mercadorias na praça obrigou a um abaixamento dos preços de vendas. Isso explica o aumento do índice dos custos das mercadorias vendidas no terceiro ano, para 80 %. Como conseqüência o índice do total dos custos elevou-se a 99,2 %, contra 93,2 %, no ano anterior. Conclue-se, portanto, que, dentro dos recursos de capital existente, e de acôrdo com a capacidade do mercado, o grau de ocupação ótima se verificou no 2.º ano.

O exemplo é uma aplicação da lei "do rendimento menos que proporcional" aos negócios mercantis, lei essa que possui expressões interessantes em todos os domínios da produção econômica, e cuja verificação é a causa final da Contabilidade.

A análise contábil não se aplica somente ao domínio das aziendas de produção e a questão do rédito não é um problema que diz respeito somente às economias individuais. O rédito é a resultante, não só da atividade de toda e qualquer união de indivíduos, inclusive o Estado. O Estado, as associações de toda espécie, utilizam-se do rédito para assegurar a execução de serviços que interessam a toda a coletividade. Compete ao Estado organizar a sua atividade de modo a realizar a redistribuição dos meios econômicos de acôrdo com as necessidades do bem comum. Os recursos tributários que não representam outra coisa senão uma parcela dos réditos produzidos pelas economias particulares, que vivem sob o domínio do Estado, devem manter-se dentro dos limites, que conservem o trabalho ainda remunerador. Portanto as observações que expendemos aplicam-se às aziendas públicas e semelhantes.

Com os exemplos de análise contábil que apresentámos, consideramos suficientemente esclarecidos os pontos capitais abor-

dados e consubstanciados em nossa definição de Contabilidade como ciência.

Podemos concluir que:

- 1.º) A Contabilidade pertence ao grupo das ciências sociais.
- 2.º) A Contabilidade, nesse caráter, filia-se à Economia Aziendal, mas não pode ser estudada como um sistema autônomo.
- 3.º) A Contabilidade se consubstancia, entretanto, num corpo de doutrinas científicas que têm aplicação em todos os domínios da atividade econômica do homem e por isso deve ser considerada como matéria fundamental dos cursos comerciais, econômicos, de administração e de política.
- 4.º) O fato de os cursos de contabilidade ainda não terem sido incorporados ao ensino superior do Brasil somente pode ser atribuído à falta de educação econômica existente em nosso país e por ser geral a confusão que se faz entre o domínio da Contabilidade e o da escrituração. Aquela é ciência, esta é arte. Assim sendo deve ser ponderada aos poderes competentes a urgência de ser definitivamente incorporada à Universidade do Brasil a Faculdade de Ciências Econômicas e Políticas, compreendendo os cursos de contador e de atuário.
- 5.º) A definição de Contabilidade como ciência pode ser redigida como segue:

“Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio à disposição das aziendas, em seus aspectos estáticos e nas suas variações, para enunciar, por meio de fórmulas racionalmente deduzidas, os efeitos da administração sobre a formação e a distribuição dos réditos”.

## PADRONIZAÇÃO DOS BALANÇOS

O problema da padronização dos balanços tem sido o assunto obrigatório de todos os Congressos de Contabilidade. O tema apresenta-se erizado de dificuldades. Apesar dos grandes esforços envidados pelos técnicos de todas as nações, a matéria ainda não pode ser considerada vencida. O 2.º Congresso Brasileiro de Contabilidade, efetuado na Capital Federal em 1932, não fugiu à regra e incluiu no seu programa a tese que constitui objeto deste trabalho. Foram apresentados naquela ocasião vários estudos, que, se não ofereceram conclusões que se pudessem positivar em regras definitivamente aconselhadas pelo mais elevado órgão técnico nacional, todavia abriram o caminho para uma discussão mais ampla e mais concreta da matéria e oxalá o 3.º Congresso Brasileiro de Contabilidade consiga assentar uma diretriz aos nossos contadores e legisladores, de maneira a ficarem bem definidos os princípios técnicos que devem nortear a elaboração dos balanços das sociedades comerciais, principalmente das sociedades anônimas, dada a responsabilidade limitada dos seus diretores e acionistas e em consequência da projeção pública que têm os seus negócios.

Os trabalhos apresentados no 2.º Congresso Brasileiro de Contabilidade foram assinados pelos Srs. Professor Francisco D'Auria, Professor Ivo Tomaz Gomes, Dr. Adolfo Gredilha, Sindicato Brasileiro dos Bancários e pelo autor do presente trabalho. É digno de relêvo o parecer pelo Dr. Ubaldo Lobo, relator das teses sobre padronização dos balanços, o qual estudando os trabalhos ofereceu interessantes e valiosos subsídios para o esclarecimento dos pontos em discussão.

O Congresso de 1932 aprovou as seguintes conclusões:

- 7 — O Segundo Congresso Brasileiro de Contabilidade, tomando conhecimento da fórmula básica do balanço-tipo aprovado pelos Congressos Internacionais de Gand, Bruxelas e Barcelona, adota **esta fórmula como elemento de estudo preliminar para a solução definitiva da questão da PADRONIZAÇÃO DOS BALANÇOS** e considera **COMO OUTROS TANTOS SUBSÍDIOS PARA ÊSSE ESTUDO** as teses no mesmo sentido apresentadas neste Congresso:
- 8 — Que se incumba o Instituto Brasileiro de Contabilidade de constituir uma COMISSÃO PERMANENTE DE PADRONIZAÇÃO DOS BALANÇOS, composta de 10 membros do mesmo Instituto, especialmente dos vários ramos da Contabilidade aplicada, com a obrigação de audiência das instituições congêneres do País, e com a incumbência de elaborar as nomenclaturas das contas e os balanços-tipos das várias administrações, conforme as naturezas destas, dentro do prazo de dois anos, a serem aprovados pelo 3.º Congresso de Contabilidade, se se realizar até 25 de Abril de 1934, e, em caso contrário, ser resolvido o assunto pelo próprio Instituto Brasileiro de Contabilidade, conforme êste deliberar;
- 9 — Que em mensagem dirigida ao Governo Federal se solicite a expedição de um Decreto que obrigue a fazer certificar por contadores registrados a exatidão dos balanços publicados nas fôlhas oficiais;
- 10 — Que uma vez aprovados os BALANÇOS-TIPOS e as nomenclaturas das contas, se faça a publicação destes em folhetos, recomendando a sua adoção a todos os contabilistas brasileiros, sendo estabelecida em lei a regulamentação da PADRONIZAÇÃO DOS BALANÇOS-TIPOS, destinados à publicação;

Dada a natureza delicada do assunto não foi, pois, tomada nenhuma deliberação definitiva. Motivos por certo relevantes impediram a organização da Comissão Permanente da Padro-

nização. Todos os trabalhos apresentados foram aprovados como elementos de estudo. Foi reconhecida a conveniência da PADRONIZAÇÃO DOS BALANÇOS das diversas administrações, de conformidade com a sua natureza.

Assim colocada a questão tentaremos fazer uma análise das diversas opiniões afim de traçar, se a tanto nos ajudar engenho e arte, uma linha média em que a douda assembléia de São Paulo possa apoiar as suas resoluções.

### CONVÉM A PADRONIZAÇÃO ?

Apesar das conclusões apresentadas pelos diversos autores terem inclinado o voto do Congresso a aceitar a padronização como medida de absoluta conveniência, o que em tese, aliás, não pode ser negado, devemos confessar que o assunto tem sido objeto de grande controvérsia, não sendo lícito um silêncio em tôrno das correntes que se manifestaram a respeito.

O professor D'Auria, cuja autoridade no assunto é reconhecida, concluiu favoravelmente à padronização e apesar de ser autor de uma forma gráfica do balanço, que refoge do modelo clássico, aceitou e propôs a classificação básica adotada nos Congressos Internacionais de Gand, Bruxelas e Barcelona. Com isso ofereceu uma advertência clara de que a matéria não pode ser resolvida de afogadilho e que as reformas apressadas não são os melhores caminhos para a solução satisfatória dos problemas que já estão encaminhados.

O professor D'Auria, embora adepto da padronização, mostra-se às vêzes reservado, como se vê no seguinte trecho do seu trabalho:

“Não devemos, porém, exagerar quanto à falta de uniformidade dos balanços. O mal maior não é êste. E' a falta de técnica e de clareza que geralmente se notam. A padronização é um aperfeiçoamento e há-de ser, forçosamente, bem recebida. MAS A TÉCNICA E A CLAREZA são fatôres imprecindíveis e isto deve preocupar-nos mais do que aquilo, porque com ela está em jogo o próprio prestígio da Contabilidade”.

O autor citado deseja portanto aplicar a padronização como meio de educar. O seu pensamento se dirige à incompreensão que geralmente reina em tôdas as camadas com respeito a assuntos de Contabilidade. Se os interessados se capacitassem da importância que tem o BALANÇO como demonstração da vitalidade e produtividade das emprêsas em que investiram os seus capitais, os gráficos mutilados e esfingéticos há muito teriam deixado de existir. De outro lado os "próprios" contadores são responsáveis por essa ausência de cuidado técnico na elaboração da peça máxima da Contabilidade. Não atentam à verdadeira finalidade do balanço, que na expressão de um escritor francês é como que uma janela pela qual se pode lançar uma vista d'olhos no interior dos negócios da emprêsa. Ao pensamento do professor D'Áuria se ajusta a observação de Emile Delavelle (Le Bilan — pág. 158):

"Le remède est dans la diffusion de l'enseignement comptable. Lorsque les actionnaires, qui y sont directement intéressés, et que les magistrats, chargés de réprimer les fraudes en matière d'écritures commerciales, sauront interpréter un bilan et ont besoin de lire entre ses lignes, les bilans faux auront sinon vécu, du moins ils ne seront plus qu'une rare exception".

Note-se que Delavelle é contrário à regulamentação legal da forma do balanço, pois se filia à corrente que considera impossível a padronização completa, quando considera que: "Exigir da lei que dite regras que deverão ser seguidas na elaboração do balanço, é expô-la a colocar-se em contradição com a realidade dos fatos, como ela se apresenta em face do art. 8, do Código Comercial". (Nota: O art. 8 trata da escrituração no Diário único, que os escritores franceses combatem com muita decisão e que entre nós também é uma questão que carece de solução compatível com as necessidades da vida comercial).

O professor D'Áuria se bate pela uniformização da nomenclatura das contas e acha que é mais fácil chegar a êste resultado do que atingir a classificação racional dos valores em grupos homogêneos.

E' um ponto de vista que não coincide com o da maioria dos autores e em que o Professor D'Áuria divergiu da opinião ex-

ternada por Ivo Tomaz Gomes e por nós, nos trabalhos do 2.º Congresso. Muito mais variadas do que os grupos de valores homogêneos apropriados a cada espécie de administração, são as denominações que os diversos valores recebem, ora em vista da sua própria natureza, ora em vista das relações jurídicas ou econômicas que exprimem. Aliás, aplicando as regras da evolução, a conta simples corresponde ao último grau da desintegração dos valores que constituem o patrimônio. Do homogêneo indefinido que é representado pelo patrimônio líquido, por sucessivos degraus se desce ao heterogêneo definido que são as células que formam o patrimônio, representadas na Contabilidade pelas "contas simples". A última análise do patrimônio é muito mais variada e definida em seu aspecto, do que a representada pela classificação das contas em grupos menos heterogêneos e menos definidos. Numa mesma espécie de administração admitem-se quase sempre os mesmos agrupamentos de contas, ao passo que os valores que se reúnem, podem variar, por assim dizer, ilimitadamente. Acreditamos que a uniformização da nomenclatura das contas somente pode ser feita parcialmente, em relação às de uso mais corrente. Deve-se, outrossim, contar com o capricho de cada técnico, que deseja imprimir ao seu trabalho uma certa originalidade. João Luiz dos Santos, no seu "Ensaio sobre Análise de Balanços", assim se externa a respeito:

"E' curioso que mesmo entre explorações similares encontre-se essa diversidade de títulos e de formas. E' o desejo que cada um tem de ser original, e o leitor notará que êste mal se estende a outras atividades".

E' condenável êsse capricho, no entanto, êle aí prolifera e tem que ser tolerado como erva daninha que resiste a tôdas as investidas de quem as combate.

Aliás o professor D'Áuria demonstrou render-se a essa evidência, quando em sua tese em tom cético se refere à disposição dos colegas de adotarem a padronização e de os administradores a apoiarem: — "Quanto à boa vontade dos administradores, duvidamos. Quanto aos nossos colegas... confiamos". A reticência é significativa.

O professor D'Áuria recomenda a padronização para cada

espécie de administrações e aconselha como básica a fórmula adotada pelo V Congresso Internacional de Contabilidade.

Considera o professor D'Auria ser "uma utopia esperar-se pela fórmula única de balanço, aplicável a empresas de quaisquer naturezas". Na tese que apresentámos ao 2.º Congresso Brasileiro de Contabilidade fomos propugnadores da fórmula única. Hoje, porém, após novos estudos, nos inclinamos a favor do plano apoiado pelo professor Francisco D'Auria. Os fatos revelam que sempre que se intentou a fórmula de balanço único tiveram que ser admitidas excepções, que de nenhum modo consultam a uma regulamentação de conseqüências tão importantes como as que se visam com a clareza do balanço das Sociedades Anônimas.

Em 1893 o govêrno belga nomeou uma comissão especial extra-parlamentar para investigar os meios de evitar os abusos que se verificavam nos negócios da bôlsa e nas operações financeiras e comerciais. Essa Comissão apresentou um ante-projeto de lei sôbre "os inventários, balanços e contas de Lucros e Perdas das sociedades comerciais e sôbre o estabelecimento de Reservas". No ante-projeto encontra-se, como substitutivo do art. 65 da lei de 18 de maio de 1873, a seguinte disposição:

"Les bilans et comptes des profits et pertes dont il est question dans les dispositions précédentes et dans l'art. 104, seront dressés selon les formules annexées à la présent loi. Toutefois il est permis d'y ajouter d'autres articles que ceux portés aux dites formules, suivant les circonstances de chaque espèce".

Oferecemos nas páginas seguintes os esquemas preconizados pela comissão extra-parlamentar belga.

## FÓRMULA DO BALANÇO DA COMISSÃO BELGA

| A T I V O  | Detalhes | Totais |
|--|----------|--------|
| <b>IMOBILIZADO</b>   |          |        |
| Despesas de instalação .....   |          |        |
| Concessões .....   |          |        |
| Patentes .....   |          |        |
| Clientela .....  |          |        |
| Terrenos e construções destinados à exploração .....                             |          |        |
| Máquinas e utensílios .....  |          |        |
| Material móvel .....   |          |        |
| Móveis .....   |          |        |
| Outros valores diversos .....  |          |        |
| Realizável a Longo Prazo .....   |          |        |
| Créditos a mais de 12 meses:   |          |        |
| com hipoteca .....   |          |        |
| com garantia pessoal .....   |          |        |
| sem garantias .....  |          |        |
| Valores aplicados (engagées) .....   |          |        |
| Propriedades diversas que não participam dos fins estatutários .....             |          |        |
| Créditos duvidosos (parte realizável)....  |          |        |
| <b>REALIZAVEL A CURTO PRAZO OU DISPONÍVEL</b>                                    |          |        |
| Mercadorias em armazém ou em depósito livre .....                                |          |        |
| Mercadorias em fabricação .....  |          |        |
| Matérias primas (destinadas à fabricação) .....                                  |          |        |
| Dívidas dos administradores, diretores e comissários .....                       |          |        |
| Créditos a 12 meses ou menos:  |          |        |
| com hipoteca .....   |          |        |
| com caução .....   |          |        |
| sem garantias .....  |          |        |
| Carteira :   |          |        |
| Efeitos a receber dentro de menos de 100 dias .....                              |          |        |
| Efeitos a receber com vencimento superior a 100 dias e inferior a 12 meses ..... |          |        |
| Fundos públicos cotados na bôlsa...  |          |        |
| Fundos públicos não cotados na bôlsa   |          |        |

|  |  |  |
|--|--|--|
| Acionistas :                                     |  |  |
| Importâncias chamadas e não realizadas .....     |  |  |
| Importâncias restantes a chamar....              |  |  |
| Reservas legais ou estatutárias colocadas        |  |  |
| Espécies em caixa ou em poder de terceiros ..... |  |  |
| SALDO DE PREJUÍZOS .....                         |  |  |
| <hr/>  |  |  |
| Total geral .....                                |  |  |

## FÓRMULA DO BALANÇO DA COMISSÃO BELGA — 2

| PASSIVO  | Detalhes | Totais |
|--|----------|--------|
| <b>A FAVOR DA PRÓPRIA SOCIEDADE</b>  |          |        |
| Capital social: montante de.....   |          |        |
| ações de..... francos.....   |          |        |
| Reserva legal (colocada) .....   |          |        |
| Reservas complementares e fundos de previsão .....                                 |          |        |
| Amortizações anteriores à data do presente balanço sobre o ativo imobilizado ..... |          |        |
| Despesas de Instalação .....   |          |        |
| Concessões .....   |          |        |
| Patentes .....   |          |        |
| Clientela .....  |          |        |
| Terrenos e construções .....   |          |        |
| Máquinas e utensílios .....  |          |        |
| Material móvel .....   |          |        |
| Móveis .....   |          |        |
| Outros valores diversos .....  |          |        |
| <b>A LONGO PRAZO</b>   |          |        |
| Obrigações em circulação não vencidas..  |          |        |
| Dívidas hipotecárias .....   |          |        |
| Dívidas por caução .....   |          |        |
| Outras dívidas sociais a mais de 12 meses  |          |        |

|   |  |  |
|---|--|--|
| EXIGÍVEL IMEDIATAMENTE OU A CURTO PRAZO (doze meses ou menos) |  |  |
| Títulos a pagar .....   |  |  |
| Credores :  |  |  |
| por fornecimentos .....                                       |  |  |
| por empréstimos .....   |  |  |
| por outras causas .....                                       |  |  |
| Dividendos restantes a pagar sobre ações                      |  |  |
| Cupões a pagar sobre obrigações .....                         |  |  |
| Obrigações sorteadas e não pagas .....                        |  |  |
| Depositantes :  |  |  |
| livres .....  |  |  |
| contra adiantamentos (avances) ....                           |  |  |
| SALDO DE LUCROS .....   |  |  |
| <hr/>   |  |  |
| Total geral .....   |  |  |

O próprio texto do ante-projeto não considera a fórmula universal, pois admite adições. Em nota que precede o modelo do balanço os seus autores são mais explícitos como se vê a seguir :

“Il peut être ajouté a cette formule des articles divers selon les spécialités et les nécessités de chaque société. Quand aucune somme n'est à inscrire en regard des articles, ils ne seront pas supprimés, mais on inscrira à la colonne des chiffres le mot “NÉANT”. Si un article ne se rapporte pas au genre d'affaires de la société, il peut être omis”.

A comissão belga, em sua exposição de motivos acentuou com clareza que o seu fito era “impor a tódas as sociedades que devem fazer um balanço ou conta de Lucros e Perdas, uma FÓRMULA ÚNICA E GERAL de balanço e de demonstração de LUCROS E PERDAS. As exceções admitidas pelo ante-projeto belga, entretanto, desvirtuaram completamente os fins que tinham sido visados. Léautey criticou severamente o projeto belga em virtude das exceções aludidas, e, partidário como foi de uma fórmula ÚNICA, apresentou um modelo de sua autoria, que denominou BALANÇO INTEGRAL E RACIONAL, e que reproduzimos.

| C O N T A S                                |  | Massa Ativa   | Massa Passiva  |
|--|--|---|--|
| VALORES IMOBILIZADOS .....                 | VALORES DISPONÍVEIS .....                  | CAPITAL ANTECEDENTE e contas de ordem                                   | Contas de ordem credoras de VALORES IMOBILIZADOS ..... |
| VALORES APLICADOS .....                    | VALORES DISPONÍVEIS .....                  | Efeitos a pagar e contas de ordem credoras de VALORES DISPONÍVEIS ..... | Contas de ordem de VALORES APLICADOS                   |
| CLIENTELA DEVEDORA .....                   | CLIENTELA DEVEDORA .....                   | CLIENTELA CREDORA .....   | CLIENTELA CREDORA .....                                |
| RESULTADOS DO EXERCÍCIO .....              | RESULTADOS DO EXERCÍCIO .....              | RESULTADOS DO EXERCÍCIO .....   | RESULTADOS DO EXERCÍCIO .....                          |
| (se forem devedores)                       | (se forem devedores)                       | (se forem credores)   | (se forem credores)                                    |
| TOTAL DA MASSA ATIVA REAL E FICTICIA ..... | TOTAL DA MASSA ATIVA REAL E FICTICIA ..... | TOTAL DA MASSA PASSIVA REAL E FICTICIA .....                            | TOTAL DA MASSA PASSIVA REAL E FICTICIA .....           |

O modelo belga de fato não se prestava a uma prática generalizada e por isso o projeto da comissão extra-parlamentar não pôde ser convertido em lei. O erro principal em que incidu a comissão de que tratámos foi o de ter sido excessivamente minuciosa. A fórmula era demasiadamente rígida, pois, não se contentava com a classificação das contas em grupos, e exigia um paradigma de contas inaplicável a todos os ramos de indústria, comércio e finanças.

Algumas legislações adotaram fórmulas de balanços, para determinados ramos de atividade. São comuns disposições desse caráter nas leis que regulam os estabelecimentos bancários, as empresas de utilidade pública e outras instituições estreitamente ligadas à economia geral. O Estado, cada vez mais, perde o aspecto de simples "LEME", para tornar-se PROPULSOR, HÉLICE do progresso. As atividades ligadas ao interesse público dependem de autorização governamental e para que a respectiva fiscalização seja eficaz, as concessões, de ordinário, prescrevem normas definidas de contabilidade. Exemplos de fórmulas de balanço estatuidas pelos poderes fiscalizadores do Estado encontramos nas instruções da "NATIONAL ASSOCIATION OF RAILWAYS AND UTILITIES COMMISSIONERS", dos Estados Unidos. Entre nós também já encontramos tentativas deste gênero nas instruções da Secretaria da Viação do Estado de São Paulo para as Companhias de Estradas de Ferro. No 2.º Congresso Brasileiro de Contabilidade o Dr. Ubaldo Lôbo apresentou um esquema de balanço ferroviário constante do anteprojeto de padronização das contas das estradas de ferro, elaborado por uma Comissão do Ministério da Viação. (1)

A tendência padronizadora é mais acentuada nos países saxônicos. Contudo também esses não lograram até o momento soluções definitivas e satisfatórias.

A lei suíça de 14 de junho de 1881 contornou as dificuldades, acolhendo as seguintes disposições:

"Os estatutos devem determinar especialmente:

10) O modo de organização e de exame do balan-

(1) Pela portaria 385, de 20 de julho de 1937, o Ministério da Viação e Obras Públicas, foi adotada a padronização das contas das estradas de ferro do Brasil.

ço, assim como as regras prescritas para calcular e distribuir os lucros.”

A disposição, como se vê, é bastante vaga, mas revela a cautela do legislador suíço, que preferiu deixar a regulamentação do assunto ao cuidado dos estatutos das sociedades, em vez de criar disposições legais possivelmente inoperantes. No entanto, a própria Suíça seguiu critério bem diverso com relação aos BANCOS, estabelecendo para êstes um padrão de balanço, em que os créditos deviam ser divididos em 3 categorias, segundo os prazos de vencimentos fôssem de 8 dias, 3 meses e de mais de 3 meses.

Diante do exposto, não resta dúvida de que apesar da padronização dos balanços ser assunto que preocupa as classes interessadas há 50 anos, ainda não se chegou a uma conclusão sobre a possibilidade de fixar uma fórmula de BALANÇO ÚNICO E GERAL.

O Snr. Ivo Tomaz Gomes, em tese apresentada ao 2.º Congresso Brasileiro de Contabilidade, propugna o balanço único para tôdas as emprêsas. Exprime a sua opinião nos seguintes termos:

“Não vemos como se não poderá dar aos balanços uma forma ÚNICA de apresentação. De feito. O de que se trata não é de diversidade de contas que entram na contabilidade das várias emprêsas, senão apenas da forma de as agrupar, de maneira que haja correlação entre elas, a par de clareza com que se nos apresentarão os balanços assim redigidos, ponto essencial de sua exatidão e honestidade.”

O Snr. Ivo Tomaz Gomes, considera portanto ESSENCIAL o agrupamento das contas, o que nos parece perfeitamente exequível. Não obstante, até hoje não se conseguiu uma fórmula geral fundada em princípios inatacáveis. As que têm sido aventadas pecam ora por excesso, ora por deficiência. Mesmo limitando o problema à reunião das contas em grupos não se chegou a conclusões definitivas.

O Snr. Ivo Tomaz Gomes considera a forma do balanço “ponto essencial da sua exatidão e honestidade”. Evidentemente, da boa forma do balanço depende a clareza da exposição dos

elementos específicos de um patrimônio e de suas correlações. Não se infere porém que os elementos racionalmente dispostos no gráfico sejam reais e autênticos. A honestidade da sua apresentação somente pode ser avaliada através do exame direto da contabilidade e dos atos da administração. Para que a fórmula da padronização preencha o requisito triplice de clareza, verdade e honestidade, é indispensável constar da mesma o certificado de revisão firmado por técnicos responsáveis pela sua autenticidade.

O Dr. Adolfo Gredilha, que também apresentou ao 2.º Congresso um trabalho versando sobre padronização dos balanços dos bancos e das casas bancárias, opina, com João Luiz dos Santos, que “um balanço com demasiadas informações é um grave erro comercial, não somente porque dá esclarecimentos aos competidores, como também porque pode dar lugar a interpretações errôneas, nas mãos de um público geralmente leigo no assunto ou de peritos amadores e assim prejudicar a vida da administração”. Isto já foi observado alhures e refutado pelo professor Rodolfo Matteuci, em seu trabalho “I bilanci delle Anonime per quanto riguarda la forma”.

Sobre ser extremamente difícil tirar conclusões a respeito do segredo da administração através do balanço que é apenas uma demonstração do estado de uma riqueza num momento dado, portanto de um aspecto inteiramente transitório, cujos antecedentes e conseqüentes não podem ser deduzidos pela única peça à disposição, a observação a que ora nos referimos não pode ser acolhida porque mesmo que houvesse aquêles inconvenientes é notório que as sociedades anônimas gozam de prerrogativas especiais no que concerne à responsabilidade dos acionistas. A responsabilidade dos acionistas sendo limitada e não sendo de interesse unicamente dêstes mas também de terceiros, o conhecimento das garantias oferecidas para as importâncias por todos investidas no negócio, é natural que a todos são devidos esclarecimentos. Demais, as restrições feitas pelo Snr. Gredilha contrariam profundamente a tese geralmente defendida e o objeto de permanente debate sobre padronização dos balanços, como meio de melhor elucidar os interessados sobre a situação das aziendas a que se refiram. Sobre êste ponto a Comissão extra-parlamentar Belga já em 1893 opinava que:

“S’il importe d’éviter une minutie excessive, il faut néanmoins que les intéressés ne soient pas mis en présence de documents énigmatiques, obscurs, difficilement déchiffrables.”

Quanto à interpretação errônea por parte de leigos ou de peritos amadores, seria admitir que quanto mais obscuro o balanço publicado tanto melhor. Seria dar apoio ao mal que todos os autores condenam, isto é, “a pouco louvável tendência de reduzir ao menor número possível as indicações da situação e dos balanços e o que é mais grave, de torná-los ininteligíveis a muitos”. A despeito das restrições que fêz, o Snr. Adolfo Gredilha admite a padronização por classes, mas “SOMENTE PARA AQUELAS QUE ENVOLVEM INTERESSES RESPEITAVEIS DO PÚBLICO TAIS COMO: A INDÚSTRIA BANCÁRIA, A DOS SEGUROS, AS INSTITUIÇÕES POPULARES COMO CAIXAS ECONÔMICAS, COOPERATIVAS, ETC.”. Seria então necessário definir com segurança o que se deve entender por “INTERESSES RESPEITAVEIS DO PÚBLICO”, para que não houvesse dúvidas quanto à aplicação dos padrões preconizados. O Sr. Gredilha admite, portanto, a necessidade da padronização, respeitadas certas restrições.

A padronização dos balanços é uma necessidade universalmente reconhecida. Não é possível continuar no regime de liberdade que permite a cada sociedade anônima publicar seus balanços, de acôrdo com as conveniências próprias e com as circunstâncias que se apresentam de caso em caso.

A publicidade de balanços, cuja sinceridade padeça dúvidas, seja por falta de clareza, seja pela dúvida quanto aos critérios de avaliação, seja por outros motivos decorrentes da falta de leis que estabeleçam um mínimo de condições necessárias, pode ser considerada inútil.

Do pouco crédito que êsses documentos merecem também entre nós ninguém pode admirar-se, pois aplicam-se admiravelmente ao nosso país as palavras de Vavasseur, citadas por Léautey no seu discurso aos legisladores e dirigentes franceses:

“De cela on ne doit pas s’étonner, car, pour la confection d’un inventaire ou d’un bilan, il n’y-a pas de

règles fixes, et chaque société, pour ainsi dire, a les siennes, il semble que l’hasard ou l’arbitraire y préside seul et c’est ainsi qu’on arrive “volens nolens” à dissimuler des pertes ou à exagérer des bénéfices.”

O estabelecimento de regras para a formação dos balanços, bem como relativas ao critério de avaliação, ao agrupamento das contas e ao certificado de exame trará resultados salutareos. A clareza, a terminologia fixa serão motivos para tornar familiar a todos a leitura dos balanços, que deixarão de ser enigmas. Com a fiscalização continuada por parte do público resultará uma melhora dos processos de administração, pois os diretores, sob a pressão dos interessados, exercerão com maior cuidado as suas funções. Os contabilistas ciosos da profissão que exercem devem emprestar todo o seu apôio às providências que contribuem para o aperfeiçoamento da técnica contábil.

#### COMO PADRONIZAR O BALANÇO?

Esta pergunta desdobra-se nas seguintes:

- a) quais os requisitos para uma perfeita padronização dos balanços?
- b) convém que a lei estabeleça um tipo de balanço único e geral?
- c) ou deve a lei limitar-se a estabelecer de um modo mais ou menos geral as regras que devem presidir à confecção do balanço no tocante às avaliações, ao estabelecimento de RESERVAS e à apuração de lucros líquidos distribuíveis?
- d) ou ainda deve a lei determinar que as sociedades anônimas incluam nos seus estatutos as normas relativas ao balanço, tanto quanto à sua forma como quanto ao seu conteúdo?

Vejamos o que se pode dizer sôbre estas questões.

Com referência aos requisitos essenciais para a padronização dos balanços o professor D’Auria, em seu trabalho apresentado ao 2.º Congresso Brasileiro de Contabilidade, ofereceu a seguinte relação:

- 1) bom aspecto na parte gráfica.
- 2) facilidade de compreensão.

3) agrupamento racional dos elementos para se ajuizar da situação do estabelecimento considerado.

4) propriedade de designação das contas e das categorias ou grupos de contas.

5) exatidão numérica.

6) certificado de revisão e exatidão.

7) autenticidade.

Os requisitos constantes dos itens 1), 2) e 3) dizem respeito à FORMA.

O do item 4) se refere à nomenclatura (das contas e dos grupos).

A exatidão numérica se relaciona com as regras de avaliação do ativo e do passivo e finalmente os requisitos constantes dos itens 6) e 7) podem ser reunidos sob a designação de revisão contábil por peritos contadores. Reduzimos, pois, a quatro as regras fundamentais relativas à padronização, aliás de acordo com a citação, feita pelo Dr. Ubaldo Lôbo, de um trabalho apresentado ao Congresso Internacional de Contabilidade, reunido em 1929, em Nova-York:

- 1) forma.
- 2) nomenclatura.
- 3) avaliação.
- 4) verificação contábil.

Êstes são os requisitos estritamente necessários à fórmula do balanço; entretanto, o balanço por si não é suficiente para esclarecer as condições do negócio. A conta de Lucros e Perdas é também indispensável para completar as demonstrações. A lei brasileira, isto é, tanto o código comercial como a lei das sociedades anônimas, não se refere diretamente à demonstração de Lucros e Perdas (1), mas em muitos pontos aborda a questão da legitimidade dos lucros distribuídos. Evidentemente a nossa lei é falha. O código comercial italiano também não trata diretamente da conta de Lucros e Perdas, mas contém a seguinte disposição:

(1) O decreto-lei n.º 2627, de 26 de setembro de 1940, tornou obrigatória a publicação da demonstração de Lucros e Perdas.

“O balanço deve demonstrar com evidência e com verdade os lucros realmente conseguidos e os prejuízos sofridos.”

O balanço de per si não demonstra, mas simplesmente enuncia o lucro ou o prejuízo do exercício e daí a conclusão que tira Matteucci, na sua obra já citada, de que o balanço deve ser ampliado com uma demonstração dos resultados de cada exercício, para o que o referido autor apresenta um exemplo que nos dispensamos de transcrever. O deputado Clodomir Cardoso, no seu substitutivo apresentado ao projeto n.º 449, de 1928, da Câmara dos Deputados, art. 115, exige que as sociedades anônimas, além do balanço, também apresentem a conta de Lucros e Perdas.

O balanço por si só não é suficiente para fornecer esclarecimentos sobre as condições de vitalidade de uma “azienda” qualquer. O balanço é apenas um retrato do estado patrimonial, que não demonstra as variações patrimoniais. Dois patrimônios idênticos em sua estrutura material podem não ser equivalentes quanto ao potencial intrínseco.

Para o grande público, em determinadas circunstâncias, muito mais importante do que o balanço é a demonstração de Lucros e Perdas. Essa conta é como que uma materialização do movimento do negócio, mede-lhe a velocidade e por conseguinte seu deslocamento no tempo e no espaço. Na conta de Lucros e Perdas espelham-se tôdas as causas dos resultados bons ou maus da administração. E' por meio dela, portanto, que os administradores dão provas da sua capacidade. Acrescentamos, pois, aos requisitos do balanço-padrão a demonstração de lucros e perdas.

#### DEVE A LEI PRESCREVER REGRAS?

A questão que se relaciona com a regulamentação legal da matéria tem provocado debates muito interessantes: Francisco de Gobbis enumera as seguintes alternativas:

- 1) abstenção completa da lei, deixando ao arbítrio dos acionistas disciplinar ou não a formação do balanço.
- 2) a lei determinará que no ato constitutivo ou nos estatutos da sociedade figurem as instruções relativas ao balanço.

3) a lei determinará que os administradores mencionem explicitamente nos balanços os critérios adotados para as avaliações de cada capítulo e que estes sejam tão numerosos quantas são as categorias em que a prática comercial distingue os bens das várias "aziendas".

4) a lei prescreverá as normas segundo as quais o balanço deverá ser redigido e a avaliação ser feita.

Dentro do primeiro sistema se enquadra a legislação em vigor. Mas já registrámos uma tendência para uma regulamentação mais precisa da matéria. (1)

Pelo deputado Clodomir Cardoso, já citado, foi apresentado em 1930 como substitutivo ao projeto n.º 449, de 1928, um interessante trabalho destinado a regular as sociedades anônimas e as sociedades em comandita por ações. No capítulo subordinado ao título "Do Balanço, dos Lucros e dos Livros", encontram-se enunciadas as regras para avaliação do patrimônio, criação de reserva, divisão de lucros e exame dos balanços.

As opiniões a favor e contra a regulamentação do assunto são inúmeras.

Vivante, citado pelo deputado Clodomir Cardoso, assim se exprime:

"Disgraziatamente, la nostra legge non porge alcuna regola esplicita per la sua formazione e questa insufficienza del diritto rende necessariamente incerta l'opera e la responsabilità degli amministratori, il resconto dei sindaci il giudizio dei magistrati.

.....

Battendo una via piú sicura, altrí legge di origine tedesca diedero sulla compilazioni dei bilanci precetti tecnici que conducono per forza di numeri e con criteri constanti a dare un conto piú controlabile degli utile di ogni esercizio."

Esta é a opinião de uma das mais brilhante autoridades contemporâneas.

Na França, M. Neymark escreveu, em 1883 na Revue des Sociétés:

(1) Decreto-lei n.º 2627 sobre sociedades anônimas.

"Il faut de la lumière et encore de la lumière sur les bilans, seul document à la disposition du public pour s'éclairir, et si l'usage commercial n'y suffit, la loi doit vaincre les résistances."

De Gobbis condena as fórmulas muito vagas constantes das alternativas 2) e 3) acima enumeradas e se funda para emitir a sua opinião na experiência dos fatos. Deixar a cargo dos administradores a escolha dos "critérios de boa prudência" ou "as normas de uma boa contabilidade", são fórmulas muito vagas que se prestam às interpretações sofisticadas, continuando a insegurança que se registra no regime de completa liberdade, ou talvez pior, porque então as falsificações poderiam apoiar-se em disposições escritas nos estatutos e a arma seria voltada contra os próprios acionistas.

O quarto sistema é para De Gobbis o "menos imperfeito" para atingir os fins. Refutando aos que alegam a impossibilidade de uma regulamentação da matéria em vista da grande diversidade de administração, o autor de "Il bilancio delle società anonime", faz a seguinte observação:

"Quanto à impossibilidade afirmada, observamos que entre a liberdade absoluta, que consente aos administradores aplicar aquêles critérios que são necessários para que o balanço chegue a um resultado **prévia-mente determinado** e de modificar máximas de avaliação aplicadas ao balanço quando se sabe que o dividendo resultante é **diferente** daquele que se **quer propor** à assembléia; que permite exagerar nas amortizações, criando reservas ocultas, ou formar maiores valores, segundo a oportunidade do momento ou dos fins pessoais, e a unificação do balanço, isto é, a fórmula do balanço obrigatória propugnada por Léautey, do qual existe um exemplo na lei inglesa, mas que, todavia, é somente aplicada quando os estatutos não dispõem de maneira diversa e outras tentativas legislativas. A DISTANCIA É ENORME e há lugar para as idéias daqueles que, embora refugindo a uma codificação minuciosa e vexatória, reputam necessária a intervenção da lei".

As maiores autoridades se manifestaram a favor da regulamentação legal do balanço das sociedades anônimas. Os males que derivam do regime de absoluta liberdade requerem um corretivo drástico. Como muito bem observa De Gobbis cabe ao legislador escolher a fórmula que melhor acomode as duas correntes opostas, a saber: a dos que, apelando para os princípios do "laissez faire", querem a mais absoluta liberdade, e a dos que são regulamentaristas e propõem medidas de cerceamento aos abusos que decorrem daquela liberdade mal interpretada.

A prática de todos os dias oferece os melhores ensinamentos. O contador livre profissional, principalmente, tem oportunidade de observar os males que derivam da falta de regulamentação. Afim de ilustrar a necessidade de serem firmadas regras sobre o assunto que versámos, oferecemos o seguinte exemplo concreto:

Uma sociedade anônima publicou regularmente durante vários anos os seus balanços. Um dia alguns diretores cismaram que o seu companheiro que cuidava da contabilidade e da caixa não agia com seriedade. Uma investigação rápida confirmou a suspeita. O diretor culpado recebia faturas e não prestava contas e chegou mesmo a assinar vales a favor de clientes da sociedade por conta de fornecimentos futuros. Suspenso o diretor constatou-se a seguinte situação incrível: não existia praticamente contabilidade. O Diário e o Razão não estavam escriturados há vários anos. O Contas Correntes estava atrasado. Existiam apenas notas de Borrador, cópias de faturas e um borrador de Caixa muito mal escriturado. A despeito de tudo isso OS BALANÇOS ANUAIS FORAM PONTUALMENTE PUBLICADOS COM O PARECER DO CONSELHO FISCAL. Evidentemente a situação da Companhia se tornou embaraçosa. A autenticidade dos balanços publicados era mais do que duvidosa. Os preceitos da lei de falências relativos à rubrica do balanço não haviam sido cumpridos. Havia provas de que o diretor culpado tinha defraudado a sociedade. Os demais diretores, com certeza para evitar escândalo, encobriram a situação sob a alegação de que praticamente detinham a totalidade das ações. Eis uma ofensa declarada aos interesses das minorias, a prova de que no regime de liberdades a publicidade

dos balanços de nada vale, pois que nenhuma garantia oferecem as publicações quanto à autenticidade dos algarismos, não podendo nem sequer haver uma longínqua certeza de que foram obedecidas as regras de boa contabilidade e de comum prudência. Os acionistas, os credores, os banqueiros, o fisco, os departamentos de estatística e mais interessados não têm defesa contra os balanços hábilmente falsificados.

São freqüentes os casos de falcatruas cometidas por "bras-seurs d'affaires" de todos os países. Em toda a parte devem os poderes públicos precaver-se contra a Staviskyzação dos negócios. (1) Na Argentina, os telegramas no-lo comunicaram, já foram tomadas medidas enérgicas para estabelecer um regime de severo controle dos negócios das grandes companhias mercantis, para evitar fraudes bancárias, falências fraudulentas e outras ações dúbias que custaram à economia daquela nação, em 1934, 20.000.000 de pesos. Ao "crack" do Banco Comercial del Plata seguiu-se uma série de quebras bancárias e de companhias de seguros em Buenos Aires e no interior da Argentina que deram lugar a medidas legislativas destinadas a garantir o crédito nacional. Diante de exemplos tão característicos não se pode negar a necessidade urgente de remodelar a nossa legislação comercial de acordo com as conveniências do nosso progresso econômico.

### FORMA DO BALANÇO

As propostas feitas pelos autores, em livros e teses, no estrangeiro e no nosso país, são multiformes. No Congresso Internacional de Contabilidade realizado em Barcelona, em 1929, foi confirmada uma fórmula que no anterior, realizado em Bruxelas, já havia sido consagrada. O professor D'Áuria submeteu esta fórmula, como elemento de estudo preliminar para a solução definitiva, ao 2º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Outras classificações foram apresentadas na mesma ocasião pelo próprio professor D'Áuria, pelo sr. Ivo Tomaz Gomes e por nós. O Congresso passado aceitou a preliminar do professor D'Áuria que consistia em estabelecer uma fórmula-padrão, sujeita às variações impostas pela natureza das diferen-

(1) Stavisky foi o nome do autor de grande escândalo financeiro ocorrido na França e que teve repercussão mundial.

tes administrações. Foi deliberado, outrossim, como já dissemos noutra lugar dêste trabalho, a instituição de uma comissão interestadual de contadores para estudar os tipos de balanços adequados às várias administrações.

As soluções aventadas pareciam cabíveis naquela ocasião; entretanto, o tempo se encarrega de demonstrar as realidades e o que hoje parece bom amanhã poderá ser substituído por coisa melhor. Os dois últimos anos nos proporcionaram novos elementos de apreciação. Autores que fomos de uma das teses sobre balanços, cujas conclusões em parte foram aprovadas pelo voto da assembléia do Rio de Janeiro, não abandonamos a questão e agora procuramos apresentar neste trabalho os resultados dos nossos estudos e observações.

Pela exposição feita nos capítulos anteriores, chegamos à conclusão de que a matéria deve ser legalmente regulamentada. Cabe, portanto, ao legislador adotar uma fórmula básica. Não seria possível exigir que a lei formulasse tantos modelos de balanço quantos os tipos de administrações. Os próprios técnicos encontram dificuldades intransponíveis para chegarem a resultado satisfatório neste sentido. Esperar que comissões interestaduais se reúnam para estudar modelos de balanço para algumas administrações mais importantes, seria protelar por demais a solução do caso. Achamos, por isso, que o caminho a seguir é ligeiramente diverso daquele que foi adotado no Congresso de 1932.

Não devemos deixar a regulamentação do assunto ao critério exclusivo dos acionistas e por outro lado devemos evitar a imposição de um modelo obrigatório demasiadamente rígido. O regime adotado pela lei inglesa, acrescido de algumas regras gerais para evitar as interpretações capciosas, nos parece aconselhável. Na Inglaterra, segundo depoimento de De Gobbis, a lei prescreve um modelo de balanço obrigatório quando os estatutos não contenham disposições especiais a respeito. Isto pôsto, a nossa tarefa consiste em procurar uma fórmula básica que consulte ao maior número possível de casos.

O balanço é a demonstração dicotômica de um conjunto de valores e de direitos que constituem o patrimônio de uma "azienda". O patrimônio é um só, demonstrado sob dois aspectos, a saber:

a) de um lado os capitais investidos no negócio, classificados de acôrdo com a sua origem em valores pertencentes à fortuna do titular e valores pertencentes a terceiros, que fornecem o crédito necessário ao desenvolvimento das operações. Esta parte constitui o passivo.

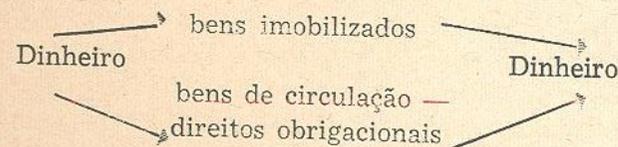
b) doutro lado a aplicação dada aos mesmos capitais próprios e de terceiros, aplicações que, fundamentalmente, se desdobram em duas categorias que correspondem aos valores imobilizados e aos valores em circulação. Esta parte corresponde ao ativo da "azienda". Outros elementos são demonstrados pelo balanço mas decorrem de funções acessórias.

Esclarecido o conteúdo do balanço, verificamos a interdependência que existe entre o ativo e o passivo.

Originalmente o patrimônio comercial pode obedecer à seguinte igualdade:

$$\text{Caixa} = \text{Capital}$$

Com o desaparecimento do negócio todos os valores têm que se converter novamente em dinheiro, que poderá vivificar outros estabelecimentos ou ser aplicado em outros bens que por sua vez deverão tornar à sua forma líquida, única maneira de se estabelecer a rotatividade das transações no mundo comercial. O ciclo transacional é, pois, o seguinte:



A situação do ativo demonstrada pelo balanço corresponde a um instantâneo de uma das fases do ciclo acima.

O mesmo raciocínio aplica-se ao passivo. A todo passivo corresponde uma prestação de serviços ou de capitais. A essa prestação corresponderá oportunamente uma contraprestação em dinheiro ou seu equivalente. Há, pois, íntima solidariedade entre os elementos do ativo e do passivo, tão íntima que ambos nada mais são do que a demonstração do mesmo conjunto patrimonial apenas classificado de forma diferente.

Tendo em vista estas considerações de ordem preliminar e partindo dos esquemas que foram apresentados no Congresso passado, refundimos as diversas propostas na seguinte fórmula: (1)

| A T I V O  | P A S S I V O  |
|--|--|
| 1.º) Imobilização<br>Valor original<br>(-) Amortizações<br>(+) Superveniências | 8.º) Patrimônio líquido<br>a) Capital<br>b) Reservas |
| 2.º) Valores de Circulação<br>a) lenta<br>b) corrente<br>c) contingente        | 9.º) Dívidas a Prazo Longo                           |
| 3.º) Disponibilidades  | 10.º) Dívidas a Prazo Curto                          |
| 4.º) Contas de Exercício   | 11.º) Contas de Exercício                            |
| 5.º) Prejuízos de Exercício  | 12.º) Lucros do Exercício                            |
| 6.º) Prejuízos a Amortizar   | 13.º) Lucros Acumulados                              |
| 7.º) Contas de Compensação   | 14.º) Contas de Compensação                          |

No quadro seguinte, mostramos como foram considerados na fórmula refundida os grupos constantes das teses do professor D'Auria, do Snr. Ivo Tomaz Gomes e do nosso trabalho anterior. O critério que seguimos foi o da liquidez crescente do ativo e da exigibilidade crescente do passivo.

(1) Pelo decreto-lei n.º 2627, de 26 de setembro de 1940, foi prescrita a seguinte classificação, para os balanços das sociedades por ações: Quanto ao Ativo: ativo imobilizado, estável ou fixo, ativo disponível, ativo realizável em curto prazo e a longo prazo, contas de resultado pendente, contas de compensação; quanto ao Passivo: passivo exigível, a longo e curto prazo, e passivo não exigível, neste compreendidos o capital e as reservas legais e estatutárias, contas de resultado pendente e contas de compensação.

PROPOSTA PRELIMINAR

| Prof. FRANCISCO D'AURIA |                                  | IVO TOMAZ GOMES |                                  | FREDERICO HERRMANN JÚNIOR |                                 | PROPOSTA REFUNDIDA |   |
|-------------------------|----------------------------------|-----------------|----------------------------------|---------------------------|---------------------------------|--------------------|---|
| Ref.                    | Contas                           | Ref.            | Contas                           | Ref.                      | Contas                          | Ref.               | Contas  |
| A T I V O               |                                  | A T I V O       |                                  | A T I V O                 |                                 | A T I V O          |   |
| 1                       | Imobilizações .....              | 1               | Ativo imobilizado .....          | 2                         | Capital a realizar .....        | 1.º                | Imobilizações .....                                       |
|                         |                                  |                 |                                  |                           |                                 |                    | Valor original<br>(-) Amortizações<br>(+) Superveniências |
| 3                       | Disponibilidades .....           | 3               | Ativo disponível .....           | 1                         | Valores imobilizados .....      | 2.º                | Valores de circulação                                     |
|                         |                                  |                 |                                  |                           |                                 |                    | a) lenta<br>b) corrente<br>c) contingente                 |
| 2                       | Valores realizáveis .....        | 2               | Ativo realizável a curto prazo . | 2                         | Valores circulantes .....       | 3.º                | Disponibilidades  |
| 2                       | Valores recuperáveis .....       | 2               | Ativo realizável a longo prazo   | 4                         | Despesas diferidas .....        | 4.º                | Contas de exercício                                       |
| 2                       | Exigibilidades .....             | 4               | Contas de regularização .....    | 7                         | Contas de compensação .....     | 5.º                | Prejuízos do exercício                                    |
| 1                       | Valores amortizáveis .....       | 5               | Prejuízos do exercício .....     | 5                         | Prejuízos do exercício .....    | 6.º                | Prejuízos a amortizar                                     |
| 4/6                     | Despesas ou prejuízos a liquidar | 7               | Contas de compensação .....      | 6                         | Lucros e perdas .....           | 7.º                | Contas de compensação                                     |
| 7                       | Contas de compensação .....      |                 |                                  |                           |                                 |                    |   |
| P A S S I V O           |                                  | P A S S I V O   |                                  | P A S S I V O             |                                 | P A S S I V O      |   |
| 8                       | Capital ou patrimônio .....      | 8               | Passivo não exigível .....       | 9                         | Dívidas a longo prazo .....     | 8.º                | Patrimônio líquido  |
|                         |                                  |                 |                                  |                           |                                 |                    | a) Capital<br>b) Reservas                                 |
| 8                       | Reservas .....                   | 10              | Passivo exigível a curto prazo . | 10                        | Dívidas a curto prazo .....     | 9.º                | Dívidas a prazo curto                                     |
| 13                      | Resultados a distribuir .....    | 9               | Passivo exigível a longo prazo . | 1                         | Provisões para redução do ativo | 10.º               | Dívidas a prazo curto                                     |
| 9/10                    | Exigibilidades .....             | 11              | Contas de regularização .....    | 14                        | Contas de compensação .....     | 11.º               | Contas de exercício                                       |
| 11/12                   | Rendas ou lucros a liquidar ...  | 12              | Lucros do exercício .....        | 8                         | Capital .....                   | 12.º               | Lucros do exercício                                       |
| 14                      | Contas de compensação .....      | 14              | Contas de compensação .....      | 8                         | Reservas .....                  | 13.º               | Lucros acumulados   |
|                         |                                  |                 |                                  | 12                        | Lucros do exercício .....       |                    |   |
|                         |                                  |                 |                                  | 13                        | Lucros e perdas .....           | 14.º               | Contas de compensação                                     |



BALANÇO A

| A T I V O                                 |                               |              |        | P A S S I V O                           |                               |              |        |
|---|-------------------------------|--------------|--------|---|-------------------------------|--------------|--------|
| C o n t a s                               | I m p o r t â n c i a C r. \$ |              | %      | C o n t a s                             | I m p o r t â n c i a C r. \$ |              | %      |
| <b>1.º - Imobilizações</b>                |                               |              |        | <b>8.º - Patrimônio líquido</b>         |                               |              |        |
| Prédios .....                             | 50.000,00                     |              |        | Capital .....                           | 200.000,00                    |              |        |
| Terrenos .....                            | 50.000,00                     |              |        | Fundo de reserva .....                  | 90.000,00                     | 290.000,00   | 29. %  |
| Maquinismos .....                         | 100.000,00                    |              |        |   |                               |              |        |
| Concessões .....                          | 50.000,00                     |              |        | <b>9.º - Dívidas a prazo longo</b>      |                               |              |        |
| Patentes .....                            | 10.000,00                     | 260.000,00   |        | Credores hipotecários .....             | 60.000,00                     |              |        |
|   |                               |              |        | Credores por obrigações .....           | 200.000,00                    | 260.000,00   | 26. %  |
| Menos: Amortização .....                  |                               | 20.000,00    | 24. %  |   |                               |              |        |
| <b>2.º - Valores de circulação</b>        |                               |              |        | <b>10.º - Dívidas a prazo curto</b>     |                               |              |        |
| lenta:                                    |                               |              |        | C/ correntes (credores) ..              | 95.000,00                     |              |        |
| Devedores hipotecários ....               | 150.000,00                    |              |        | Titulos a pagar .....                   | 200.000,00                    | 295.000,00   | 29. %  |
| Devedores pignoratícios ....              | 50.000,00                     | 200.000,00   |        |   |                               |              |        |
| correntes:                                |                               |              |        | <b>11.º - Contas de Exercício</b>       |                               |              |        |
| Títulos a receber .....                   | 100.000,00                    |              |        | Jurcs ativos a vencer .....             | 15.000,00                     |              |        |
| Contas correntes (deved.) ..              | 80.000,00                     |              |        | Prêmios de seguros a pa-<br>gar .....   | 10.000,00                     | 25.000,00    | 2.5%   |
|   |                               | 180.000,00   |        | <b>12.º - Lucros do Exercício</b> ..... |                               | 100.000,00   | 10. %  |
| Menos: Provisão para duvi-<br>dosos ..... | 10.000,00                     | 170.000,00   |        | <b>13.º - Lucros acumulados</b> .....   |                               | 30.000,00    | 3. %   |
|   |                               |              |        |   |                               |              |        |
| Mercadorias .....                         | 100.000,00                    |              |        |   |                               |              |        |
| Matéria prima .....                       | 100.000,00                    |              |        |   |                               |              |        |
| Matérias secundárias .....                | 40.000,00                     | 240.000,00   |        |   |                               |              |        |
|   |                               |              |        |   |                               |              |        |
| Contas em litígio .....                   |                               | 20.000,00    | 63. %  |   |                               |              |        |
| <b>3.º - Disponibilidades</b>             |                               |              |        |   |                               |              |        |
| Caixa .....                               | 10.000,00                     |              |        |   |                               |              |        |
| Bancos .....                              | 100.000,00                    | 110.000,00   | 11. %  |   |                               |              |        |
| <b>4.º - Contas de Exercício</b>          |                               |              |        |   |                               |              |        |
| Impostos antecipados .....                | 10.000,00                     |              |        |   |                               |              |        |
| Prêmios de seguros anteci-<br>pados ..... | 10.000,00                     | 20.000,00    | 2. %   |   |                               |              |        |
|   |                               |              |        |   |                               |              |        |
|   |                               | 1.000.000,00 | 100. % |   |                               |              |        |
| <b>7.º - Contas de compensação</b>        |                               |              |        |   |                               |              |        |
| Hipotecas .....                           | 200.000,00                    |              |        | <b>14.º - Contas de compensação</b>     |                               |              |        |
| Penhõres urbanos .....                    | 80.000,00                     | 280.000,00   |        | Garantias diversas .....                |                               | 280.000,00   |        |
| Títulos endossados .....                  |                               | 40.000,00    |        | Endossos .....                          |                               | 40.000,00    |        |
| Ações em caução .....                     |                               | 50.000,00    |        | Depósitos da Diretoria .....            |                               | 50.000,00    |        |
|   |                               |              |        |   |                               |              |        |
|   |                               | 370.000,00   |        |   |                               | 370.000,00   |        |
|   |                               |              |        |   |                               |              |        |
|   |                               |              |        |   |                               | 1.000.000,00 | 100. % |

## BALANÇO B

| A T I V O                                 |                  |            |              |        | P A S S I V O                       |                  |              |        |  |
|---|------------------|------------|--------------|--------|-------------------------------------|------------------|--------------|--------|--|
| Contas                                    | Importância Cr.S |            | %            |        | Contas                              | Importância Cr.S |              | %      |  |
| <b>1.º - Imobilizações</b>                |                  |            |              |        | <b>8.º - Patrimônio líquido</b>     |                  |              |        |  |
| Prédios .....                             | 50.000,00        |            |              |        | Capital .....                       | 200.000,00       |              |        |  |
| Terrenos .....                            | 50.000,00        |            |              |        | Fundo de reserva .....              | 90.000,00        | 290.000,00   | 29. %  |  |
| Maquinismos .....                         | 100.000,00       |            |              |        |                                     |                  |              |        |  |
| Concessões .....                          | 50.000,00        |            |              |        | <b>9.º - Dívidas a prazo longo</b>  |                  |              |        |  |
| Patentes .....                            | 10.000,00        | 260.000,00 |              |        | Credores hipotecários .....         | 190.000,00       |              |        |  |
| Menos: Amortização .....                  |                  | 20.000,00  | 240.000,00   | 24. %  | Credores por obrigações ..          | 200.000,00       | 390.000,00   | 39. %  |  |
| <b>2.º - Valores de circulação</b>        |                  |            |              |        | <b>10.º - Dívidas a prazo curto</b> |                  |              |        |  |
| Devedores hipotecários ...                | 50.000,00        |            |              |        | C/ correntes (credores) ...         | 95.000,00        |              |        |  |
| Devedores pignoratícios ...               | 50.000,00        | 100.000,00 |              |        | Títulos a pagar .....               | 200.000,00       | 295.000,00   | 2.5%   |  |
| Títulos a receber .....                   | 100.000,00       |            |              |        |                                     |                  |              |        |  |
| C/correntes (devedores) ...               | 50.000,00        |            |              |        | <b>11.º - Contas de Exercício</b>   |                  |              |        |  |
|   | 150.000,00       |            |              |        | Juros ativos a vencer .....         | 15.000,00        |              |        |  |
| Menos: Provisão para duvi-                |                  |            |              |        | Prêmios de seguros a pa-            |                  |              |        |  |
| dosos .....                               | 10.000,00        | 140.000,00 |              |        | gar .....                           | 10.000,00        | 25.000,00    | 2.5%   |  |
| Mercadorias .....                         | 100.000,00       |            |              |        |                                     |                  |              |        |  |
| Matéria prima .....                       | 100.000,00       |            |              |        |                                     |                  |              |        |  |
| Matérias secundárias .....                | 40.000,00        | 240.000,00 |              |        |                                     |                  |              |        |  |
| Contas em litígio .....                   |                  | 20.000,00  | 500.000,00   | 50. %  |                                     |                  |              |        |  |
| <b>3.º - Disponibilidades</b>             |                  |            |              |        |                                     |                  |              |        |  |
| Caixa .....                               |                  | 10.000,00  |              |        |                                     |                  |              |        |  |
| Bancos .....                              |                  | 100.000,00 | 110.000,00   | 11. %  |                                     |                  |              |        |  |
| <b>4.º - Contas de Exercício</b>          |                  |            |              |        |                                     |                  |              |        |  |
| Impostos antecipados .....                |                  | 10.000,00  |              |        |                                     |                  |              |        |  |
| Prêmios de seguros anteci-                |                  |            |              |        |                                     |                  |              |        |  |
| pados .....                               |                  | 10.000,00  | 20.000,00    | 2. %   |                                     |                  |              |        |  |
| <b>5.º - Prejuízos do Exercício</b> ..... |                  |            | 100.000,00   | 10. %  |                                     |                  |              |        |  |
| <b>6.º - Prejuízos a amortizar</b> .....  |                  |            | 30.000,00    | 3. %   |                                     |                  |              |        |  |
|   |                  |            | 1.000.000,00 | 100. % |                                     |                  |              |        |  |
| <b>7.º - Contas de compensação</b> .....  |                  |            |              |        |                                     |                  | 1.000.000,00 | 100. % |  |
| Hipotecas .....                           | 100.000,00       |            |              |        | <b>14.º - Contas de compensação</b> |                  |              |        |  |
| Penhóres urbanos .....                    | 80.000,00        | 180.000,00 |              |        | Garantias diversas .....            |                  | 180.000,00   |        |  |
| Títulos endossados .....                  |                  | 40.000,00  |              |        | Endossos .....                      |                  | 40.000,00    |        |  |
| Ações em caução .....                     |                  | 50.000,00  |              |        | Depósito da Diretoria .....         |                  | 50.000,00    |        |  |
|   |                  |            | 270.000,00   |        |                                     |                  | 270.000,00   |        |  |

Para completar a exposição oferecemos dois modelos de balanços.

O esquema que sugerimos seria o modelo básico. Dada, porém, a natureza especial de algumas administrações a lei deverá facultar às empresas a escolha de modelos adequados aos seus negócios, com a obrigação, porém, de incluí-los em seus estatutos. Uma restrição, entretanto, deve ser estabelecida. De nenhum modo serão admitidas expressões vagas, sem sentido claro; as generalizações muito amplas inutilizam os fins visados pela regulamentação. A nomenclatura dos grupos e das contas deve permitir uma distinção clara entre bens materiais, obrigacionais e contas de ordem. Devem ser taxativamente abolidos os valores subordinados a títulos como DIVERSAS CONTAS — VALORES DIVERSOS e equivalentes, que nada exprimem.

#### DEMONSTRAÇÕES DE LUCROS E PERDAS

Para completar as informações do balanço, as sociedades anônimas e outras obrigadas a dar publicidade das suas contas deverão completá-las com a demonstração de lucros e perdas. Essa demonstração deverá acusar as fontes de rendas e de despesas, com saldo igual à importância que figura no balanço sob a rubrica competente. Nesta demonstração não deverão ser toleradas compensações de rendas com despesas. (1)

(1) De acôrdo com o art. 136, do decreto-lei n. 2627, de 26 de setembro de 1940, que regula o funcionamento das sociedades por ações, a demonstração de lucros e perdas deverá conter :

##### NO CRÉDITO

- a) Saldo não distribuído dos lucros anteriores;
- b) O produto das operações sociais concluídas no exercício e discriminadas pelas diversas fontes ou grupos de atividades afins;
- c) As rendas de capitais não empregados nas operações sociais;
- d) Lucros diversos;
- e) O saldo que deva ser transportado para o exercício seguinte.

##### NO DÉBITO

- a) Saldo devedor do exercício anterior;
- b) Despesas gerais;
- c) Impostos;
- d) Juros de créditos de terceiros;
- e) Amortizações do ativo;
- f) Perdas diversas;
- g) Constituição de reservas e fundos especiais;
- h) Dividendos que devem ser distribuídos;
- i) Percentagens pagas ou que devem ser pagas aos diretores;
- j) Saldo disponível para o exercício seguinte.

## AVALIAÇÃO

A avaliação dos elementos patrimoniais é outro aspecto que se liga aos balanços-padrões. A controvérsia existente sobre esta matéria é grande, pois persiste a idéia de que a regulamentação legal se opõe a dificuldades práticas oriundas da diversidade das administrações. O argumento empregado é, pois, o mesmo oposto à unificação da forma do balanço. - Entretanto, dia a dia se firma mais a necessidade de este assunto ser objeto de prescrições legais, para segurança das pessoas interessadas nos negócios de sociedades anônimas. O código da Suíça, o projeto italiano e ultimamente um projeto elaborado pela instituição francesa denominada "Liga para a Reforma da Legislação sobre as Sociedades por Ações", contêm disposições muito precisas sobre os critérios considerados mínimos para a avaliação dos elementos patrimoniais. Entre nós, o deputado Clodomir Cardoso, autor de um substitutivo a que já nos referimos, adotou a nova orientação. No art. 115 do seu substitutivo encontram-se disposições relativas à avaliação e à constituição de reservas que não obstante as imperfeições técnicas, demonstram que a tendência regulamentadora já chegou até nós.

"Como observa Picard, está acontecendo com a idéia da regulamentação do balanço o que se verifica com a generalidade das reformas. E' recebida como um paradoxo. Dentro em pouco, já todos a julgarão aceitável, e não tardará que se venham a admirar de que não a houvessem adotado desde o princípio". (Clodomir Cardoso).

Dispensamo-nos de tratar da avaliação visto o assunto ter sido examinado, no 2.º Congresso Brasileiro de Contabilidade, que aprovou as seguintes conclusões :

Que se firmem em lei critérios gerais de avaliação dentro das seguintes normas :

I — Todos os elementos do patrimônio, atividades e passividades, devem ser inscritos no inventário distintamente, conforme suas categorias e sem compensações. As dívidas garantidas, distribuídas nas

suas diversas classes, devem entrar também no inventário separadamente.

II — Os valores imobilizados não destinados a venda devem ser avaliados por um preço nunca superior ao de custo. Sobre os valores imobilizados sujeitos a depreciações deverão ser calculadas razoáveis quotas de amortização, a serem registradas entre as passividades.

III — Os valores destinados a venda não poderão figurar no ativo por um preço superior ao do custo, nem superior ao preço presumido de venda na data do balanço.

IV — As valorizações conhecidas no último dia do exercício poderão ser incluídas no preço de custo, devendo figurar no passivo, como parcela retificada do ativo.

V — No ativo deverão ser registradas as participações em outras sociedades, indicando, em anexo, os lucros obtidos em cada uma.

VI — Os créditos deverão entrar no inventário conforme a sua exigibilidade, descontadas as desvalorizações.

VII — As debêntures emitidas pela sociedade deverão figurar no passivo pelo seu valor nominal. A diferença entre este valor e o obtido na colocação das mesmas poderá figurar no ativo; neste caso deverá ser amortizada nos anos seguintes, dentro do prazo estabelecido para a extinção do empréstimo.

VIII — As despesas de instalação, referentes à constituição da sociedade, ou a ampliações posteriores, deverão ser amortizadas no prazo máximo de 10 anos.

IX — As parcelas do patrimônio líquido, capital social, reservas, perdas dos exercícios anteriores, lucros ou perdas do exercício, a que o balanço se refira, devem figurar no inventário distintas do ativo e do passivo. O capital social deve sempre aparecer no seu valor nominal, imutavelmente.



Deve-se, porém, permitir que as sociedades anônimas estabeleçam em seus estatutos regras diferentes, sob a condição de representarem uma ampliação das normas de segurança que a lei estabeleceu com o caráter de mínimas.

### REVISÃO DOS BALANÇOS

A revisão dos balanços por técnicos especializados dá ao documento a autoridade que êle deve possuir. Atualmente as nossas leis se referem à inspeção dos livros e atos da administração por parte dos Conselhos Fiscais. Todos nós sabemos que os Conselhos Fiscais das sociedades anônimas se ressentem geralmente de um vício de origem. O critério da escolha de ordinário não se baseia na capacidade técnica e daí a impossibilidade de os pareceres elaborados por pessoas leigas infundirem alguma garantia.

O Instituto dos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas está de tal forma desmoralizado que muitas companhias que têm interesse em dar aos seus balanços um cunho de autenticidade recorrem a peritos para ser feito o exame da escrituração. Trata-se de medida facultativa que deve ser incentivada, sendo por isso aconselhável que a lei das sociedades anônimas contenha dispositivo tornando obrigatória a verificação dos livros por peritos. Escapa ao âmbito desta tese o estudo detalhado da melhor forma de se resolver êste assunto, que deverá ser tratado em trabalhos especiais sôbre "revisão de balanços". Não obstante, podemos adiantar que no projeto do deputado Clodomir Cardoso há uma disposição que torna facultativo aos fiscais serem assistidos por um perito nomeado pela assembléia (1). A simples faculdade, entretanto, não é suficiente. A assistência deve ser obrigatória.

Sôbre êste assunto é interessante a transcrição das conclusões do 12.º Congresso dos Contadores Italianos, realizado em fevereiro de 1921 :

"O Congresso, considerando que o Instituto dos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas, dada a natureza específica das sociedades de responsabilidade

de limitada, deve tutelar não só os acionistas, mas também os terceiros, reivindica a competência dos contadores colegiados em virtude da prática longamente desenvolvida, para o exercício dos cargos de fiscais das sociedades anônimas e faz votos para que o número de fiscais seja concomitantemente aumentado nas sociedades que tenham filiais e sucursais ; reclama :

1.º que os fiscais permaneçam nos cargos ao menos por um triênio;

2.º que em homenagem aos princípios acima expostos pelo menos um dos fiscais efetivos, se o Conselho fôr de três, ou ao menos dois, quando o Conselho fôr composto de cinco fiscais efetivos, e um suplente, sejam nomeados pela autoridade judiciária em cuja jurisdição a sociedade tenha a sua sede, a escolher sempre entre contadores colegiados".

Evidentemente, a nossa lei não poderá acolher uma disposição tão precisa. Não obstante, estando regulamentada a profissão de perito-contador deverá ser estatuído que as assembléias nomeiem um profissional que sob a fé do seu grau e com a responsabilidade devida certifique se o balanço destinado à publicidade satisfaz aos requisitos de **clareza, verdade e legalidade**. Não precisamos encarecer as graves conseqüências que podem resultar de um mau cumprimento das obrigações profissionais, uma vez que a matéria relativa ao balanço esteja devidamente regulamentada. Os contadores devem responder pelos danos que podem advir da distribuição de dividendos fictícios e a falta será grave se por suas informações inteiramente laudatórias concorrerem para induzir em êrro os acionistas, determinando-lhes a continuação na persuasão de uma segurança que é falsa, ou para interessar estranhos na aquisição de ações, cuja desvalorização foi ocultada.

(1) Determina o seguinte o § único do art. 127, do decreto-lei n. 2627, de 26 de setembro de 1940 : "Os fiscais poderão escolher para assistí-los no exame dos livros, do inventário, do balanço e das contas, perito-contador, legalmente habilitado, cujos honorários serão fixados pela assembléia geral".

Submetemos à consideração do 3.º Congresso Brasileiro de Contabilidade as seguintes conclusões :

- 1.º) São reconhecidos como elementos integrantes da padronização dos balanços :
  - a) a forma demonstrativa do patrimônio e da conta de Lucros e Perdas com a nomenclatura adequada.
  - b) avaliação.
  - c) verificação contábil.
- 2.º) Quanto à forma deverá ser adotado o esquema básico constante desta tese, a saber :

| ATIVO   | PASSIVO   |
|---|---|
| 1.º) Imobilizações.<br>Valor original.<br>( - ) Amortizações.<br>( + ) Superveniências. | 8.º) Patrimônio líquido.<br>Capital.<br>Reservas. |
| 2.º) Valores de circulação.<br>a) Lenta.<br>b) Corrente.<br>c) Contingentes.            | 9.º) Dívidas a prazo longo.                       |
| 3.º) Disponibilidades.  | 10.º) Dívidas a prazo curto.                      |
| 4.º) Contas de exercício.   | 11.º) Contas de exercício.                        |
| 5.º) Prejuízos do exercício.  | 12.º) Lucros do exercício.                        |
| 6.º) Prejuízos a amortizar.   | 13.º) Lucros acumulados.                          |
| 7.º) Contas de compensação.   | 14.º) Contas de compensação.                      |

com a faculdade de as sociedades anônimas inscreverem nos seus estatutos outras formas que julgarem mais adequadas ao seu gênero de negócio. Serão, contudo, expressamente proibidas as verbas sob títulos obscuros como **DIVERSAS CONTAS** e outras expressões equivalentes. Deve, outrossim, ser observada uma nítida distinção entre os valores materiais, os obrigacionais e as contas de ordem.

- 3.º) A avaliação dos elementos patrimoniais deverá ser feita de acôrdo com as regras aprovadas pelo 2.º Congresso Brasileiro de Contabilidade, com a ressalva de que as sociedades anônimas poderão adotar nos seus estatutos regras privadas contanto que não seja sacrificado o mínimo de segurança estabelecido na lei.
- 4.º) Será obrigatória a revisão dos balanços das sociedades anônimas por parte de peritos-contadores.

## O CARÁTER INSTITUCIONAL DAS EMPRESAS E A CONTABILIDADE EM FACE DO IMPOSTO DE RENDA

Para fixarmos o conceito institucional das empresas devemos estudar a sua atividade do ponto de vista social. Os aspectos econômicos da vida da empresa não interessam somente aos indivíduos ou uniões de indivíduos que nelas atuam ou lhes dão personalidade jurídica. Existe uma íntima relação entre as ações desses indivíduos e o meio em que as mesmas se refletem. O indivíduo é uma parcela da realidade social. O social, para ser compreensível, não dispensa a existência de indivíduos, mas a importância dos interesses individuais como causa eficiente dos fatos sociais se atenua ou diminui gradativamente à medida que o homem é observado em sua condição de membro de agrupamentos sociais mais dilatados, em que não se pode dizer que o resultado das ações seja uma soma, mas sim uma média de valores sociais díspares de que resulta, para um dado agrupamento de interesses sociais, econômicos e morais, uma regra de comportamento julgado compatível com o mínimo de bem-estar coletivo exigido pela civilização contemporânea. Isso determina limites à ação dos indivíduos e importa, simultaneamente, em interessar todo o grupo nos efeitos que dessas ações possam resultar para todos.

Todo indivíduo faz parte de um ou mais grupos sociais e, assim sendo, entra em relação, mais ou menos íntimas, com os demais membros dos agrupamentos de que faz parte. Desse contacto nasce uma comunhão de interesses que leva os indivíduos a agir coordenadamente e a harmonizar os seus pensamentos e finalidades.

O agrupamento social mais simples é a família. O indivi-

duo, como componente da família, está sujeito a limitações de liberdade criadas por ditames morais, imanentes à própria natureza humana. Suas ações subordinam-se às injunções familiares e o seu comportamento é mais fruto de um determinismo social do que do seu livre arbítrio. O grupo atua, portanto, de modo decisivo sobre as atitudes de cada um dos seus membros e, até certo ponto, se solidariza com os mesmos. A família, do ponto de vista econômico, pertence às instituições para as quais a riqueza é apenas um meio destinado a assegurar-lhe a existência. Isso não impede que seus membros exerçam funções econômicas lucrativas, em que a riqueza passa a ser fundamento, meio e fim das atividades. Neste caso, cada membro, emancipado ou não do grupo original, exerce atividades e estabelece novas relações de ordem econômica com outros indivíduos ou grupos de indivíduos, tendo por objetivo a produção e a transmissão de riquezas com o fito de lucro. Surge assim o patrimônio com a acepção de Capital, objeto da Contabilidade. O conjunto de relações que giram em torno do capital de cada indivíduo ou união de indivíduos é o que se denomina "azienda". Portanto as idéias de patrimônio e de "azienda" são inseparáveis. A família que se sustenta com os frutos da movimentação de um capital, representada por bens, é uma "azienda" doméstica civil; as firmas individuais e coletivas de pessoas ou de capitais, que exerçam atividades econômicas com fito de lucro, são "aziendas" comerciais; os estabelecimentos públicos, no regime de administração centralizada ou descentralizada, como nas autarquias, que exploram serviços de utilidade pública, também se constituem em "aziendas" de caráter público com funções econômicas, industriais ou financeiras; o próprio Estado, enquanto administração financeira girando em torno de relações patrimoniais, isto é, relações jurídicas com valor econômico, representadas pelo domínio de bens e pelo poder de tributar para atender às suas finalidades econômicas e sociais, é uma "azienda" de vastas proporções.

Em tôdas essas "aziendas" se faz sentir a ação dos indivíduos. Quanto mais ampla a esfera da ação da "azienda" e mais dilatadas as relações de interesses que se estabelecem em seu torno, tanto mais limitada do ponto de vista social, a liberdade de ação dos administradores e sujeitos das mesmas, em virtude

da ascendência do interesse coletivo. A "azienda" como que se desindividualiza para assumir o caráter de um ente moral, cuja personalidade ainda é apenas uma abstração da lei. As "aziendas" formam um novo círculo de relações em torno dos indivíduos, acima da família. As relações passam a ser de "azienda" para "azienda". Estas se especializam em vários ramos da atividade, formando novas classes com identidade de interesses, que demandam organização para assegurar, não somente a sobrevivência do grupo em suas relações com as atividades dos demais, como também para harmonizar os seus interesses com os da coletividade, sob a tutela do Estado. Temos então, na ordem econômica, os sindicatos profissionais, reunidos em Federações e estas em Confederações, que formam o sistema corporativo, destinado a garantir a estabilidade do organismo social pela harmonização dos interesses econômicos das classes ativas. Não se nega o indivíduo e não se lhe tolhe a liberdade, enquanto esta não se transformar em licenciosidade, contrária aos interesses coletivos. O indivíduo continua a ser uma realidade dentro do seu ambiente próprio: o social. Seu comportamento condiciona-se às regras do bem comum. Não existe a tirania individual, que seria a subversão da ordem social. A vontade individual somente pode ser tutelada pelo direito enquanto não fôr contrária ao equilíbrio da sociedade, econômica e juridicamente organizada. A autoridade individual, incontrastável, somente é concebível num mundo em que o homem se apresentasse completamente isolado como os anacoretas, que se afastam da sociedade para se flagelar a si próprios, levados pelo desígnio de sacrificar-se por idéias transcendentais e super-humanas. O ideal humano não pode ser nem tirania estatal, nem tirania individual. No meio termo está a organização social que convém, baseada na cooperação de todos para o bem geral, sob a égide do Estado.

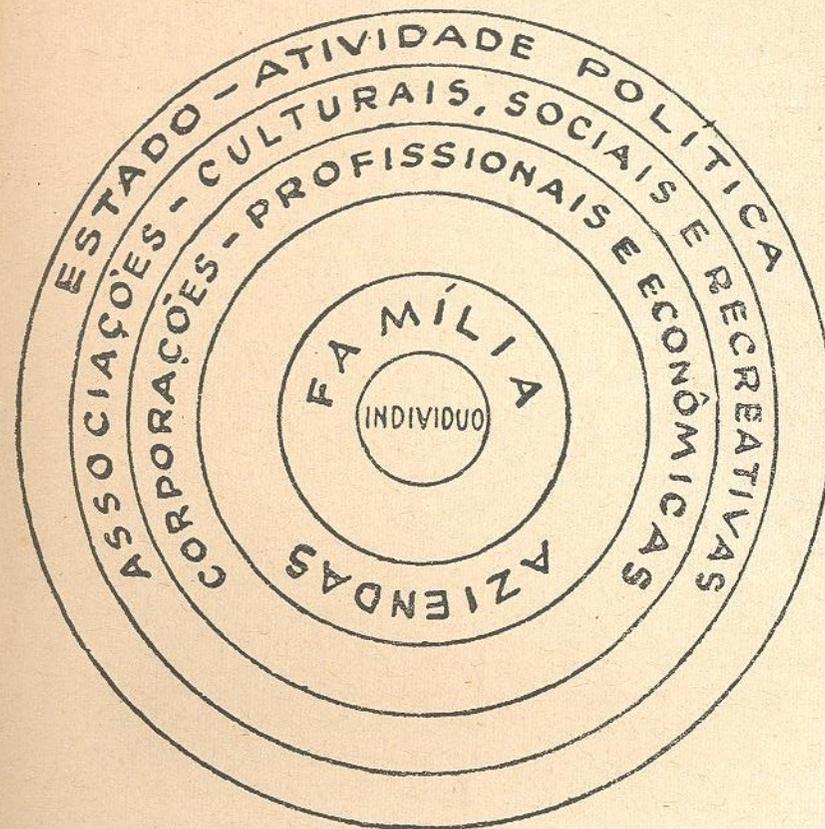
As atividades dos indivíduos não são somente econômicas. No terreno social, cultural e moral se verifica também a formação de novos grupos sociais, que manifestam sua existência através de obras pias, recreativas, educacionais, religiosas e artísticas. O indivíduo, como parte integrante desses grupos aparece novamente como "celula mater", sujeita às injunções do meio. Os interesses individuais, familiares, aziendais, corporativos e

sociais são objeto da tutela do Estado, manifestação superior da sociedade politicamente organizada. Novamente os indivíduos se integram num sistema superior, através de suas atividades políticas que têm por objetivo estabelecer o justo equilíbrio entre os interesses particulares e os da coletividade.

A descrição do sistema serviu para demonstrar a situação de coordenação e de subordinação hierárquica em que se colocam as "aziendas" em face da organização social e os laços que as ligam ao interesse geral. O gráfico seguinte ilustra os círculos sociais que se formam mercê da atividade dos indivíduos.

As "aziendas" e, em particular, as empresas, até certo ponto se revestem, em virtude da influência que exercem no processo social, do caráter das instituições, em que já não predomina o interesse de "A" ou de "B", mas sim o da idéia que representam como fatores indispensáveis ao bem comum, mercê dos serviços que podem prestar. Em tais condições as leis lhes liberalizam ampla proteção, não que tenham em mira proteger interesses individuais dos empresários, mas por se tratar de manter a própria harmonia social na órbita econômica.

No conceito de empresa introduziu-se assim um novo elemento de natureza moral, que a coloca acima dos indivíduos interessados diretamente no seu funcionamento. A organização do trabalho alemão, estabelecida pela lei de 20 de janeiro de 1934, sem adotar o sistema corporativo, que se apóia nos sindicatos profissionais, pode ser invocada como exemplo em que a empresa toma o caráter de instituição. O princípio que domina a nova organização nacional do trabalho na Alemanha e de que nos dá conta a admirável síntese feita pelo Dr. Daniel de Carvalho, em conferência pronunciada na Sociedade Brasileira de Economia Política, é o da unidade formada por patrões e operários na comunhão da empresa. (Betriebsgemeinschaft) — (Daniel de Carvalho — Discurso e Conferências — pág. 173). "Em relação ao pessoal (Gefolgschaft) o chefe da empresa (Führer) decida tôdas as questões com inteira liberdade, subordinada apenas aos preceitos legais e aos ditames da sua consciência. Os operários e empregados estão presos ao chefe pelo vínculo de fidelidade (Treue) a que corresponde a obrigação do chefe de velar pelo seu bem-estar".



Estas idéias deram lugar à teoria jurídica desenvolvida por Endemann (Das deutsche Handelsrecht), que considera o proprietário o primeiro empregado da "Azienda", sob o fundamento de que esta possui caráter próprio e nem sempre funciona sob o impulso da vontade livremente manifestada pelo seu proprietário.

Estas e outras razões modificaram, fundamentalmente, o conceito de autonomia de que gozavam as empresas dentro do sistema liberal, que deu notável impulso ao individualismo e fomentou poderosamente o capitalismo autoritário. Chamadas a contribuir com uma parcela dos seus réditos para a manutenção do organismo estatal, o seu potencial econômico deixou de ser meramente assunto de interesse particular para tornar-se fator de bem-estar coletivo. Ao Estado cumpre tomar em con-

sideração a capacidade tributária das empresas ou "aziendas", afim de não lhes impedir o desenvolvimento econômico pela sobrecarga de taxas e impostos.

### COMO FAZER A VERIFICAÇÃO DA JUSTA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS? QUAL O INSTRUMENTO MAIS ADEQUADO PARA PÔR EM EVIDÊNCIA O SEU PODER ECONÔMICO?

Não se pode negar à Contabilidade o papel que pode e deve desempenhar como instrumento de ordem econômica e social para atingir essas finalidades.

Vimos o tecido de relações que se estabelece entre o indivíduo e a sociedade; verificamos como se entrelaçam os interesses das "aziendas" entre si; sabemos como esses interesses envolvem grandes concentrações de capitais e como destas resultam repercussões econômicas, que não podem ficar ao alvedrio das conveniências de grupos particulares. Reconhecemos que para que haja progresso, são necessárias iniciativas e esforços individuais que não se manifestam senão mediante merecidas recompensas aos seus propulsores, premiando os mais aptos e entregando-lhes o comando da sociedade. A ordem social é tudo isso e a harmonização de todos esses interesses em jogo constitui objeto das ciências administrativas e sociais de que a Contabilidade é parte relevante.

#### b) A Contabilidade como instrumento de ordem econômica e social.

Fazendo a apologia das ciências administrativas, Achilles Loria assim se exprime:

"As ciências administrativas estão destinadas ao máximo êxito em um futuro próximo, pois para elas se voltam sempre as forças das gerações que surgem, e a Contabilidade com a inflexibilidade e rigidez de seus métodos, imporá afinal, ao homem, a honestidade rígida de comportamento que soberbas abstrações não puderam até agora ensinar".

O papel da Contabilidade como instrumento de ordem social torna-se evidente, se considerarmos que nas contas das empresas se refletem as ações econômicas individuais, de que resulta o grande movimento econômico geral e que a composição aritmética e estatística de milhares e milhares de economias particulares fornece elementos mais seguros para o conhecimento das causas das oscilações conjunturais.

Wagemann, cujas obras no terreno da pesquisa econômica o notabilizaram, reconheceu a necessidade de descer à análise da exploração das empresas para se ter um conhecimento mais exato de todos os movimentos econômicos importantes.

O instrumento ideal para se proceder a essa análise consiste na aplicação dos métodos proporcionados pela Contabilidade.

Por seu intermédio obtêm-se sínteses que, bem arquitetadas, ilustram o caráter orgânico dos patrimônios aziendais, denotando-lhe a estrutura econômica e financeira num dado momento e demonstrando as causas das mutações resultantes da ação administrativa exercida num certo período.

Essas peças são o balanço e a demonstração de lucros e perdas ou de réditos.

O primeiro apresenta-nos a fotografia do patrimônio num dado instante. Os valores que se alinham em seu ativo e passivo possuem significações econômicas e financeiras quando apreciada sem conjunto. Isoladamente pouco ou nada exprimem. O patrimônio é um bloco, indivisível como expressão do potencial econômico de uma empresa.

Os valores que o constituem formam relações que indicam o grau de proporcionalidade havido na distribuição dos capitais.

Para cada ramo de indústria ou atividade econômica, para cada grau de amplitude das empresas há, para um certo meio, índices patrimoniais econômicos e financeiros que correspondem a situações idealmente ótimas. Essas expressões ideais devem ser tomadas como padrão para com elas se aferir o grau de equilíbrio econômico e financeiro das empresas.

O patrimônio, como universalidade, é riqueza, objeto de posse e domínio. Daí exprimir também relações jurídicas economicamente avaliáveis.

Dêste modo, o balanço, síntese do patrimônio, é também um quadro que exprime fatos jurídicos, que em suas manifes-

tações exteriores se apresentam sob a forma de direitos e obrigações. O patrimônio, como elemento integrante das aziendas dos indivíduos, é o objeto nuclear de tôdas as ações econômicas do homem.

Completando o balanço, a demonstração de lucros e perdas exprime a eficiência econômica da atividade do homem. Pelo trabalho, visou o homem, inicialmente, a ganhar a vida. Para amenizar o seu trabalho criou instrumentos. Graças a êstes acrescentou suas possibilidades de rendimento. Assim sendo, o rendimento em parte é função da qualidade e da quantidade de elementos instrumentais disponíveis. Êsses elementos instrumentais constituem a fórmula primitiva do patrimônio. Hoje designamos essa grandeza como capital, ou seja, o conjunto de riquezas de que um indivíduo ou uma união de indivíduos pode dispor num dado instante. O rendimento obtido é o lucro ou o rédito líquido, que resulta de uma série de custos e de resultados. Produzindo utilidades o indivíduo ou as uniões de indivíduos contribuem para a acumulação e distribuição dos réditos.

Acumulação porque os lucros se somam ao capital pre-existente.

Distribuição porque para obter o lucro ou o rédito devem ser remunerados os fornecedores, trabalhadores e possuidores e prestadores de capitais.

Todos êsses fatos são refletidos pela demonstração de lucros e perdas e como dizem respeito à ação combinada de indivíduos interessados na vida das aziendas, em última análise, denotam uma parcela do movimento econômico geral.

A Contabilidade, que estuda tais fatos e os analisa com métodos próprios, é, portanto, poderoso instrumento de ordem econômica e social.

### c) A Contabilidade como instrumento de justiça tributária.

Referindo-se às reformas havidas nos últimos tempos nos sistemas fiscais de todo o mundo, Seligman teve as seguintes expressões :

“A democracia industrial é responsável por muitas mudanças, mas poucas são mais significativas do que as efetuadas nos métodos fiscais da atualidade.

Enfrentando êsses sistemas mais novos, as nações depararam com dois problemas fundamentais. O primeiro se refere à maneira de estabelecer maior justiça na distribuição do pêso dos tributos entre as diversas classes que formam a comunidade; o segundo consiste na distribuição correta dos encargos entre as várias esferas do Govêrno (Seligman — *Essays in Taxation* — 10.<sup>o</sup> ed. pág. 450)”.

As regras que regulam os bons tributos, geralmente admitidas, são as seguintes :

Regra da equidade.

Regra da certeza.

Regra da conveniência de pagamento.

Regra da economia de arrecadação.

Regras relativas à elasticidade e sensibilidade dos tributos.

De tôdas, a que podemos considerar fundamental, porque sob certos aspectos envolve as demais, desde que se interprete em sentido amplo, compreensivo de tôda a ação fiscal do Estado em suas relações com a comunidade, é a da equidade.

Os cidadãos devem contribuir para a manutenção do Estado na medida de suas respectivas capacidades e responsabilidades econômicas e sociais.

A observação ou não desta regra indica o grau de igualdade ou de desigualdade da tributação. O seu conteúdo é financeiro e ético, porque deve ser examinado em face da suficiência para atender aos encargos do Estado e em face da justiça distributiva dos encargos, não levando só em conta os benefícios diretos auferidos pelos indivíduos e classes, mas também o bem-estar resultante do equilíbrio coletivo para o qual as classes mais abastadas devem concorrer, em certos casos, com parcelas mais do que proporcionais em relação com o rendimento das demais, menos favorecidas.

Essa aparente desigualdade não tem nada de novo. Adam Smith já entendia “não ser muito desarrazoado que os ricos contribuam para as despesas públicas com alguma coisa mais do que com uma proporção dos seus rendimentos”.

A questão da avaliação da capacidade dos contribuintes é,

pois, de primordial importância para a caracterização dos bons tributos.

### COMO AVALIAR ESSA CAPACIDADE ?

O problema é dos mais difíceis. A capacidade mede-se pela renda dos indivíduos.

Os princípios de elasticidade e sensibilidade dos tributos permitem verificar, *a posteriori*, os efeitos que a tributação exerce sobre o meio, através dos índices de rendabilidade do próprio tributo. Dêste modo podem-se tirar conclusões sobre a capacidade das classes afetadas, que restringem ou não os seus consumos tendo em vista a utilidade marginal dos mesmos. Há, portanto, um limite natural em que os tributos passam a produzir rendimentos menos do que proporcionais, denotando esgotamento da elasticidade e sensibilidade negativa em virtude das suas repercussões econômicas. Assim sendo, a escala de rendimento dos tributos pode ser tomada como medida termométrica da capacidade que os indivíduos têm de contribuir para as necessidades do Estado.

Com referência a certos tributos a base de imposição é o próprio rendimento das pessoas físicas e jurídicas. Neste caso fixa-se em certa percentagem dos rendimentos brutos ou líquidos, efetivamente percebidos, a contribuição devida ao Estado.

A avaliação do rendimento efetivamente percebido tem importância capital no imposto de renda aplicável às pessoas jurídicas e a Contabilidade é o único instrumento capaz de dar informações satisfatórias sobre este assunto.

Pode-se pois afirmar que a justiça na aplicação do imposto de renda depende, em grande parte, do zelo que as empresas ou pessoas jurídicas aplicam na escrituração das suas operações.

O projeto de lei do imposto de renda, que presentemente está sendo examinado pelos técnicos da Fazenda Nacional e representantes das classes interessadas, contém diversas normas de fiscalização que interessam aos contadores e merecem o máximo apoio de quantos têm uma compreensão nítida dos seus deveres para com o Estado. (1).

As disposições de ordem contábil contidas no projeto e aplicáveis às pessoas jurídicas e, portanto, às empresas, podem ser classificadas em três grupos :

- a) Forma de apresentação das contas.
- b) Avaliação dos elementos patrimoniais e apuração do rendimento **imponível**.
- c) Medidas visando à autenticidade das contas e avaliações apresentadas.

Dentro do que é possível no âmbito desta palestra, procuraremos focalizar os pontos essenciais da reforma projetada.

### PADRONIZAÇÃO DOS BALANÇOS

A questão da padronização dos balanços tem sido objeto de amplas discussões por parte dos juristas e contabilistas de todos os países adiantados. Principalmente em relação às sociedades anônimas o assunto foi tratado com grande interesse.

Entre nós, coube aos Congressos de Contabilidade, realizados no Rio de Janeiro e em S. Paulo, posição de relêvo no exame da questão. Por ocasião do 3.º Congresso Brasileiro de Contabilidade, em 1931, tivemos a honra de apresentar uma tese sobre Padronização dos Balanços das Sociedades Anônimas, em que estabelecemos como 1.ª conclusão, o seguinte :

“São reconhecidos como elementos integrantes da padronização dos balanços :

- a) a forma demonstrativa do patrimônio e da conta de Lucros e Perdas com nomenclatura adequada.
- b) a avaliação.
- c) a verificação contábil”.

O estatuto legal das sociedades anônimas, consubstanciado no decreto-lei n.º 2.627, de 26 de setembro de 1940, consagrou estes princípios do seguinte modo :

No art. 135 estabeleceu a padronização dos balanços adotando, em suas linhas gerais, o molde proposto pelos Congressos de Contabilidade.

No art. 136 estabeleceu a fórmula geral para a demonstração da conta de Lucros e Perdas.

(1) O projeto mencionado, depois de estudos e sugestões feitos pelas classes presentes, foi convertido em lei pelo decreto n. 5844 de 23-9-43 ao qual se aplicam as considerações expendidas neste trabalho.

No art. 129 — § único, fixou regras para a avaliação do ativo e passivo.

No art. 130 dispõe sobre a constituição de Reservas, assunto correlato ao das avaliações.

No art. 131 firmou a responsabilidade solidária dos Diretores e fiscais nos casos de distribuição de dividendos, sem que haja lucros líquidos.

No art. 127 enumera as obrigações dos membros do conselho fiscal, visando a dar aos balanços e contas apresentadas pela Diretoria o cunho de autenticidade indispensável, para que a Assembléia delibere com conhecimento de causa. Prevendo a necessidade de assessores técnicos em assuntos de contabilidade, autoriza os fiscais a escolher, para assistí-los no exame dos livros, do inventário, do balanço e das contas, perito-contador legalmente habilitado.

No § 2.º do art. 136 dispõe que o balanço e a conta de Lucrose Perdas sejam assinados pelos diretores e pelo guarda-livros da Companhia.

Dêste modo a lei brasileira das sociedades anônimas prescreve as normas para a redação e avaliação do balanço, vencendo as dificuldades a que se referia Neymark, em 1883, na "Revue des Sociétés":

*"Il faut de la lumière et encore de la lumière sur les bilans, seul document à la disposition du public pour s'éclairir, et si l'usage commercial n'y suffit, la loi doit vaincre les résistances".*

Agora o projeto de lei do imposto de renda procura consolidar e ampliar a conquista técnica realizada pela legislação comercial brasileira, incorporando à legislação fiscal os princípios que, brevemente, enumeraremos.

#### FORMA DE APRESENTAÇÃO DAS CONTAS

No art. 33 do projeto, lemos:

"As pessoas jurídicas serão tributadas de acôrdo com os lucros reais verificados anualmente, segundo o balanço e a demonstração da conta de Lucros e Perdas.

§ 1.º — O balanço deverá exprimir com clareza a situação real das firmas ou sociedades, observadas as regras abaixo, que

lhes forem aplicáveis, de acôrdo com a natureza da atividade explorada:

I — O ativo será dividido em ativo imobilizado, estável ou fixo, ativo disponível, ativo realizável a curto e a longo prazo, contas de resultado pendente e contas de compensação;

II — O passivo será dividido em passivo exigível em curto prazo e a longo prazo, passivo não exigível, neste compreendidos o capital e as reservas, as contas de resultado pendente e as contas de compensação.

§ 2.º — A demonstração da conta de Lucros e Perdas mencionará:

#### I — A CRÉDITO

- a) saldo não distribuído dos lucros anteriores;
- b) resultados das operações concluídas no ano social e discriminadas pelas diversas fontes ou grupos de atividades afins;
- c) rendimentos de capitais não aplicados nas operações da firma ou sociedade;
- d) lucros diversos;
- e) saldo que deve ser transportado para o ano social seguinte.

#### II — A DÉBITO

- a) saldo devedor do ano social anterior;
- b) despesas gerais;
- c) impostos;
- d) juros de créditos de terceiros;
- e) amortização do ativo;
- f) perdas diversas;
- g) constituição de reservas e fundos especiais;
- h) lucros e dividendos;
- i) percentagens pagas ou que devem ser pagas aos interessados das firmas ou sociedades de pessoas e aos diretores das sociedades de capitais;
- j) saldo disponível para o ano social seguinte.

Gráficamente o balanço e a demonstração de Lucros e Perdas apresentam-se como segue :

## ESQUEMA DO BALANÇO DE ACÓRDO COM PROJETO DE DECRETO-LEI

| ATIVO                           |    | PASSIVO                            |    |
|---------------------------------|----|------------------------------------|----|
| <b>FIXO</b>                     |    | <b>NÃO EXIGÍVEL</b>                |    |
| Imóveis                         | \$ | Capital                            | \$ |
| Máquinas e Instalações          | \$ | Fundo de Reserva                   | \$ |
| Móveis e Utensílios             | \$ | Fundo de Renovação                 | \$ |
| Veículos                        | \$ |                                    | \$ |
| Participações Diversas          | \$ |                                    |    |
| Valores Intangíveis             | \$ |                                    |    |
|                                 | \$ |                                    |    |
| <b>REALIZÁVEL A PRAZO LONGO</b> |    | <b>EXIGÍVEL A PRAZO LONGO</b>      |    |
| Capital a Realizar              | \$ | Empréstimos por Obrigações         | \$ |
| Cauções                         | \$ | Promissórias a Prazo longo         | \$ |
| Depósitos a Prazo Fixo          | \$ |                                    | \$ |
| Financiamentos                  | \$ |                                    | \$ |
|                                 | \$ |                                    | \$ |
| <b>REALIZÁVEL A PRAZO CURTO</b> |    | <b>EXIGÍVEL A PRAZO CURTO</b>      |    |
| Almoxarifados                   | \$ | Credores por Financiamentos        | \$ |
| Depósitos                       | \$ | Credores por Fornecimentos         | \$ |
| Devedores em C/Corrente         | \$ | Credores por Depósitos em Dinheiro | \$ |
| Títulos a Receber               | \$ | Fôlhas a Pagar                     | \$ |
| Devedores por Consignações      | \$ | Dividendo a Pagar                  | \$ |
|                                 | \$ |                                    | \$ |
| <b>DISPONÍVEL</b>               |    | <b>RESULTADOS PENDENTES</b>        |    |
| Caixa                           | \$ | Receita Diferida                   | \$ |
| Bancos                          | \$ | Lucros Suspensos                   | \$ |
| Depósitos no Exterior           | \$ | Lucros a Distribuir                | \$ |
|                                 | \$ | Provisões                          | \$ |
|                                 | \$ |                                    | \$ |
| <b>RESULTADOS PENDENTES</b>     |    | <b>CONTAS DE COMPENSAÇÃO</b>       |    |
| Despesas Diferidas              | \$ | Valores de Terceiros em Custódia   | \$ |
| Pagamentos Antecipados          | \$ | Valores Recebidos em Garantia      | \$ |
|                                 | \$ | Ações em Caução                    | \$ |
|                                 | \$ | Valores Nominais Emitidos          | \$ |
|                                 | \$ | Títulos Endossados                 | \$ |
|                                 | \$ | Títulos Avalizados                 | \$ |
|                                 | \$ |                                    | \$ |
|                                 | \$ |                                    | \$ |

## DEMONSTRAÇÃO DA CONTA DE LUCROS E PERDAS

| DÉBITO  | CRÉDITO   |
|---|---|
| SALDO DEVEDOR DO EXERCÍCIO ANTERIOR                     | OU SALDO DOS EXERCÍCIOS ANTERIORES NÃO DISTRIBUIDOS   |
| \$ \$   | \$  |
| <b>DESPESAS GERAIS</b>                                  |   |
| Desp. de Administração                                  |   |
| \$  |   |
| Desp. de Prom. de Vendas                                |   |
| \$  |   |
| Desp. Comerciais  |   |
| \$ \$   |   |
|   |   |
| <b>IMPOSTOS</b>   |   |
| Federais  |   |
| \$  |   |
| Estaduais   |   |
| \$  |   |
| Municipais  |   |
| \$ \$   |   |
|   |   |
| <b>JUROS DE CRÉDITOS DE TERCEIROS</b>                   | <b>RESULTADOS DE OPERAÇÕES CONCLUÍDAS</b>             |
| Juros do Empréstimo por Obrigações                      | Exercício Mercantil                                   |
| \$  | Seção A   |
|   | \$  |
| Juros das Promissórias a Prazo Longo                    | Seção B   |
| \$ \$   | \$  |
|   | Seção C   |
|   | \$ \$   |
|   | \$  |
| <b>AMORTIZAÇÃO DO ATIVO</b>                             | <b>RESULTADO DE CAPITALS EMPREGADOS FORA DA FIRMA</b> |
| de Móveis e Utensílios etc.                             | Nas Participações Diversas                            |
| \$  | \$  |
| <b>PERDAS DIVERSAS</b>                                  | No Financiamento da Feira X                           |
| Na Falência de F. T. & C.                               | \$ \$   |
| \$  |   |
| C/ o Incêndio de uma partida de mercadoria não segurada |   |
| \$ \$   |   |
|   |   |
| <b>CONSTITUIÇÃO DE RESERVAS E FUNDOS ESPECIAIS</b>      |   |
| Fundos de Reserva                                       |   |
| \$  |   |
| Fundo de Renovação                                      |   |
| \$ \$   |   |
|   |   |
| <b>LUCROS E DIVIDENDOS</b>                              |   |
| 3.º Dividendo à razão de 10 % por ação                  | Na venda do Imóvel X                                  |
| \$  | \$  |
|   | \$  |
| <b>PORCENTAGENS</b>                                     |   |
| A Diretoria   |   |
| \$  |   |
| Aos interessados  |   |
| \$ \$   |   |
|   |   |
| <b>SALDO DISPONÍVEL PARA O PRÓXIMO EXERCÍCIO</b>        | <b>OU SALDO TRANSPORTADO PARA O PRÓXIMO EXERCÍCIO</b> |
| \$  | \$  |

Estas disposições estão em perfeita consonância com as dos artigos 135 e 136 da lei das sociedades anônimas.

Do ponto de vista técnico, as discriminações exigidas são as mais gerais que se podem admitir. Servem tanto para as administrações mais desenvolvidas como para as pequenas empresas, colocadas acima do limite de capital de Cr\$ 50.000,00 e de movimento bruto anual superior a Cr\$ 200.000,00, que não podem usar da faculdade estabelecida no art. 34 do projeto de optar pela tributação baseada no lucro presumido, tratada nos arts. 41 e 43.

### AVALIAÇÃO

No Capítulo das Avaliações o projeto afastou-se das regras estabelecidas pela lei das sociedades anônimas. As disposições do art. 146 merecem reparos. Os autores colocaram-se evidentemente em atitude demasiadamente fiscalista.

As normas que o projeto estabeleceu para a avaliação dos estoques são as seguintes :

“No livro de inventário deverão ser arrolados, pelos seus valores e com especificações que facilitem sua identificação as mercadorias e os produtos manufaturados, existentes nas datas dos balanços.

§ 1º — No caso das indústrias, os produtos em fabricação deverão constar dos livros de inventário, pelos valores que tenham no momento do balanço, tendo-se em vista as matérias primas, salários e outros gastos por êles absorvidos até então, figurando também nesse livro, em separado e pelos seus valores, as matérias primas existentes, ainda sem qualquer benefício.

§ 2º — O valor das mercadorias ou produto deverá figurar no livro de inventário pelo seu custo.

§ 3º — Não serão permitidos abatimentos globais sobre os valores inventariados, nem a formação de reservas ou provisão para fazer face à sua desvalorização.

Estas disposições são passíveis de críticas pelos seguintes motivos:

- 1º — dificuldades técnicas para executá-las na prática;
- 2º — contrárias às regras de prudência que devem predominar nas administrações em geral;
- 3º — contrárias a dispositivos de leis comerciais;
- 4º — importarem em certos casos em tributar prejuízos.

I — Quanto ao primeiro ponto, é difícil, se não impossível, inventariar os produtos em fabricação pelos valores que tenham no momento do balanço, tendo-se em vista as matérias primas, salários e outros gastos. Isto exigiria um aparelhamento de contabilidade industrial, que obrigaria muitas indústrias a liquidar porque o custo dos serviços de análise poderia ser superior ao valor comercial dos produtos. Tecnicamente o processo mais perfeito de contabilidade industrial é o que se baseia no sistema de custos-padrões em que, partindo de índices de custo apurados em períodos anteriores, se estabelecem para os produtos acabados ou semi-fabricados, valores que compreendem a aplicação de:

matérias primas,  
salários e  
gastos gerais,

classificados por fases de trabalho ou por grupos de produtos ou semi-elaborados.

As contas de fabricação representam, por isso, adiantamentos industriais que se mantêm, aproximadamente, pelas importâncias efetivamente incorporadas ao custo global das matérias em fabricação.

As matérias primas em curso de transformação não precisam ser objeto de regras especiais de avaliação, por se tratar de valores que posteriormente se incorporam aos valores comerciais destinados a venda. As contas de fabricação conservam normalmente certo nível, que corresponde ao grau de ocupação do estabelecimento. Estender a êsse elemento a fiscalização rígida, é criar uma fonte inesgotável de discussões entre fisco e contribuintes sem solução satisfatória. Os eventuais abusos, se não saltam imediatamente à vista, tendem a anular-se porque o

que se oculta na conta de fabricação fatalmente aparece na venda, e então o lucro será devidamente apurado, desde que haja o necessário cuidado no exame da conta de vendas ou outras equivalentes.

Por nímia gentileza do sr. Júlio Fabrega, membro da Comissão que elaborou o Projeto, pudemos compulsar a lei argentina do imposto de renda. Nela não se cogita de estabelecer regras para a avaliação de matérias em curso de fabricação. Há-as para mercadorias semi-elaboradas, entendendo-se tecnicamente como tal as que já adquiriram forma definitiva em virtude do trabalho que lhes foi incorporado.

Exemplos são os fios crus, considerados como produtos semi-elaborados, porque ainda sujeitos a processos de transformação subseqüentes. Do mesmo modo os tecidos crus, as peças a serem incorporadas a máquinas, veículos, etc. Trata-se em tais casos de produtos intermediários em relação aos quais pode e deve ser fixado um preço de custo. O texto argentino, que poderia ser acolhido com vantagens pela futura lei brasileira, é o seguinte:

“As mercadorias semi-elaboradas serão avaliadas razoavelmente de acôrdo com o seu estado de elaboração na data do inventário e as matérias primas de acôrdo com o seu custo”.

Este assunto é dos mais complexos e permitiria ainda outras considerações de ordem técnica, que as limitações impostas pela nossa palestra não permitem examinar neste momento.

II — Julgamos também as regras do projeto contrárias à prudência administrativa, porque, estabelecendo que as mercadorias ou produtos figurem pelo custo e não permitindo a formação de reservas ou provisões para fazer face à sua desvalorização, obrigam a computar nos lucros valores fictícios, pois que as mercadorias, em muitos casos, podem custar mais do que valem. É princípio de prudência administrativa ser cauteloso no cálculo e distribuição de lucros. Isso tem maior importância para as pessoas jurídicas em que haja limitação de responsabilidades por parte dos associados, como nas sociedades por quotas, nas comanditas e, principalmente, nas sociedades anônimas. Nestas

o fato se agrava mais por serem títulos representativos de quotas de capital de fácil transmissão podendo dar-se combinações de maiorias para apropriar-se de parcelas do capital, mediante declaração de dividendos baseados em lucros fictícios, seguidas de altas nas cotações, para facilitar as especulações de bolsa. A história das sociedades anônimas registra com freqüência fatos que giram em torno de fraudes cometidas pelos grupos majoritários, visando à apropriação de pequenos acionistas, incapazes de defenderem convenientemente os seus interesses. Por isso a legislação de todos os países adiantados, inclusive o nosso, se preocupou em estabelecer normas para a elaboração dos balanços tornando obrigatórias as regras de prudência aconselhadas pela prática.

A lei argentina do imposto de renda a que já nos referimos, neste particular, ainda deve servir de conselheira.

Na “Regulamentacion General del impuesto a los renditos”, encontramos o art. 97, cujo texto, traduzido, é o seguinte:

“Quando se tratar de mercadorias fora de moda, deterioradas, mal confeccionadas, que tenham sofrido reduções ou perdido valor por outras causas semelhantes, poderá fazer-se uma avaliação ao preço da praça, menos os gastos de venda, segundo a boa fé do contribuinte, podendo a direção impugnar essas avaliações se não as considerar razoáveis”.

e no art. 98 seguinte, estabelece:

“Na avaliação dos inventários não se permitirão deduções em **forma global** para **reservas gerais** constituídas para fazer frente a flutuações de preços ou contingências de outra ordem”.

Estas disposições permitem estabelecer provisões para depreciações específicas e contudo vedam as provisões globais calculadas em critérios mais ou menos arbitrários e por isso inaceitáveis, do ponto de vista fiscal.

Em nosso entender a questão das provisões por depreciações, mesmo quando globais, desde que feitas no próprio inventário não tem a importância que se lhe quer atribuir como meio de

fraude. A renda imponible resulta da diferença positiva entre o preço de venda e o custo ou valor de inventário com que as mercadorias figuram em estoque. As mercadorias vendidas já não figuram mais nos inventários de fim de exercício e assim sendo as reduções que se fizerem no valor destas não se confundem com os lucros efetivos do exercício. Essas reduções podem ser perfeitamente toleradas desde que representem desvalorizações comprovadas ou consideradas razoáveis. Em todo caso, quaisquer diferenças, a mais ou a menos, resultantes de tais avaliações, corrigem-se automaticamente no ato da venda, feita nos exercícios subsequentes. Os excessos porventura havidos na depreciação são recuperados na ocasião da venda para os efeitos da incidência do imposto de renda. Por isso uma tolerância razoável neste terreno é aconselhável do ponto de vista da prudência administrativa, e não prejudica o fisco.

III — As disposições do projeto de que nos ocupamos estão também em choque com a lei das sociedades anônimas. De acordo com o art. 129 do decreto-lei n. 2.627 a matéria prima, bens destinados à alienação, ou que constituem produtos ou artigos de indústria ou comércio, podem ser estimados pelo custo de aquisição ou de fabricação, ou pelo preço corrente no mercado ou na bolsa, devendo prevalecer o critério de estimação pelo preço corrente, sempre que este for inferior ao preço de custo. Esta é a boa doutrina, aceita por todos os países que legislaram sobre o assunto.

Em nosso pensar ela também deve prevalecer em relação ao fisco.

IV — Do contrário incorrer-se-á no quarto, o último vício que apontamos.

Calcular os lucros com base no preço de custo quando o preço é, notoriamente, inferior, o que ocorre freqüentemente com os produtos sujeitos a cotação em bolsas, é o mesmo que criar lucros fictícios, e em última análise, equivale a cobrar o imposto de renda sobre prejuízos.

Como verificamos, as disposições do projeto, na parte relativa às avaliações, matéria de cunho essencialmente contábil, merece os maiores cuidados para evitar que a lei se transforme em instrumento embaraçoso ao desenvolvimento da economia nacional.

O projeto contém ainda outros dispositivos que se enquadram no capítulo das avaliações patrimoniais.

No artigo 38 encontram-se regras relativas às previsões para perdas na liquidação de dívidas ativas; aos fundos para depreciações dos bens móveis; aos destinados a substituir instalações que possam cair em desuso, ou que se tornem obsoletos; aos de exaustão ou esgotamento de minas, jazidas, florestas, etc.; às reservas para riscos de seguros e reservas matemáticas; e às quotas para amortização de capitais invertidos em bens reversíveis.

No art. 48 encontramos disposições referentes à valorização do Ativo, nos casos de incorporação ou organização de novas sociedades e relativas à utilização de fundos para distribuição de novas ações ou aumento de capital.

Iríamos demasiadamente longe se quiséssemos comentar cada um destes pontos. As considerações expedidas servem, entretanto, para ilustrar a importância de que se revestirá futuramente a questão das avaliações na confecção dos inventários e balanços.

## AUTENTICIDADE DOS BALANÇOS E CONTAS

Passamos ao terceiro e último requisito que dá à padronização dos balanços a triplíce qualidade:

“Clareza, verdade, honestidade”.

Referimo-nos às medidas que o projeto estabelece para dar às peças que acompanham as declarações de renda o necessário cunho de autenticidade.

De acordo com o art. 39 do projeto, as declarações devem ser instruídas com as seguintes peças contábeis:

- a) balanço compreensivo de 12 meses de operações.
- b) demonstrações de lucros e perdas.
- c) extrato da conta Despesas Gerais.
- d) lista de créditos considerados insolváveis.

Os balanços, demonstrações da conta de Lucros e Perdas, extratos, discriminações de contas ou lançamentos e quaisquer outros documentos de contabilidade deverão ser assinados por

atuários, peritos-contadores, contadores ou guarda-livros registrados na Divisão do Ensino Comercial.

Desta forma a classe dos contabilistas, contadores e guarda-livros é investida das delicadas funções de guardião e fiadora da fidelidade das declarações prestadas às autoridades públicas para fins do imposto de renda.

A lei prescreve que êsses profissionais serão responsabilizados, juntamente com os contribuintes, por qualquer falsidade dos documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar o imposto de renda.

As sanções contra os profissionais considerados co-responsáveis são as seguintes:

- a) serem considerados inidôneos para firmarem os documentos e papéis enumerados;
- b) ser-lhes cancelado o registro na Divisão do Ensino Comercial;
- c) serem processados criminalmente como co-responsáveis nos casos de fraude de escrita ou falsidade dos documentos.

Talvez nenhuma profissão arque com tantas e tão pesadas responsabilidades, agravadas pela natureza das relações existentes entre os profissionais e as entidades a que servem e pela complexidade de que se reveste a matéria fiscal versada no projeto.

Diante de tais fatos assaltam-nos algumas apreensões, que brevemente resumiremos:

1.º — Há contadores em números suficiente para atender às necessidades das empresas nacionais?

2.º — Possuem os contadores em geral a preparação técnica suficiente para arcar com as responsabilidades estatuídas no projeto?

3.º — Possuem os contadores em geral a indispensável independência econômica para exigirem aos seus comitentes a rigorosa obediência aos preceitos da lei?

Quanto ao primeiro item podemos opinar que não faltarão contadores e guarda-livros para os fins mencionados.

O número de profissionais registrados no Ministério da Educação é de 44.000. Além desses, há no momento, de 15.000 a 20.000 profissionais ainda não registrados, compreendendo diplomados pelas escolas de comércio, que ainda não legalizaram os seus títulos.

O número de alunos matriculados nas escolas de comércio do país é de 50.000 e vem crescendo constantemente.

Atualmente diplomam-se cêrca de 2.000, com probabilidade de 5.000 para 1944.

Podemos, portanto, concluir que por falta de contadores e guarda-livros os balanços não serão privados da assinatura de profissionais habilitados.

Deve-se considerar que, em média, um profissional atende a cinco ou mais estabelecimentos. Por outro lado, devem ser excluídos de pequenos negociantes, que não apresentam balanços e pagam o seu imposto na base de lucros estimados.

Quanto ao 2.º item, é necessário um exame de consciência. Aquêles que conhecem a organização do ensino técnico-comercial no Brasil não podem deixar de confessar que infelizmente, salvo raras e honrosas exceções, ainda as casas que o ministram não estão colocadas no nível desejável. Reclama-se urgentemente uma reforma.

A ciência contábil ainda está injustificadamente relegada a um plano secundário, e, no entanto, verifica-se a cada passo que, sem contabilidade, vazada em moldes racionais, nada de útil se realiza no campo da administração pública e particular.

Os poderes públicos, que reconhecem a importância da Contabilidade; que legislam criando encargos para os contadores e guarda-livros; que estabelecem penalidades aos que erram; que dêles se utilizam para fiscalizar as rendas públicas, devem, com toda urgência, reajustar o ensino técnico às necessidades impostas pela nossa evolução econômica, generalizando a cultura contábil e introduzindo-a nos hábitos das nossas elites.

No terreno da técnica ainda temos que percorrer uma estrada áspera até que tenhamos preparado uma quantidade suficiente de homens capazes de arcarem com as responsabilidades que lhes derivam de dispositivos legais como os de que tratamos.

Assim sendo, é justo que se atenuem as penalidades que o projeto prevê, afim de não condenar profissionais menos experientes por imperfeições que, embora injustificáveis, são, todavia, explicáveis.

A ação educadora dos próprios serviços de fiscalização do imposto de renda pode suprir as deficiências decorrentes da falta de experiência e, com o correr do tempo, corrigir as lacunas

ora apontadas. Punam-se as reincidências mas dê-se uma oportunidade para os que errarem se corrigirem.

O terceiro item é de ordem moral. Desde que a lei estabeleça normas claras e puna as infrações cometidas pelos profissionais, estas circunstâncias lhes atribuem dignidade que os colocam a salvo de insinuações duvidosas. Se em muitos casos, razões de ordem econômica obrigavam os profissionais a transigir com sua consciência, prestando-se a manipulações de escrita para prejudicar o fisco, a perfeita definição dos seus deveres e as sanções a que ficam sujeitos asseguram-lhes independência de ação no tocante à defesa da verdade e da honestidade nas declarações que terão de assinar.

Josiah Stamp fez, recentemente, considerações interessantes sobre os princípios reguladores dos bons tributos.

Para êle, devem merecer cuidado, no estudo do problema tributário, o ponto de vista do contribuinte, o ponto de vista do Estado e o ponto de vista da coletividade.

Em nossa exposição procurámos focalizar êsses aspectos em suas relações com o imposto de renda.

Entendemos que, para a consecução das finalidades do Estado, não é indispensável que se estabeleçam medidas excessivamente drásticas no que entende com a fiscalização e a avaliação dos elementos patrimoniais.

Em relação ao contribuinte, em particular às empresas, mostrámos que a adoção de certas medidas, como a padronização dos seus balanços e demonstrações de lucros e perdas, não constitue exigência excessiva; pelo contrário, é meio de incentivar a aplicação da boa técnica na apuração dos resultados das operações, e contribuirá poderosamente para a melhoria dos processos de trabalho em todos os setores da administração particular.

Para a coletividade resultam, também, benefícios da adoção de processos mais racionais de contabilidade.

A uniformização dos balanços e demonstrações de lucros e perdas permitirá colocar sobre bases mais seguras as estatísticas do comércio e da indústria, em todos os seus ramos.

Essas estatísticas, convenientemente aproveitadas, agrupando as atividades econômicas em zonas geográficas e pondo em evidência índices econômicos e financeiros relativos aos diver-

sos ramos de comércio e indústria, fornecerão elementos para se conhecer, também, as possibilidades que o meio comporta quanto ao estabelecimento de sistemas tributários adequados à estrutura econômica do país.

Eis um quadro resumido do campo que se abre aos estudos dos contadores, que precisam cada vez mais afirmar a importância que tem a Contabilidade como instrumento de prosperidade nacional.

## ORGANIZAÇÃO RACIONAL DO CONTRÔLE ECONÔMICO E FINANCEIRO NAS ADMINISTRAÇÕES PÚBLICAS

Fayolismo — Taylorismo — Contabilidade

### I

#### INTRODUÇÃO

Os fenômenos sociais possuem inúmeras facetas e são, por isso, examinados à luz de diversas ciências, tôdas elas igualmente importantes. As conexões entre as ciências são tais que o desenvolvimento não proporcional das suas investigações, fatalmente, conduz a apreciações unilaterais a respeito de determinados fenômenos, prejudicando a solução integral a que o pensador visa. Assim o fato social tem nuanças jurídicas, econômicas, étnicas, estéticas, morais, que importa apreciar, devidamente, para que o espírito não se precipite em conclusões apressadas e incompletas. Eis porque não existem ciências superiores e inferiores; mais nobres e menos nobres. Tôdas são igualmente necessárias e requerem desenvolvimento harmônico para que o edifício do saber ofereça bases reais para o crescimento do bem-estar da humanidade. Por outro lado, a complexidade crescente das ciências impôs a sua classificação e determinou as especializações nos estudos. Inelutável se impôs a lei da divisão do trabalho, mas essa divisão não significa separação, não é divórcio dos estudiosos, antes pelo contrário, exige a subordinação a outro princípio, não menos importante, o princípio da coordenação. Dois princípios que costumamos invocar ao tratar-mos de matéria econômica, por lhe serem imanentes, possuem, todavia, aplicação universal, quer às questões econômicas, quer

às culturais e sociais. E' a divisão do trabalho e a conseqüente coordenação das funções, constituindo as pedras de toque de tudo quanto se refira à organização.

### II

#### RELAÇÕES DA CONTABILIDADE COM AS DOCTRINAS DA ORGANIZAÇÃO E DA ADMINISTRAÇÃO

O tema que escolhemos subordina-se ao título "ORGANIZAÇÃO RACIONAL DO CONTRÔLE ECONÔMICO E FINANCEIRO NAS ADMINISTRAÇÕES PÚBLICAS". Conforme o título indica, liga-se o assunto intimamente a questões de Contabilidade nas suas relações com as doutrinas da organização e da administração. A Contabilidade aplica-se às "aziendas", termo que o uso corrente ainda não adotou, em definitivo, havendo ainda acentuadas preferências em designar o conjunto de interesses, que se desenvolvem em tórno de um patrimônio ou de uma fazenda pública, pelas expressões "administração econômica" ou "administração financeira". Não importa, porém, neste momento, a precisão da nomenclatura, questão que poderia desviar-nos dos nossos verdadeiros objetivos. Seja "azienda", "administração econômica" ou "administração financeira", é certo que os elementos máximos do sistema e que lhe constituem o fundamento material e o agente são dois: a riqueza e o homem, ou melhor: o patrimônio e o organismo. Assim sendo, não se pode conceber o estudo da Contabilidade e a aplicação dos seus princípios, sem determinar a sua ligação íntima com os objetos a que se aplica, submetidos às operações da administração técnica e com a organização, que permite o máximo aproveitamento das forças econômicas em ação.

O exame integral das questões relacionadas com a economia aziendal, obriga-nos, portanto, a passar em exame a evolução das doutrinas da organização, a fixar os princípios fundamentais que se elaboraram no decorrer dessa evolução e, como a organização visa, em primeiro lugar, assegurar a plena satisfação dos objetivos humanos mediante o emprêgo do menor esforço, teremos também de abordar problemas de administração técnica. Finalmente, coroando os esforços assinalaremos a importân-

cia da demonstração numérica e racional dos resultados, substanciada em quadros de contabilidade em que as realizações se contrapõem às previsões, num contraste de **superavits** ou de **deficits** indicativos dos rumos mais acertados a serem palmilhados pelos agentes da administração.

### III

#### A ORGANIZAÇÃO NA EVOLUÇÃO ECONÔMICA

Com a complexidade crescente das atividades decorrentes da evolução social as suas formas se tornam, progressivamente, mais organizadas. Passando do abstrato ao concreto um professor de organização, da Escola Politécnica da Timisoara, Romênia (Mihail Manoilesko — O Século do Corporativismo — 21, ti- vide a curta evolução da humanidade nas seguintes fases:

“Em primeiro lugar temos a etapa da natureza, isto é, aquela em que os fatores naturais entravam como elementos de vida para a humanidade, sendo exíguo o papel do capital e do trabalho. Depois desta fase inicial, um novo fator de caráter perturbador entra em cena, determinando verdadeira revolução no desenvolvimento da humanidade. Esse fator foi o trabalho. O trabalho conquista bruscamente o primado entre os elementos que concorrem para a vida da humanidade e é ele que plasma as formas de organização da sociedade.

A terceira fase de evolução humana é aquela em que surge outro fator: o capital. Este, por seu turno, prepondera sobre os elementos naturais e sobre o trabalho, tornando-se o fator predominante da vida social.

Mas o desenvolvimento da sociedade não estacionou. Uma quarta etapa começa, dominada por um fator inteiramente distinto dos três primeiros. Este quarto elemento foi a “organização”. Forças naturais, trabalho e capital, são submetidas ao primado da organização. A organização, sob uma forma rudimentar, havia existido desde os primórdios da evolução humana, do mesmo modo que o capital aparecera antes da fase

capitalista, por isso que desde que existiam instrumentos de trabalho havia capital. Mas o que distingue a quarta etapa do desenvolvimento social, que caracterizamos pelo predomínio da organização, é não somente a maior importância desta, como o seu caráter independente. De fato, a organização passa a existir independentemente da natureza, do trabalho e do capital, sobrepujando-os e utilizando-se deles para os seus fins, e podendo mesmo de certo modo dispensá-los”.

É o que exprime com eloquência a frase de Carnegie:

“Take away all our factories, our trade, our avenues of transportation, our money: leave me only our organisation and in four years I will have re-established myself”.

### IV

#### RACIONALIZAÇÃO FUNCIONAL

Examinemos agora o adjetivo “RACIONAL” que qualifica a “organização”, a que nos referimos no título desta conferência.

A palavra **racional** é talvez o termo de que mais se tem abusado nos últimos tempos. Conceito, aparentemente simples, envolve a maior complexidade quando referido a fenômenos sociológicos, que lhe determinam uma definição mais precisa e por isso indispensável de ser abordada para facilitar o acesso ao nosso tema.

Seguimos nesta exposição o pensamento de KARL MANNHEIM (El hombre y la sociedad en la época de crisis):

“Imaginemos alguém postado no cruzamento de ruas de muito tráfego, de uma grande cidade. Ao redor tudo está em movimento. Pela esquerda um homem conduz fadigosamente um carrinho; pela direita um cavalo puxa com grande esforço um carro. De diversos lados rodam automóveis e ônibus. No ar zumba um aeroplano. Em tudo isso não há nada de extraordinário, nada que hoje produza surpresa ou assombro”.

“Carrinho de mão, carro, automóvel e aeroplano representam, cada um de per si, meios de transporte típicos de períodos históricos diversos, e, portanto, fases históricas diversas do desenvolvimento técnico”.

O aproveitamento dos meios de condução mencionados para os fins pacíficos da convivência social indica que, apesar da origem díspar dos mesmos, eles coexistem sem fricções essenciais e testemunham um progresso real alcançado pela técnica humana.

Porém:

“Basta admitir que o avião, que há alguns instantes girava sobre nós outros inofensivo, arrojasse de repente uma carga de bombas. Em um instante fica tudo arrazado, destruído o que existia”.

A mudança do quadro transforma em nós, involuntariamente, a impressão de assombro pelo progresso humano e apesar de reconhecermos que o carro a tração animal representa um adiantamento sobre o carrinho de mão, que o automóvel suplanta o carro e que o avião é a maior maravilha em transportes rápidos, conjecturamos:

“Mas em outros terrenos? é o conhecimento humano muito diferente do que era nos dias do carrinho de mão? Nossos motivos e impulsos? desenvolvem-se realmente num plano mais elevado em relação aos dos nossos antepassados?”

QUE SIGNIFICA A AÇÃO DO AVIADOR QUE ARROJA BOMBAS? Seguramente o homem aplica os mais recentes resultados do espírito de invenção técnica para satisfazer impulsos e motivos primitivos”.

A isso Karl Mannheim chama “DESENVOLVIMENTO NÃO PROPORCIONAL DAS CAPACIDADE HUMANAS”. É o que poderíamos afirmar: a aplicação de meios racionais para a satisfação de impulsos irracionais.

Prosseguimos ainda na companhia de Mannheim:

“Os sociólogos empregam as palavras “racional” e “irracional” em dois sentidos, aos quais chamarei racionalidade e irracionalidade, “SUBSTANCIAL” uma e “FUNCIONAL” a outra”.

“Substancialmente racional é simplesmente o ato mental enquanto se esforça por atingir objetivos e situações reais, e alcança mais ou menos esse fim”.

“Substancialmente irracionais são os que não possuem na consciência a estrutura do ato mental: estímulos, impulsos, desejos, sentimentos, tanto no grau do inconciente como no grau de um funcionamento conscientemente manifestado”.

Nas sociedades industrializadas o emprêgo corrente da palavra **racional** possui um sentido distinto quando afirmamos que este ou aquele serviço está “racionalizado”.

“Em tais casos a racionalidade não se refere a atos mentais ou de conhecimentos realizados por um homem, porém a uma série de atividades que se encontram organizadas de maneira a conduzirem a um fim previamente estabelecido, recebendo cada um VALOR FUNCIONAL DE COLOCAÇÃO”.

O mais alto grau de racionalização funcional se encontra na organização das indústrias e os métodos que a ela conduziram, tais como o taylorismo, o fayolismo, o fordismo e outros que se caracterizam pela automatização e ritmização das atividades não deixam de exercer notável influência sobre a organização do trabalho burocrático, o que nos induz a dedicar atenção muito especial ao estudo da evolução dos sistemas econômicos que culminaram com a implantação dos métodos mencionados.

## V

### A ORGANIZAÇÃO EM FACE DOS SISTEMAS ECONÔMICOS

Para atingir ao seu mais alto grau de industrialização a sociedade passou, sucessivamente, por diversas etapas, cada uma das quais com as suas características político-filosóficas, caracte-

terísticas que constituem os aspetos marcantes dos diversos sistemas de organização econômica, que ainda hoje são objeto de disputa entre os teóricos. Um rápido exame da sucessão histórica dos sistemas permite-nos estabelecer as relações de causa e efeito nos fenômenos econômicos e tirar importantes ilações para as conclusões a que desejamos chegar neste estudo.

O homem vivo, com as suas aspirações, suas finalidades, os seus impulsos voluntários, com os seus pensamentos, as suas paixões, é a força motriz da vida econômica.

A evolução da história é um produto dessas forças motrizes, é, na expressão de Werner Sombart:

“O efeito de uma tensão permanente entre os fins concebidos por fortes vontades individuais e a forma que êsses fins, em se generalizando, imprimem à vontade coletiva. O modo de manifestação e o grau de intensidade dessa tensão podem variar de uma época a outra, mas ela existe sempre. Assim podemos distinguir nos sistemas econômicos e nas estruturas históricas, tendências dominantes variadas: às vezes democráticas ou coletivistas ou tradicionalistas, às vezes aristocráticas ou individualistas ou revolucionárias”.

Quatro sistemas imprimiram a tôdas as épocas o sêlo das suas tendências, ora predominando estas, ora aquelas:

- o Universalismo
- o Nacionalismo
- o Liberalismo e
- o Socialismo.

Nesses sistemas a racionalização funcional varia de colocação. Nuns o assunto é considerado como problema de ação governamental e as suas tendências se manifestam claramente na administração pública, noutros, as preocupações racionalizadoras são consideradas de ordem meramente privada e dão lugar ao máximo aperfeiçoamento dos processos individualistas de produção.

O universalismo encontra-se em estado embrionário nas concepções econômicas da antiguidade clássica. É um sistema

idealista subordinado naquela época às concepções da ética, cujo verdadeiro fundador foi Aristóteles. Os princípios estabelecidos por Aristóteles foram revestidos de um cunho teológico por São Tomaz de Aquino, criador do pensamento escolástico e do universalismo cristão.

“O universalismo é um sistema de domínio da igreja, um sistema da cultura baseada na língua latina universal. Corresponde, no seu conjunto, aos princípios da JUSTIÇA DISTRIBUIDORA, que é na ordem corporativa o princípio característico da conservação, em virtude do qual são criados limites à atividade produtora dos indivíduos e estabelecidas as condições de solidariedade que devem imperar entre os membros de uma mesma corporação. O universalismo é anti-capitalista, pois acolhe a idéia do PREÇO JUSTO e estabelece para êsse fim uma regulamentação de preços e de produção (Dr. Ferdynand Zweig — Die Vier Systema der National-Oekonomie)”.

O universalismo se manifesta de novo na atualidade, embora despido de idealismo teológico. Organizam-se associações de empregadores e Cartéis; formam-se sindicatos de trabalhadores, empregados, comerciantes e de profissões liberais. Os preços deixam de ser livremente fixados e dependem sempre mais das confederações. As idéias do JUSTO PREÇO e do JUSTO SALÁRIO são novamente objeto de cuidados. Os contratos de trabalho se revestem de forma coletiva. Estas e outras circunstâncias que não precisamos enumerar tornam outra vez atual o corporativismo, sob outras formas, tendo em vista o ideal do BEM COMUM, sem distinção de classes, raças e nacionalidades, quando revestido de tendências universalistas, ou tendo em vista o ideal do bem nacional, quando as diretrizes são nacionalistas.

O universalismo da idade média caracterizava-se pela predominância do espírito religioso e baseava-se na organização corporativa da sociedade, em que a racionalização das atividades se manifesta através dos regulamentos que limitam as atividades individuais, visando à distribuição equitativa dos bens seculares.

Contra o universalismo medieval reagiu o nacionalismo. Manifestou-se com o movimento denominado mercantilista dos séculos XVI a XVIII. A economia desse período serviu, principalmente, aos desígnios políticos dos Estados nacionais que

se formaram naqueles séculos. Explica-se assim a denominação ECONOMIA POLÍTICA. Assim foi designada a Economia, pela primeira vez, pelo escritor mercantilista ANTOINE DE MONTCHRÉTIEN, no ano de 1615, em seu "TRAITÉ DE L'ECONOMIE POLITIQUE". O nacionalismo surgiu com as primeiras indústrias manufatureiras e se manifestou, por isso, na economia, sob a forma de proteções aduaneiras e de várias formas de fomento governamental. Forma-se uma economia nacional, como unidade viva, conduzida e regulamentada pelo Estado Nacional. O nacionalismo econômico manifestou-se sob a forma denominada mercantilista, no século XV, e o seu predomínio estendeu-se até os primórdios do século XIX, na Europa ocidental e central, sendo que no século XVIII já era notável o seu declínio. A racionalização no sistema nacionalista pertence em grande escala à esfera governamental, obrigada assim a voltar as suas atenções para as questões de organização.

No século XVIII começa a registrar-se a reação liberalista, que culmina com a revolução francesa. Afasta-se a vida econômica da influência estatal.

As idéias liberais provêm do direito natural. Proclamam a inalienabilidade dos direitos econômicos humanos, acreditam na existência de uma harmonia preestabelecida numa coletividade de indivíduos atômicos, criam uma corrente utilitarista. O liberalismo corresponde ao período do máximo desenvolvimento da economia capitalista. Os princípios da liberdade e do enriquecimento, da racionalização e do utilitarismo estabeleceram uma nova ordem jurídica, que WERNER SOMBART caracteriza do seguinte modo:

1) Separação nítida entre o direito público e o direito privado: a atividade econômica do indivíduo não se rege, em princípio, senão pelo direito privado.

2) A ordem jurídica da vida econômica encontra-se assim transformada em um sistema de direitos subjetivos, sem nenhuma contrapartida de deveres. O direito econômico afastou assim o mais possível os limites da liberdade dos sujeitos econômicos, ou seja os limites até onde podem exercer a sua atividade sem entrar em oposição com as leis. Do ponto de vista formal o direito econômico aparece como um sistema de liberdades individuais. Tudo que não é expressamente proibido é per-

mitido, tal é o princípio que rege a vida econômica liberalista, em oposição radical com a idéia fundamental que regia o direito da idade média: "Não se deve fazer senão o que é expressamente permitido".

"O liberalismo afasta do processo de racionalização geral os problemas constitucionais pertencentes à esfera da ordem econômica. Sua tese fundamental consiste na afirmação de que as leis naturais sociais e econômicas são as únicas que possuem caráter eterno e são as melhores. A ordem natural é a mais perfeita, toda experiência para melhorá-la seria apenas uma deturpação prejudicial a todos. A todas as demais questões aplicou o liberalismo a racionalização, que aliás decorre dos princípios da rendabilidade e da Contabilidade geral, ligados entre si pela idéia fundamental do lucro líquido. (Dr. Ferdynand Zweig — Die vier Systeme der National Oekonomie).

O liberalismo provocou a revolução industrial do século XIX que teve as mais profundas repercussões econômicas e sociais. A técnica progrediu a passos gigantescos. "Toda novidade técnica provocava o espírito de emprêsas e alargava os seus horizontes: Pense-se, por exemplo, nos efeitos produzidos pela invenção da bússola sobre a navegação marítima. Mas é uma característica da técnica moderna que ela acumule novidades sobre novidades, multiplicando assim ao infinito os estímulos para as novas criações e para as incessantes transformações industriais. Ela apresenta possibilidades ilimitadas, nas quais as aspirações ao infinito, que animam o empresário capitalista, encontram um campo de atividades que não conhecem empecilhos. As imperiosas condições a que se deve atender, se se quiser realizar as possibilidades proporcionadas pela técnica moderna, exigem uma capacidade de empreendimento pouco comum. A técnica, repousando sobre base científica, desenvolve o pensamento racional, tornando-o exato e preciso". (Werner Sombart "L'Apogé du Capitalisme").

O liberalismo retirou da esfera estatal importantes funções e afrouxou, por conseguinte, o espírito de organização que séculos de nacionalismo haviam implantado nos costumes governamentais. Reduzidas as funções do Estado a um mínimo permitido pelo contrato social para a salvaguarda de interesses comuns, passou o mesmo a ser considerado apenas como um mal

necessário em vista das fraquezas humanas. Na esfera econômica implantou-se o "laissez faire, laissez passer" e na social a máquina governamental passava a desempenhar o papel de simples "gendarme". O individualismo da ordem econômica exerceu ação deletéria sobre a ação dos órgãos governamentais, que se atomizaram e que assim, de certo modo, se subtraíram ao verdadeiro espírito de organização e racionalização, por falta de impulsos característicos da era capitalista.

O liberalismo, como sistema econômico e social, começou a perder a sua força de atração na segunda metade do século XIX. A economia capitalista, surgida do individualismo, e baseada no jôgo das leis econômicas naturais, cujo maior postulado é o da livre concorrência, criou pontos de conflitos sociais e a acumulação crescente de capitais, por seu turno, determinou desequilíbrios pela dificuldade de assegurar às imobilizações uma renda compatível com o bom funcionamento do sistema. Estabeleceu-se então uma tendência para as concentrações, formando-se cartéis, trustes, sindicatos, monopólios, etc., visando a neutralizar os efeitos das chamadas leis econômicas naturais. Por outro lado o princípio da liberdade passou a ser contestado pelos propugnadores de uma nova ordem, baseada na igualdade. O socialismo passa a exercer grande influência sobre a economia, em virtude da organização do proletariado em sindicatos e partidos políticos. É a era em que mais intensa se manifesta a luta de classes. Ao princípio da livre concorrência procura-se opor o do monopólio. Nega-se a existência da livre concorrência como postulado de organização social, em virtude das desigualdades econômicas. Os efeitos da concorrência são retratados por Louis Blanc, com as seguintes palavras proferidas em 1844, por ocasião de um banquete reformista: "uma luta de produtores entre si pela conquista dos mercados; luta de operários entre si pela conquista do emprego; luta do diarista contra a máquina que o ameaça de morrer de fome, substituindo-o, luta universal, permanente, inexorável, em que a vitória pertence sempre aos grandes capitais, como nas batalhas de outro gênero, ela pertence sempre aos grandes batalhões". (Dr. Ferdinand Zweig, op. cit.).

Essas as forças que ameaçam a harmonia social, que separam os dois grandes agentes da produção, o capital e o traba-

lho. Mas as conquistas da técnica avançam a passos largos e os problemas se acumulam, exigindo cada vez mais o aperfeiçoamento da organização das instituições públicas e das empresas particulares. Acutilado o capitalismo pelas realidades sociais, acossado pelas reivindicações operárias, procura melhorar os métodos de produção e amoldar-se às novas contingências. Tendências solidaristas se insinuam e uma interpretação materialista da história, baseada num espírito de transação, se manifesta. A luta de classes torna-se deste modo um elemento de equilíbrio. "Socialismo e sindicalismo são num dado momento os agentes essenciais da civilização no mundo. Obrigam o capitalismo a enveredar pelo caminho do máximo aperfeiçoamento possível. Quanto maior a pressão exercida pelas exigências proletárias, menos graves se tornam as injustiças e mais acelerado e intenso é o desenvolvimento da técnica. As conquistas do proletariado não suportam uma indústria costumeira, atada aos velhos métodos, sem iniciativa e sem audácia. Feliz o capitalismo que se encontra em face de um proletariado combativo e exigente". (M. Lagardelle — *Syndicalisme et Socialisme*).

Datam desta fase os maiores esforços realizados pelas empresas capitalistas no sentido de implantar nos seus estabelecimentos os processos de racionalização do trabalho, cujo estudo metódico e exposição doutrinária coincidem com o advento do século XX. Esta a situação em que se encontrava o mundo ao romper a grande guerra em 1914-1918, após cujo desfecho a ordem social se precipitou no grande movimento de transformação e de reorganização a que ainda presentemente assistimos, sem poder determinar com segurança qual a linha de desenvolvimento que o futuro nos reserva.

Eis-nos assim transportados para novas realidades. O Estado que, em virtude do movimento liberalista, se afastara das funções próprias à ordem econômica, vê-se novamente impellido a tomar as rédeas do comando. O sistema burocrático, abastardado por um século de atomismo individualista, é obrigado a exercer funções de grande relevância no desempenho de tarefas que deverão conduzir a humanidade a uma fase de civilização superior.

Depois de uma fase caracterizada pela natureza extensiva

da sua economia, surge o novo período, reclamando o máximo aproveitamento das forças em presença, possuído, portanto, de um aspecto intensivo, caracterizado por um máximo de organização.

Ao sôpro do movimento econômico universal o Brasil também se vê a braços com sérios problemas de organização. Organização política, organização econômica, organização administrativa, organização das funções burocráticas e técnicas. No âmbito desta palestra não cabe discutir todos êsses problemas que decorrem das próprias tendências do Estado Novo, fixadas na carta constitucional de 10 de novembro de 1937. Limitaremos, por isso, as nossas considerações a um aspecto parcial do problema de organização, tendo em vista apontar diretrizes que podem ser adotadas para aumentar a eficiência dos serviços públicos, concorrendo assim com uma parcela bastante significativa para atenuar o pêso tributário que recai sôbre as forças produtoras em virtude de desperdícios decorrentes de processos tradicionalistas aplicados na direção de serviços daquela natureza.

## VI

### ORGANIZAÇÃO DOS SERVIÇOS PÚBLICOS

Em nosso relatório, referente à administração do Departamento da Fazenda da Prefeitura de São Paulo, expendemos as seguintes considerações que, de certo modo, se aplicam a tôdas as entidades públicas encarregadas da execução de grandes obras de utilidade geral:

“Nas administrações municipais, a contabilidade de custos tem um campo de aplicação muito vasto, devido à natureza dos serviços que as municipalidades devem realizar em benefício imediato da coletividade. Assim há os serviços de pavimentação, de obras públicas, de socorros públicos e outros que diretamente interessam à comunidade, que concorrem com tributos e taxas para a sua realização.

Tais serviços devem ser realizados de acôrdo com os princípios de administração consagrados pela experiência e desenvolvidos principalmente no campo das atividades particulares. Para a consecução desses fins a contabilidade de custos se tem revelado de grande valia. Entretanto, nas administrações públicas a sua aplicação não se tem realizado de maneira tão sistemática como nas empresas comerciais e industriais, talvez devido à ausência de um interesse imediato como o que se manifesta na indústria sob a forma de lucros. Todavia, é imprescindível a adoção de medidas que permitam manter a despesa pública dentro de limites razoáveis, afim de assegurar o equilíbrio das finanças, que não devem repousar exclusivamente sôbre sacrifícios impostos à coletividade, mediante uma crescente tributação. O poder público, adotando princípios racionais de administração, prestará uma contribuição concreta para manter o processo da finança pública dentro dos estritos limites das necessidades reais.

Assim sendo a contabilidade dos custos terá uma finalidade econômica de grande importância. Os tributos com que concorrem os cidadãos representam um sacrifício imposto à economia coletiva, pois as importâncias subtraídas às aplicações feitas pelos indivíduos não representam somente um sacrifício a que o indivíduo se submete, mas tem repercussão coletiva, pois representam somas que deixam de ter aplicações úteis a tôda a coletividade. Assim sendo todo o cuidado deve ser tomado para que os serviços públicos, prestados à coletividade, representem uma justa compensação aos custos sustentados pela própria coletividade, em virtude da subtração de recursos às suas aplicações particulares”.

Para atingir êste fim impõe-se a aplicação dos princípios da racionalização do trabalho ao âmbito da administração pública.

## VII

## PRINCÍPIOS DE RACIONALIZAÇÃO

Cumpre-nos, por isso, examinar por alto quais os princípios que regem a racionalização dos serviços públicos. Desde que Taylor lançou a sua idéia do "cientific management", as opiniões se dividiram sobre a eficiência real dos métodos propostos pelo conhecido organizador americano. A metodologia, aliás empírica, adotada na solução das questões ligadas ao trabalho fabril americano, não poderia frutificar de igual maneira nos meios produtores europeus, dadas as diferenças de condições econômicas e sociais vigentes num e noutro continente. Por outro lado as preocupações de Taylor se dirigiram, principalmente, para a organização do trabalho fabril e não encaravam o problema econômico no seu aspecto integral, estudando também a organização do corpo social da empresa, o ambiente em que atua e a interdependência dos fenômenos econômicos ligados à produção, distribuição e consumo de utilidades. Isto pôsto tornara-se necessário o desenvolvimento da ciência no sentido da racionalização econômica, tendo em vista atingir o máximo de benefício social. A questão, portanto, não se cifra mais numa simples equação de valores materiais, mas integra-se fortemente de razões morais. Qualquer que seja a diretriz seguida para simplificar um processo de trabalho, aumentar a eficiência num determinado setor da produção, controlar os desperdícios de materiais, de energias e de tempo, é necessário que a todas as iniciativas presida um espírito elevado de respeito humano, por isso que a organização deve ser um produto da inteligência do homem para uso dos homens, de acordo com os ideais de justiça social proclamados a uma voz por todos os sistemas econômicos.

O taylorismo é unilateral do ponto de vista social, pois filho de uma época em que o capitalismo se encontrava no seu apogeu e nasceu num país em que imperava o mais desenfreado individualismo, contrário, em absoluto, à intervenção do Estado, pôde desenvolver-se graças à desorganização da classe operária, privada de resistência e limitada qualitativamente. O taylorismo é ainda unilateral do ponto de vista da organização

integral das atividades econômicas, porque se limita às operações do atelier e não cuida dos problemas da administração. A sua técnica, portanto, é parcial e carece de complementos. Coube a Henry Fayol focalizar os problemas complementares com os seus estudos sobre a administração. Segundo a sua doutrina, conhecida em todo o mundo sob a denominação de "fayolismo", administrar é prever, organizar, comandar, coordenar e controlar.

PREVER significa perscrutar o futuro e elaborar um programa de ação;

ORGANIZAR quer dizer constituir o duplo organismo material e social da empresa;

COMANDAR é fazer agir o pessoal;

COORDENAR é ligar, unir, harmonizar todos os atos e todos os esforços;

CONTROLAR é velar para que tudo se passe em conformidade com as regras estabelecidas e com as ordens dadas.

Quaisquer que sejam as funções especiais que os órgãos de uma administração tenham de desenvolver, trate-se de operações técnicas, comerciais, financeiras, de segurança, de contabilidade ou administrativas, todos esses órgãos, indistintamente, exercem, numa certa proporção, funções administrativas que, portanto, não são um privilégio deste ou daquele, mas se espalham por todos os membros do corpo social.

Fayolismo e taylorismo se integram, e na técnica de organização podemos aceitar o sistema triplo, apontado por WERNER SOMBART, dentro do qual classificaremos os princípios que consideramos dominantes para as conclusões a que devemos chegar sobre a ORGANIZAÇÃO RACIONAL DO CONTROLE ECONÔMICO E FINANCEIRO NAS ADMINISTRAÇÕES PÚBLICAS.

"São três os sistemas em que a inteligência atua e que servem de base à exploração: um sistema de normas (administração); um sistema de instrumentos (máquinas, aparelhos e operadores); um sistema de cifras (contabilidade e estatística). Os três sistemas não funcionam separadamente, mas apóiam-se uns nos outros e se penetram reciprocamente".

Examinaremos por isso os princípios mais importantes do Fayolismo, do Taylorismo e da Contabilidade.

### VIII

#### FAYOLISMO

Destacamos quatro princípios que reputamos gerais :

- a divisão do trabalho
- a unidade de comando
- a unidade de direção
- a centralização.

A divisão do trabalho é uma lei a que se condiciona o aumento do rendimento, quer no sentido quantitativo, quer no qualitativo. Nas administrações, em que os problemas se apresentam em massa, a maneira única de vencer o volume é a divisão das funções nas suas partes componentes. Pela divisão especializa-se o órgão, acelera-se o processo e melhora a qualidade. A divisão do trabalho permite, outrossim, estabelecer o contróllo automático das atividades. Criam-se pontos de fricção e quando na técnica da divisão se adota o princípio da oposição de interesse forma-se um verdadeiro organismo, cujo equilíbrio total depende do funcionamento normal das suas partes componentes. Ao lado da lei da divisão impõe-se, como liame necessário, o **princípio da coordenação**. A ação de todos os órgãos deve ser harmônica e deve convergir para um fim comum. A autonomia funcional dos órgãos especializados não significa independência. A ordem geral subordina-se a uma vontade superior, que deve ser una na sua manifestação para que não haja dispersão. A coordenação é estabelecida pela **unidade de comando**, que dita as diretrizes gerais a serem adotadas pelos órgãos subordinados. Da unidade de comando dependem inúmeros outros princípios fayolistas, tais como os da autoridade, da disciplina, da ordem, da equidade, etc., que são reações de natureza psicológica, decorrentes da personalidade de quem exerce o comando. Temos em seguida o princípio da **unidade de direção**. Confunde-se aparentemente com o princípio anteriormente focalizado, entretantò trata-se de regra a que a própria unidade de comando deve subordinar a sua ação. O comando

pode ser uno e as suas diretrizes dispersivas. Será um comando falho. Tòda a ação administrativa deve ser objeto de planificação. Estabelecido o plano, fixa-se por consequência uma diretriz. Havendo unidade de diretriz define-se, implicitamente, o campo de ação de cada agente. Suprime-se a possibilidade de se registrarem ordens contraditórias, partidas de diversas autoridades equivalentes. A **centralização** possui vários graus. Nas pequenas administrações ela é absoluta. A direção imprime a tòdas as funções uma orientação imediata e própria. Nas administrações mais amplas a centralização sofre atenuações. Órgãos intermediários adquirem uma autonomia relativa e acrescentam às diretrizes recebidas do alto as minúcias de execução, decorrentes da especialização funcional, resultando daí um regime de responsabilidades, que quer o máximo cuidado na escolha do pessoal, encarregado de completar o pensamento da administração suprema. Centralização e descentralização são critérios relativos, que devem ser empregados segundo as circunstâncias. Centralização e descentralização são critérios que podem coexistir, sob aspectos diferentes, numa mesma administração. Assim pode haver uma descentralização técnica em virtude do princípio da divisão do trabalho e uma centralização do contróllo exercido por um dos órgãos especializados, como seja o departamento financeiro, que pode centralizar inúmeros serviços tais como os de compras, de fòlhas de pagamento, de estatística e de contabilidade. Desta maneira ao lado das vantagens que resultam de uma ação pronta, em virtude da descentralização administrativa, conseguem-se as vantagens que oferece um sistema de contróllo centralizado. O administrador de uma grande empresa, que queira exercer eficientemente o comando, não pode deixar de adotar a máxima centralização no tocante à determinação dos resultados da atividade de todos os órgãos subordinados.

### IX

#### TAYLORISMO

Frederico Taylor estabeleceu princípios de organização do trabalho, que, atenuados com as conquistas da psicologia do trabalho e da psicotécnica, ainda possuem um grande poder de

atração. Lutando com grande escassez de pessoal qualificado, mas sobejamente servido de material humano não especializado, tirou todo partido possível das condições sociais estadunidenses ao tempo em que atuou, para implantar os seus métodos, muitas vezes tachados de deshumanos, dada a violência com que procedeu à seleção da mão de obra. Levou às últimas conseqüências o processo de substituição da alma pela inteligência. Quanto ao seu modo de agir não temos senão que prestar atenção ao que sôbre o assunto nos diz o próprio autor :

“Até agora era a personalidade que ocupava o primeiro plano ; doravante o primeiro plano será reservado à organização e ao sistema. Isto quer dizer: os sistemas tomarão o lugar das relações inter-humanas”.

No sistema coisas e homens recebem apenas um valor de colocação. Para atingir o máximo rendimento, Taylor estabeleceu os seguintes princípios :

- 1) análise dos movimentos e adaptação do instrumental ;
- 2) seleção profissional ;
- 3) instruções e contrôlo do trabalho ;
- 4) regime de responsabilidade.

O primeiro destina-se a uniformizar os métodos de trabalho. Em vez de facultar a cada agente a aplicação das suas idéias próprias no tocante à execução do trabalho e fazer a produção depender da iniciativa dos executores, estimulados por vantagens oferecidas aos mais diligentes, estabelecem-se métodos racionalmente deduzidos por meio da decomposição dos movimentos e da sua cronometragem. Movimentos desnecessários são suprimidos e os subsistentes sujeitos a um tempo máximo de execução. Tendo em vista ainda economizar energias e acelerar a produção, procede-se à adaptação do instrumental e aplicam-se todos os meios que favoreçam a ritmização do trabalho, como seja a disposição racional do maquinismo, a imposição do trabalho por meios mecânicos, tais como elevadores,

transportadores, linhas de montagem e outros aparelhos. Dividido o trabalho e restabelecida a sua conexão no transportador automático, realizou-se o máximo da aceleração com o sistema do trabalho continuado em que cada operador se ocupa de um pequeno detalhe a ser cumprido dentro de um tempo matematicamente fixado. Nesta altura registra-se o máximo de despersonalização do trabalho. Sômente o conjunto ainda representa obra verdadeiramente inteligente, porquanto os executores não passam de homens parciais, que no exercício das suas funções renunciaram ao seu espírito, à sua personalidade, “para se tornarem membros, ou antes engrenagens de um maquinismo complexo”.

O segundo princípio refere-se à seleção do elemento humano. O fator humano, na realidade, é o que exige a maior atenção, porquanto a sua entrosagem no processo do trabalho é obrigatória. Com referência a êsse fator há sérios problemas de adaptação a serem tomados em consideração. Uma população não está em condições de satisfazer às necessidades do trabalho, se não preencher as seguintes condições : 1. — deve encontrar-se onde o seu esforço seja exigido (adaptação local); 2. — deve poder e querer executar os trabalhos que lhe forem exigidos (adaptação técnica); 3. — deve aceitar os níveis de salários ou vencimentos compatíveis com a natureza do trabalho (adaptação econômica). A adaptação técnica é essencialmente uma questão de orientação profissional. Praticamente trata-se de escolher os indivíduos capazes de executar determinadas tarefas. Em se tratando de funções especializadas exige-se formação profissional. Para os trabalhos simplificados, em que as operações se reduzem a movimentos previamente estudados de acôrdo com os princípios taylorianos, a seleção obedece às prescrições da psicotécnica tendo em vista determinar as condições tipológicas do candidato. As provas dividem-se em intelectuais, artísticas e profissionais, e as conclusões acerca da vocação individual resultam da observação das condições : do meio, das necessidades biológicas, do auto-conhecimento do caráter, das tendências pessoais reveladas através das experiências tipológicas, das tendências reveladas nas ocupações voluntárias e das provas de capacidade funcional. Desta forma, saindo das obscuridades empíricas, o problema da seleção profissional passou a

ser discutido cientificamente. Trata-se, diz Hugo Muensterberg, criador da psicotécnica, de determinar quais as aptidões psíquicas necessárias ou desejáveis para a execução de tarefas determinadas, e ao mesmo tempo os métodos que permitam descobrir e provar essas aptidões.

Já na fase da execução do trabalho deparamos com o princípio referente às instruções e à fiscalização. Como já ficou esclarecido quando tratámos do princípio da análise do trabalho, as operações são objeto de estudo prévio. Para a realização dê-se fim compete ao estado maior estabelecer os programas e elaborar as instruções que fixem detalhadamente a marcha do serviço. Desta forma cabe aos agentes inferiores apenas a responsabilidade pela execução material do trabalho e aos superiores a responsabilidade pelos resultados. Para que o sistema produza os necessários frutos deve estabelecer-se um perfeito serviço de vigilância em torno do cumprimento das instruções, afim de que se definam, em cada caso, as responsabilidades.

O regime de responsabilidade depende da organização hierárquica adotada para a constituição do corpo social. Em oposição ao sistema de organização militar, que se aplica às administrações simples (vide gráfico n.º 1), Taylor propôs a organização funcional (gráfico n.º 2). Nesse sistema de organização os órgãos de estudo e os de vigilância se dividem por especializações e atuam simultaneamente sobre todos os órgãos de execução. A estes cabe simplesmente o trabalho material, àqueles as funções verdadeiramente inteligentes que permitem estabelecer uma perfeita coordenação de todos os esforços no sentido de realizar a obra completa, com um mínimo de dispêndio de energias. De acôrdo com a organização funcional cada ato do agente de execução deve ser precedido de um ou mais atos preparatórios da direção. Durante a execução do trabalho deve haver permanente assistência da direção para que, efetivamente, sejam aplicados os melhores métodos e alcançados os melhores resultados para a produção e para os executantes. E' a íntima colaboração entre a direção e os executores que constitui, de acôrdo com a doutrina de Taylor, a característica essencial da organização científica do trabalho. Entretanto, conciliando os sistemas de organização militar e de organização funcional, há o sistema misto em que as funções de planificação ou

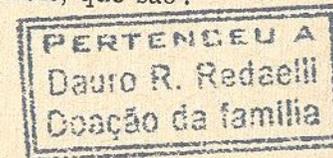
de estudo são atribuídas a um órgão especializado que, sem prejuízo da autoridade administrativa dos chefes de divisões e em harmonia com os mesmos, atua no sentido proposto por Taylor (gráfico n.º 3).

## X

## CONTABILIDADE

Integrando o sistema, cujas bases pretendemos expor, resta-nos apreciar os princípios da Contabilidade. Acompanhando o desenvolvimento natural dos fatos que se dividem nas fases correspondentes à planificação, execução e verificação dos resultados, distinguimos três princípios de contrôlo, que são:

- 1) contrôlo antecedente
- 2) contrôlo concomitante
- 3) contrôlo subseqüente.



O primeiro refere-se aos atos preparatórios de uma gestão ou de uma operação econômica ou financeira. Compreende o estudo das propostas orçamentárias, exame prévio das operações em face de leis, regulamentos, estatutos, instruções e a preparação para a conclusão de operações, como a extração prévia de contas, recibos e títulos. O **contrôlo concomitante** consiste em acompanhar com a maior adesão possível as operações no próprio ato de se concluírem. Obtêm-se resultados ótimos com a aplicação de sistemas que envolvam **OPOSIÇÃO DE INTERESSES** entre os diversos agentes e adotando processos mecânicos de registro e de medição. Finalmente o **contrôlo subseqüente**, exercido mediante a aplicação dos processos de síntese proporcionados pela técnica contábil e pela estatística, seja sob a forma de tabelas, seja sob a de gráficos.

Tracejados assim os princípios cardiais em que deve repou-sar, segundo pensamos, a organização de um serviço, cumprenos oferecer exemplos práticos da sua aplicação. Procuraremos por isso rematar a nossa conferência com algumas explicações sobre a reorganização do Departamento da Fazenda da Prefeitura de São Paulo.

## XI

ORGANIZAÇÃO DO DEPARTAMENTO DA FAZENDA DA  
PREFEITURA DE SÃO PAULO

A instituição de um perfeito organismo fazendário nas administrações municipais é um dos imperativos do urbanismo científico. "O urbanismo não é uma ciência autônoma específica, que se concretiza em uma determinada disciplina. Consiste antes em uma ampla cultura, que toma os seus elementos da Engenharia, do Direito, da Medicina, da Economia Política, da Sociologia e da Arte. Não desconhecemos que alguns autores pretendem circunscrevê-lo ao campo da engenharia e da arquitetura, referindo-se à construção material das cidades, mas não poucos opinam que o verdadeiro urbanismo deve recorrer a tôdas as ciências que são aplicáveis à distribuição e ao bom governo das populações humanas". (Alcides Greca — Problemas de Urbanismo na República Argentina — in Revista de Ciências Jurídicas y Sociales — Diretor da Universidade Nacional do Litoral). Estas considerações, que são da autoria do Dr. Alcides Greca, Diretor da Revista de Ciências Jurídicas y Sociales, da Universidade Nacional del Litoral, completam-se, no tocante ao setor da nossa especialização, com o seguinte trecho de um estudo sôbre Problemas de Urbanismo na República Argentina: "As concepções do urbanista sômente podem realizar-se dentro das normas jurídicas e possibilidades financeiras, que regem a vida dos Estados e, por conseguinte, dos municípios. Os planos mais belos e atrevidos não são realizáveis quando se apartam da realidade. A fantasia pode levar muito longe a um urbanista empreendedor, dotado de um alto temperamento artístico, mas o direito lhe assinala o caminho, e as finanças os recursos para chegar à meta".

Assim situado o problema vejamos em que situação encontramos a organização fazendária da Prefeitura de São Paulo e como aplicamos os princípios de organização nos nossos trabalhos de remodelação.

## ORGANIZAÇÃO FUNCIONAL

Por Ato de agosto de 1935 foi organizado o Departamento da Fazenda, ao qual foram subordinadas as seguintes Diretorias que antes se correspondiam diretamente com o Prefeito:

Diretoria da Receita  
Diretoria do Almoxarifado  
Diretoria de Contabilidade  
Diretoria da Tesouraria  
Diretoria da Tomada de Contas

As Diretorias passaram a denominar-se DIVISÕES, algumas subdivididas em SUB-DIVISÕES e SEÇÕES. O cargo de Diretor do Departamento da Fazenda é de confiança do Prefeito. Operou-se desta forma uma descentralização, pois inúmeras questões afetas antes à decisão pessoal do Prefeito passaram à alçada dos Diretores de Departamento, ficando reservadas ao Prefeito as funções eminentemente administrativas de órgão superior de comando e de coordenação entre os Departamentos constitutivos do organismo da Prefeitura. Como se vê, foram adotados na reforma os princípios de organização administrativa fayolistas, reservando-se ao Departamento da Fazenda as operações comerciais, financeiras e de contabilidade. As comerciais, a cargo da Divisão do Almoxarifado, completada mais tarde com a constituição da Comissão de Compras, formada de dois membros da confiança pessoal do Prefeito e presidida pelo Chefe da Divisão do Almoxarifado; as financeiras, abrangendo os serviços de tributação, arrecadação e recolhimento, a cargo das Divisões da Receita e Tesouraria, e as de contabilidade, a cargo das Divisões de Contabilidade e Tomada de Contas.

Não obstante a classificação racional adotada pela reforma de 1935, a situação real dos serviços, no começo do exercício de 1936, quando fomos honrados com o convite para racionalizá-los, era bastante confusa. Reinava uma certa desarticulação entre as Divisões, fruto ainda do sistema centralizado anterior, pois, efetivamente, não havia unidade de comando e unidade de direção por falta de regulamentos adequados e devido mesmo aos vícios que decorriam da impossibilidade de um Prefeito exercer as funções de coordenação sôbre um número excessivo de unidades especializadas.

Assim sendo, cumpria :

- 1.º — definir funções ;
- 2.º — coordenar os serviços ;
- 3.º — estabelecer o contróllo geral das operações ;
- 4.º — organizar o corpo social de funcionários.

## XII

### DEFINIÇÃO DAS FUNÇÕES

Para administrar o patrimônio, tributar e arrecadar, conservar e distribuir os recursos provenientes das diversas fontes, praticam-se diversos atos, que se distinguem de todos os demais da administração por terem um caráter meramente instrumental, não obstante serem fundamentais para que todas as demais atividades sejam exercidas com a necessária regularidade. Esses atos se distribuem em duas séries correspondentes, respectivamente, à receita e à despesa, por isso que não há atividade que não produza em última análise uma entrada ou uma saída de dinheiro.

Em tais condições, o Departamento da Fazenda é por excelência um órgão de contróllo central destinado a exercer as seguintes funções :

#### QUANTO A RECEITA

Previsão  
Tributação  
Contróllo da Tributação  
Arrecadação  
Contróllo da Arrecadação  
Recolhimentos  
Contabilização  
Tomada de Contas  
Prestação de Contas

#### QUANTO A DESPESA

Fixação  
Registro de Autorizações  
Compras  
Empenho  
Liquidação  
Contabilização  
Pagamento  
Tomada de Contas  
Prestação de Contas

De acôrdo com o esquema de organização constante do gráfico n.º 4, as funções acima se distribuem pelas seguintes repartições :

### GABINETE DO DIRETOR

O Diretor da Fazenda, além das funções de comando e de coordenação, preside à organização das repartições, dos orçamentos anuais e dos planos financeiros e pratica o contróllo da sua execução. No exercício dessas funções é auxiliado pela AUDITORIA, que tem à sua testa um economista e contabilista e é auxiliado por um corpo de auditores-contadores. Desta forma o Diretor exerce todas as funções, notoriamente administrativas, de acôrdo com a classificação de HENRI FAYOL, a saber : PREVÊ, ORGANIZA, COMANDA, COORDENA E CONTROLA. O Departamento da Fazenda intervém também diretamente em todos os demais setores da administração afim de organizar os serviços de arrecadação e de contróllo contábil, por intermédio do seu corpo de auditores, que têm ingresso franco em todas as repartições em virtude de dispositivo legal. Obtêm assim conhecimento visual de todas as necessidades da administração.

### DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO

A esta Divisão cabem tão somente os serviços de lançamento dos impostos que gravam a propriedade imobiliária e as atividades comerciais, industriais e profissionais. O serviço é feito por um corpo de 30 lançadores e de 20 lançadores auxiliares, divididos em grupos subordinados a 6 revisores de impostos e taxas. As leis sobre tributação foram modificadas de modo a permitirem que anualmente se faça a revisão completa dos impostos, produzindo essa revisão efeito no exercício seguinte quanto à alteração das bases de tributação, enquanto que objetos novos de tributação, encontrados no decorrer dos serviços de revisão, tais como prédios concluídos, inauguração de estabelecimentos novos, ficam sujeitos ao pagamento dos impostos e taxas no próprio exercício em que se constata o fato. Para a uniformidade do serviço de tributação a cargo dos lançadores foram elaboradas instruções detalhadas sobre o emprêgo de tabelas de lançamento, de revisão e de retificações, com modelos aprovados e exemplos práticos. Aos lançadores cabe tão somente lançar. As reclamações dos contribuintes são sempre escri-

tas, tendo-se adotado um processo de reclamações sumárias, sujeitas ao exame e decisão dos revisores, obrigados a mandarem proceder por intermédio dos seus auxiliares imediatos às verificações locais. As informações dos lançadores nesses processos sumários são consideradas como subsidiárias e representam uma espécie de defesa do ponto de vista adotado pelo lançador, para permitir uma decisão o quanto possível justa e acauteladora dos interesses do fisco. Procura-se reduzir ao mínimo o critério pessoal do lançador para substituí-lo por bases objetivas, que a Divisão do Cadastro recolhe e classifica. No caso de o contribuinte não ser atendido mediante a reclamação sumária, ainda lhe restam recursos às instâncias superiores, por meio de requerimentos processados de acôrdo com os regulamentos municipais. Essas instâncias são, sucessivamente, o Chefe da Divisão, o Diretor do Departamento e o Prefeito. Os serviços de contrôlo das tributações e de contrôlo das arrecadações não procedem a nenhuma alteração dos dados constantes dos seus fichários sem apoio em determinações escritas, constantes de talões aprovados, emanados da Divisão de Tributos. Cabe ao Chefe da Divisão de Tributos exercer tôdas as funções administrativas aplicáveis ao seu setor e comunicar-se, na fase informativa, com qualquer outro órgão da Prefeitura, com o fim de esclarecer dúvidas e de colhêr elementos que assegurem a unidade de diretriz dos diversos serviços que lhe estão subordinados.

### DIVISÃO DO CADASTRO FISCAL

Esta se desdobra em três espécies de serviços: o de plantas cadastrais, mantido por topógrafos e desenhistas, o de fichas de objetos tributados e o de estatística. O primeiro trata da conservação e atualização permanente das plantas gerais de distritos e de quarteirões, acompanhando as transformações decorrentes das transferências de propriedades, e das atividades edilícias da própria administração municipal; o de fichas estabelece a catalogação das unidades tributárias imobiliárias e profissionais mediante os dados fornecidos pelos lançadores, cadastristas e pelos próprios contribuintes, bem como colhidas em diversas fontes, como sejam informações dadas pelos cartórios e pelas diversas repartições municipais que direta ou indireta-

mente estejam em contacto com o desenvolvimento da cidade. Ao serviço de fichas cabe o papel muito importante do contrôlo das tributações, confrontando os lançamentos anuais com os dos exercícios anteriores e fornecendo ao serviço de tributação bases objetivas para o lançamento dos impostos e taxas. Não se deve olvidar ainda o contrôlo que deve exercer sôbre a própria emissão dos recibos de impostos, pois, se de um lado compete ao cadastro controlar o serviço de tributação, por outro lado verifica se os lançamentos produzidos pela DIVISÃO DOS TRIBUTOS foram efetivamente contabilizados de modo a assegurar a arrecadação, seja na fase normal, seja na judicial. Ao serviço de estatística competem os estudos econômico-sociais das bases de tributação, da incidência e repercussão dos impostos e taxas, classificar as unidades tributadas para fins estatísticos diversos e elaborar os gráficos relativos à receita e despesa municipal de acôrdo com os dados fornecidos pela contabilidade e colhidos diretamente dos documentos.

Presentemente as funções de tributação e de cadastro ainda estão subordinadas à atual DIVISÃO DA RECEITA; contudo, baseando-nos em princípios de contrôlo, propusemos o desdobramento ora descrito, afim de estabelecer oposição de interesses entre o órgão tributador e o órgão registrador dos objetos tributados, bem como para colocar num mesmo nível hierárquico órgãos que, pela importância das suas funções, devem ser equiparados do ponto de vista da autoridade que exercem.

### DIVISÃO DA TESOUREARIA

Compete-lhe tão sômente arrecadar e recolher, por intermédio dos seus agentes recebedores e caixas, as importâncias que formam a receita municipal, fazendo-o em virtude de lançamentos regulares, de acôrdo com as normas estabelecidas para o contrôlo das arrecadações e efetuar os pagamentos devidamente ordenados, o que por sua vez envolve a obediência a diversas formalidades dentre as quais relewa notar a regra de que nenhum pagamento poderá ser ordenado, sem que, prèviamente, tenha sido objeto de empenho e averbação. Como é natural a Divisão da Tesouraria tem a seu cargo a guarda do dinheiro e dos valores em títulos emitidos pela própria Municipalidade

ou depositados por terceiros, sendo que a maior parte do numerário é depositado em Bancos de onde é retirado mediante cheques assinados pelo Chefe da Divisão da Tesouraria, pelo Diretor do Departamento da Fazenda e pelo Prefeito.

### DIVISÃO DE COMPRAS E ALMOXARIFADO

Possue esta uma organização que lhe permite a maior liberdade de ação para comprar nas melhores condições do mercado. Uma das bases fundamentais para a realização de compras a preços convenientes é o pagamento pronto. Por isso a Divisão de Compras e Almojarifado foi dotado dos necessários órgãos que lhe permitem efetuar com absoluta segurança o pagamento rápido das aquisições feitas. Possui uma SUB-DIVISÃO DE CONTABILIDADE intimamente articulada com a DIVISÃO DE CONTABILIDADE de que tratamos adiante, que assegura os serviços de empenho de tôdas as aquisições normalmente processadas e o pagamento, por meio de cheques contra a Tesouraria, de todos os fornecimentos regularmente liquidados. As compras são tôdas efetuadas por meio de concorrência, cuja preparação compete aos órgãos administrativos da Divisão. Esses órgãos são: a Sub-Divisão de Aquisições, que chama os concorrentes, fornece informações estribadas nas especificações adotadas pela Prefeitura, recolhe as propostas e as classifica; a Sub-Divisão Técnica que estuda as especificações dos materiais e que na fase da liquidação controla as entregas, quer quanto à qualidade, quer no tocante às quantidades. As concorrências, entretanto, são julgadas por uma COMISSÃO DE COMPRAS constituída de 3 membros, da qual é membro nato o Chefe da Divisão, sendo os demais designados pelo Prefeito, que para essa função tem escolhido engenheiros pertencentes ao quadro das repartições maiores compradoras. Os pedidos são adjudicados à proposta mais vantajosa, mas a emissão da nota de empenho, a cargo da Sub-Divisão de Contabilidade, somente se efetua havendo verba suficiente. Podem requisitar diretamente à Comissão de Compras, por conta de verbas próprias, os Diretores de Departamento e os Chefes de Divisão. Nos casos de dúvida a Comissão de Compras recorre ao Diretor

do Departamento da Fazenda, que procura entrar em entendimento com os diretores das repartições requisitantes, e não havendo acôrdo caberá a decisão ao Prefeito. Na Divisão de Compras e Almojarifado criou-se uma SUB-DIVISÃO DE ALMOXARIFADO, que superintende os armazéns centrais de materiais de lei e deverá oportunamente estender a sua ação aos armazéns departamentais, afim de assegurar a transferência de materiais existentes em excesso numas e faltantes noutras repartições. Como se vê, a Divisão centralizou as compras e pretende centralizar os serviços de armazéns, visando à obtenção de grandes vantagens nas aquisições, quer pela compra em grosso, quer pela padronização dos materiais, quer pelo pagamento rápido das contas. O princípio da centralização predominou neste setor, mas todos os cuidados foram tomados para não prejudicar as vantagens resultantes da descentralização administrativa adotada pela Prefeitura. Uma das características mais interessantes do serviço é a de que em virtude da divisão das funções e conseqüente especialização, as compras são efetuadas por uma organização em que os fatores subjetivos foram praticamente eliminados.

### DIVISÃO DA CONTABILIDADE

Desempenha esta Divisão a função de órgão visual da administração. Em tais condições deve a contabilidade penetrar todos os aspectos da vida econômica e financeira do ente público. O contrôlo financeiro é exercido por intermédio de duas subdivisões dedicadas, respectivamente, à fiscalização das arrecadações e à fiscalização das despesas. O contrôlo das arrecadações interpõe-se entre os serviços de tributação, a cargo da Divisão de Tributos e o de arrecadação feito pela Divisão da Tesouraria e pelas agências de arrecadação externas. O contrôlo das despesas também ocupa uma posição central entre as repartições ordenadoras das despesas e a Divisão da Tesouraria, que efetua os pagamentos. Nenhum empenho é feito sem que haja autorização legal, que tanto pode consistir de verba criada para fim determinado, livremente utilizável pelos chefes das repartições, como de autorização do Prefeito, por conta de verba geral ou crédito, cuja disposição lhe pertence. Visando a

uniformização das fôlhas de pagamento de pessoal e o seu contrôlo, foi centralizada a confecção das mesmas na Sub-Divisão Fiscalizadora das Despesas. Desta forma estabeleceu-se um sistema de contrôlo central da receita e da despesa, cujos resultados têm sido surpreendentes. Facilita a organização dos orçamentos anuais, assegura sua execução, que, invariavelmente, a partir de 1936 até hoje, se caracteriza por grandes excessos nas arrecadações e grandes sobras nas verbas de despesa, garante saldos para aplicação em obras de grande vulto, que no geral são custeadas mediante operações de crédito. Uma Sub-Divisão de Centralização da Escrituração exerce as funções de coordenar os dados relativos à receita e despesa, para formar, com os demais elementos constantes da escrituração patrimonial, a prestação de contas, cujas peças fundamentais são o balanço de execução da despesa, o balanço financeiro, o balanço econômico e o balanço patrimonial. Afim de realizar o que denominamos o contrôlo econômico, foi criada por lei, em Janeiro do corrente ano, a Sub-Divisão de Contabilidade dos Departamentos. Deverá estabelecer um sistema de escrituração paralelo ao sistema financeiro, subdividido em grupos de acôrdo com as repartições a que fôr aplicado, para fornecer mensalmente situações exatas sôbre os valores patrimoniais diretamente controlados pelos Departamentos e proporcionar informações sôbre o custo efetivo de serviços. Através dessa Sub-Divisão, o Departamento da Fazenda entrará em íntimo contacto com as atividades das outras repartições, pois o êxito do sistema depende de uma íntima colaboração de todos os chefes de serviços.

Desta forma esperamos implantar nas repartições principais, marcadamente nas que desempenham funções industriais, um sistema de contabilidade que permita aos seus chefes elaborar planos de ação com apoio em dados exatos.

### DIVISÃO DE TOMADA DE CONTAS

Pode-se afirmar que a Divisão de Tomada de Contas exerce, principalmente, uma ação de presença. Não seria econômico nem aconselhável criar um serviço de tomada de contas capaz de repetir durante o processo de verificação tôdas as operações, realizadas diàriamente aos milhares por milhares de res-

ponsáveis. Assim sendo, a Divisão de Tomada de Contas ajusta as suas funções aos casos especiais, aplicando, aliás, um princípio importante estabelecido por TAYLOR, que é o princípio da exceção, segundo o qual a organização deve ser tal que permita estabelecer o contrôlo automático da maioria das operações, e submeter sômente os casos particulares ao exame ponderado dos órgãos de contrôlo superior. Assim sendo, grande parte das verificações realizadas pela Tomada de Contas se constitue de exames parciais perfuntórios e inesperados. A Tomada de Contas exerce, entretanto, ação continuada no que diz respeito às contas de diversos responsáveis por adiantamentos, arrecadações, títulos e selos, examinando-lhes as prestações de contas e dando-lhes os respectivos têrmos de quitação, depois da aprovação. A Tomada de Contas está afeto o contrôlo da emissão de talões para lançamentos e recibos, cuja aplicação aos fins a que se destinam lhe compete verificar.

Na discriminação das funções aplicamos o princípio da divisão do trabalho, divisão que se estendeu aos serviços internos de cada repartição, mediante uma exata definição das funções dos diversos grupos de funcionários, conforme se verifica nos gráficos números 5 e 6.

### XIII

### COORDENAÇÃO DOS SERVIÇOS

A coordenação decorre da própria interdependência das diversas divisões que no processo de execução da receita e da despesa formam um tecido único, a que se condiciona o funcionamento normal de tôda a organização. Para ilustrar a coordenação existente entre as diversas repartições quanto às operações de receita, apresentamos o gráfico n.º 7, que permite verificar que um imposto lançado exige a intervenção de tôdas as Divisões, excepto a de Compras e Almojarifado, por ser estranha às operações de receita, sendo que cada uma exerce função definida no processo de criação da dívida, sua contabilização, sua exação e o contrôlo da sua exação. A coordenação é por exceção um problema de organização. Uma administração em progresso exige uma constante adaptação da sua organização às

PERTENCEU A  
Dauro R. Redsel  
Doação da família

condições externas e assim sendo a coordenação somente é realizável mediante a presença de um comando superior que se apóie em um órgão de estudos e de planificação. E' a orientação adotada no Departamento da Fazenda da Prefeitura de São Paulo. A Auditoria exerce, como já foi dito, as funções de planificação e de controle. Como se vê, adotamos o tipo misto de organização, representado pelo gráfico n.º 3. Um fator importante de coordenação é ainda exercido pela aplicação dos princípios de controle contábil, conforme passamos a expor.

#### XIV

### CONTRÔLE GERAL DAS OPERAÇÕES

O controle, em suas linhas gerais, deve adaptar-se ao sistema de gestão financeira usado. Os sistemas em voga são os de competência e de caixa, a que devemos acrescentar um terceiro, que denominamos MISTO. Seguindo um critério prudencial, adotamos na administração financeira do Município de São Paulo o sistema misto, que consiste em aplicar à RECEITA o sistema de CAIXA e para a DESPESA o de COMPETÊNCIA. Desta forma, para efeito de prestação de contas, consideram-se na receita somente as importâncias efetivamente arrecadadas e recolhidas, sendo os resíduos ativos escriturados em contas de compensação de modo a não afetarem os saldos da execução financeira. Quanto à despesa, o sistema de competência foi adotado na forma mais extremada, pois consideram-se como resíduos de exercício mesmo os empenhos que ainda não foram definitivamente liquidados. E' bastante que uma verba tenha sido afetada, em virtude de um pedido ou de um contrato, para que se considere como subsistente a responsabilidade, embora dependente do cumprimento de cláusulas resolutórias. O sistema misto oferece a vantagem de estabelecer a solidariedade contábil entre exercícios consecutivos, de acordo com a continuidade financeira que deve ser um dos princípios básicos da administração financeira pública, como segurança da realização de planos plurienais, cada vez mais necessários em virtude da tendência intervencionista do Estado moderno. De acordo com os sistemas de competência e misto "as prestações de contas pa-

trimonial e financeira formam, com o orçamento, um todo orgânico, do qual se obtém a demonstração dos gastos comprometidos e realizados em relação com os autorizados, além dos detalhes dos materiais e mercadorias consumidos e a concordância entre as duas partes do balanço consuntivo".

O controle financeiro nas administrações públicas depende, em primeiro lugar, da organização dos orçamentos. Por isso tratamos de elaborar um padrão de classificação de rubricas de receita e de verbas da despesa, adaptado à organização administrativa municipal e à natureza das suas operações. O sistema de classificação adotado é o decimal. Graças ao mesmo o estudo do orçamento é feito com a maior segurança, pois aliam-se síntese e análise que permitem comparações fáceis e conhecimento exato da distribuição dos recursos. A receita e a despesa orçadas para os exercícios de 1936, 1937 e 1938 foram objeto de cuidadoso exame, baseado em observações feitas no decorrer do exercício de 1936. Os resultados foram os melhores, conforme provam os seguintes algarismos:

|            | Receita Prevista | Receita Realizada |
|------------|------------------|-------------------|
| 1936 ..... | 115.069:850\$600 | 126.069:987\$500  |
| 1937 ..... | 126.358:274\$500 | 139.382:995\$100  |
| 1938 ..... | 139.438:310\$200 | 150.000:000\$000  |
|            | Despesa Prevista | Despesa Realizada |
| 1936 ..... | 115.069:850\$600 | 114.958:807\$100  |
| 1937 ..... | 126.358:274\$500 | 113.372:863\$300  |
| 1938 ..... | 139.438:310\$200 | 130.000:000\$000  |

As arrecadações efetivas de cada exercício serviram de base à previsão para o exercício seguinte. Invariavelmente as arrecadações excederam as previsões. Quanto à despesa, constata-se fenômeno inverso, pois a mesma sempre foi inferior aos limites fixados. Desta forma criaram-se fundos notáveis que contribuíram para a execução de grandes melhoramentos urbanos sem o recurso ao crédito municipal, que pode reservar-se para empreendimentos de mais vulto. Assim sendo, um dos grandes fatores de êxito da administração financeira municipal, nos últimos exercícios, foi a cuidadosa organização do controle

antecedente, que tem no orçamento o seu máximo expoente. As operações de execução orçamentária submetem-se a um rigoroso sistema de controle concomitante. Receita e despesa são acompanhadas com a maior aderência possível por meio de instrumentos adequados de controle contábil. Foram utilizados todos os recursos modernos de racionalização do trabalho, para obter a máxima segurança nas operações realizadas por centenas de funcionários. Tratando-se de serviço de massa subdividiram-se as funções de modo a estabelecer o maior grau de especialização para cada grupo de funcionários. O trabalho atomizou-se para ser executado por homens parciais, orientados pelas instruções relativas a cada espécie de serviço e conduzidos por chefes de seções com habilitações técnicas suficientes para assegurar a harmonia do conjunto. Aplicaram-se máquinas de contabilidade as mais modernas para emissão de avisos e de recibos de impostos e para o controle diário das arrecadações, no que se empregam, conjugadas, máquinas que trabalham à base de cartões perfurados, registradoras comuns para autenticar recibos e estabelecer a responsabilidade dos agentes arrecadadores e máquinas analíticas de escrituração de contas de contribuintes. Mais de 50.000 contas individuais de contribuintes de impostos e taxas sobre imóveis são anualmente movimentadas, representando mais de 1.500.000 inscrições. Essas contas acusam com a maior precisão a situação dos contribuintes para com o fisco municipal. A repartição arrecadadora tem dias em que atende até 6.000 contribuintes, fora o controle que exerce sobre todas as agências externas e, invariavelmente, às 18 horas a Diretoria tem conhecimento exato das quantias recolhidas aos cofres municipais. As arrecadações são também classificadas de acordo com as rubricas de receita e objeto de boletins diários, contendo índices de comparação com as previsões, encaminhados à alta administração que, desta maneira, acompanha, sem dificuldade, a evolução das finanças. Também com referência à despesa aplicam-se os processos mais modernos da mecanografia, permitindo a máxima segurança na organização de folhas de pagamento do pessoal administrativo e operário e no registro dos empenhos, base da defesa das verbas. Os processos mecânicos de inscrição única e de registro múltiplo das operações, seja por meio de decalque, seja por meio de

repetições automáticas, facilitam o desembaraço dos papéis, reduzem o trabalho de verificações, tornam claros e uniformes os elementos de escrituração e facilitam um maior número de informações, que, convenientemente elaboradas, constituem material precioso para estatísticas. Como a receita, a despesa é objeto de boletins comparativos que, postos em confronto com os das arrecadações, facilitam o conhecimento diário da execução orçamentária. Os pagamentos efetuam-se com a maior presteza graças à política adotada de manter elevadas reservas de caixa, que, se de um lado parecem determinar um desperdício em virtude do nível baixo dos juros bancários, todavia criam as condições necessárias para efetuar aquisições a preços excepcionalmente baixos e afastam os intermediários exploradores dos atrasos muito comuns nas administrações públicas. Na organização do controle concomitante, que é aquela que se produz simultaneamente com a realização da receita e da despesa, além dos registros automáticos, estabeleceu-se, sempre que possível, o regime de oposição de interesses pelo controle recíproco exercido por diversas repartições encarregadas de uma determinada fase dos registros. Assim, quanto à receita: a Divisão de Contabilidade emite os recibos e registra as quantias dos que, diariamente, são pagos pelos contribuintes, controle esse exercido na própria contabilidade sob várias modalidades em virtude dos diversos fins da análise: a Tesouraria arrecada os impostos e os registra, por totais, em seus livros; uma terceira repartição, a TOMADA DE CONTAS, confronta diariamente as importâncias contabilizadas pela Sub-Divisão Fiscalizadora das Arrecadações, confirmadas pela Tesouraria; finalmente, a Sub-Divisão de Centralização da Escrituração, com os boletins da primeira repartição, estabelece a responsabilidade da Tesouraria e credita as contas de receita. O mesmo fato, mediante documentos diferentes, é objeto de verificações e lançamentos em quatro repartições autônomas que reciprocamente se controlam. Quanto à despesa também se verifica a intervenção simultânea de diversas repartições. A Sub-Divisão Fiscalizadora das Despesas procede à averbação e fornece à Sub-Divisão de Centralização da Escrituração os resumos diários. A Tesouraria efetua o pagamento e se credita pelas respectivas importâncias; os documentos passam para a Divisão de Tomada de Con-

tas que efetua o contróllo moral e aritmético dos documentos pagos; os documentos são encaminhados novamente à Sub-Divisão de Centralização, que escritura os pagamentos realizados de acôrdo com a classificação que couber. O sistema, pôsto em prática com o máximo rigor, assegura o mais perfeito contróllo subsequente a cargo da Divisão de Tomada de Contas e sobretudo da Divisão de Contabilidade, que é encarregada da organização das prestações de contas mensais e anuais. Os trabalhos técnicos foram objeto da mais acurada esquematização, conforme exemplo constante o gráfico n.º 8. No esquema estão enumeradas tôdas as peças que devem ser manejadas e os efeitos que produzem nas contas. Em vez de instruções constantes de textos obscuros, conducentes a interpretações falhas, preferimos o sistema gráfico que auxilia a memória e facilita o conhecimento do conjunto das operações.

As três peças mais importantes da prestação de contas, o BALANÇO FINANCEIRO, o BALANÇO ECONÓMICO e o BALANÇO PATRIMONIAL, constam de padrões aprovados e formam um sistema tripartido harmônico, de acôrdo com a classificação decimal adotada. Não cabe no âmbito de uma conferência a descrição mais detalhada dos processos de contabilidade adotados na Prefeitura de São Paulo. Limitamo-nos por isso à justificação dos princípios de contróllo, que consideramos básicos para tôda e qualquer organização dêste gênero.

## XV

### ORGANIZAÇÃO DO CORPO DE FUNCIONARIOS

Um dos problemas mais difíceis foi o da seleção e adaptação do pessoal. Cumpria aproveitar o mais possível os conhecimentos do funcionalismo, pois numa reorganização é sumamente perigoso desprezar inteiramente a tradição estabelecida no serviço. Por outro lado cumpria captar a confiança do pessoal, sempre propenso a não acreditar nos resultados de transformações muito radicais, mediante um trabalho de persuasão junto aos chefes, mantendo-os sempre ao par dos planos e dando-lhes oportunidade para colaborarem ativamente e compartilharem

dos louros dos resultados. Os métodos de racionalização do trabalho devem adaptar-se à qualidade do elemento humano. Os princípios taylorianos de análise do trabalho e de imposição de tarefas devem ser encarados de modo especial quando se trata da organização de serviços burocráticos, que exigem a coordenação dos esforços de indivíduos de personalidade mais acentuada. Em muito mais elevada conta devem ser tidas as condições morais, espirituais e psicológicas dêsses agentes, a cuja estrutura intelectual deve ser adaptado o processo de racionalização. Assim sendo, concomitantemente com a definição das funções, foi necessário distribuir o pessoal existente de acôrdo com as suas aptidões, o que se realizou paulatinamente mediante uma constante observação das necessidades do serviço. Entretanto, o pessoal disponível não bastava para as necessidades novas do serviço, pois a Prefeitura acabava de alargar, consideravelmente, o seu raio de ação em virtude da reforma tributária, que lhe proporcionou novas fontes de renda e lhe impôs novas atribuições em matéria de serviços públicos. Por outro lado havia absoluta falta de um corpo de contadores apto para arcar com as responsabilidades do contróllo de um orçamento que de Cr\$ 70.000.000,00 daria um salto para 126 milhões e, num crescendo contínuo, devia atingir a casa dos ..... Cr\$ 150.000.000,00. Cercámo-nos, por isso, de um corpo de profissionais experimentados, bacharéis em economia e finanças, escolhidos entre pessoas de nossa confiança pessoal. Tôdas as seções técnicas são dirigidas, hoje, por contadores ou bacharéis em economia e, ao lado da carreira burocrática, estabeleceu-se a carreira técnica de contador, cujo quadro em tôda a Prefeitura é formado de 70 profissionais admitidos por meio de concurso. Desta maneira todos os serviços de contabilidade estão confiados a profissionais legalmente habilitados, integrados nos princípios de administração, adotados na direção dos negócios fazendários da Prefeitura. Para os serviços subordinados, como seja operação de máquinas de perfurar cartões, tabuladores, separadoras, reprodutoras, máquinas registradoras e outras de contabilidade foi educada uma equipe constituída de rapazes e moças proveniente do comércio, em condições de resistirem à natureza monótona dos serviços executados em massa. Tôdas as admissões subordinaram-se a um critério muito especial no

tocante à apreciação do tipo de funcionário e condicionaram-se rigorosamente a provas de suficiência. Desta forma foi possível organizar um quadro de funcionários contratados, cuja eficiência no trabalho é digna da maior admiração. Na Divisão de Compras, um corpo de engenheiros, apoiado na organização científica do Instituto de Pesquisas Tecnológicas, especializa-se sempre mais no estudo dos materiais, elabora especificações e, na medida do possível, procura fixar os tipos-padrões de mercadorias e de impressos.

A escala de acesso adotada pela Prefeitura de S. Paulo, os processos de classificação, baseados em notas dadas pelos chefes, o rigoroso respeito às classificações por ocasião das promoções e finalmente o trato objetivo adotado nas relações entre a Diretoria e o corpo de funcionários, asseguraram a melhor cooperação de todos, sendo que, as vantagens visíveis que decorreram da aplicação dos princípios científicos de administração, criaram um ambiente excepcionalmente favorável para a melhoria constante dos serviços, pois o espírito de corporação e de organização tornou-se patrimônio comum de quantos trabalham no Departamento da Fazenda e têm orgulho de a êle pertencer (1).

## XVI

### CONCLUSÃO

Os problemas econômicos e financeiros em que se debate o Estado moderno exigem, cada vez mais, a aplicação de princípios científicos na organização dos serviços públicos. Para a consecução de resultados satisfatórios impõe-se sempre mais o aproveitamento das capacidades técnicas, que se não criam ao acaso, mas são o fruto de uma larga preparação em escolas superiores de economia e finanças, onde, através de estudos de seminário, forjam-se as aptidões que os homens, especialistas em assuntos de organização, devem desenvolver no desempenho das suas funções. "Os processos de racionalização fazem

(1) Referimo-nos à situação na época em que foi escrito este trabalho.

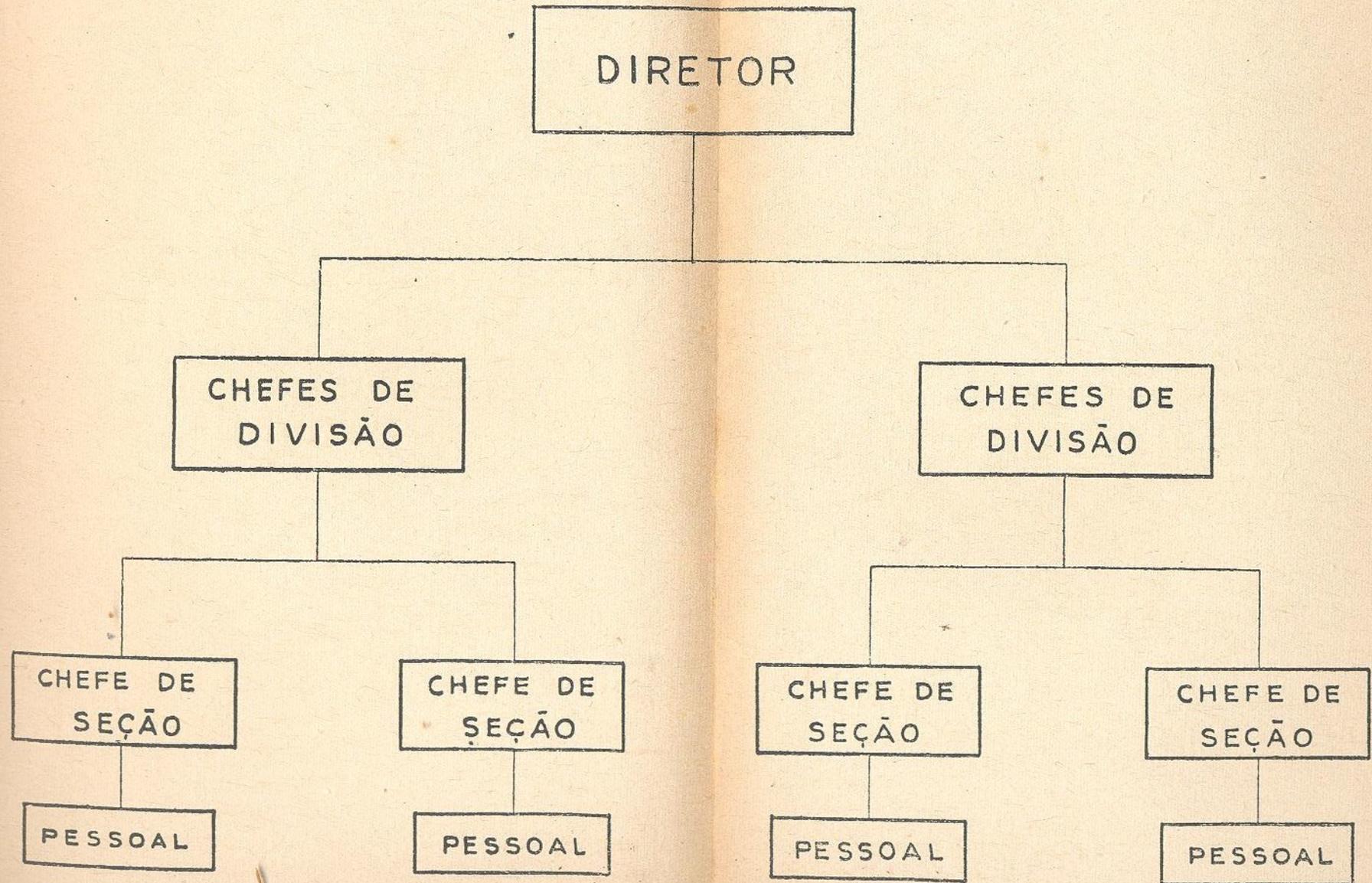
subir cada vez mais, e no sentido mais amplo, o valor dos profissionais especializados e exercitados na divisão do trabalho. Dêste modo se concentra cada vez mais, por motivos objetivos, a inteligência social e a capacidade de mando nas cabeças de uns poucos políticos, diretores da economia, técnicos de administração e especialistas de direito". (Karl Mannheim — O homem e a sociedade na época de crise).

Assim exposto, de um modo geral, o assunto, permita-se-nos ainda uma última exortação. Salazar, quando se pôs, pela primeira vez, em contacto com os seus colegas de ministério para tratar da situação do seu país e ventilar os remédios, enumerou quatro problemas fundamentais, de cuja resolução dependia o renascimento do país como nação independente: o financeiro, o econômico, o social e o político. Muito semelhantes as condições do Brasil novo com as da antiga metrópole. Não vamos analisar todos êsses problemas, porque o tempo não nos sobra; acentuamos, porém, a precedência, sobre todos os demais, do problema financeiro. Também nós padecemos de *eternos deficits*, também nós lutamos pelo estabelecimento de bases sólidas sobre que edificar uma filosofia política, econômica e social, bem brasileira, bem ajustada às nossas peculiares necessidades e à nossa civilização, orgulhosa dos seus valores morais, mas a solução desse problema requer antes de tudo a organização racional do controle econômico e financeiro em todos os setores da administração pública.

Confiemos, pois, na nossa capacidade de realização.

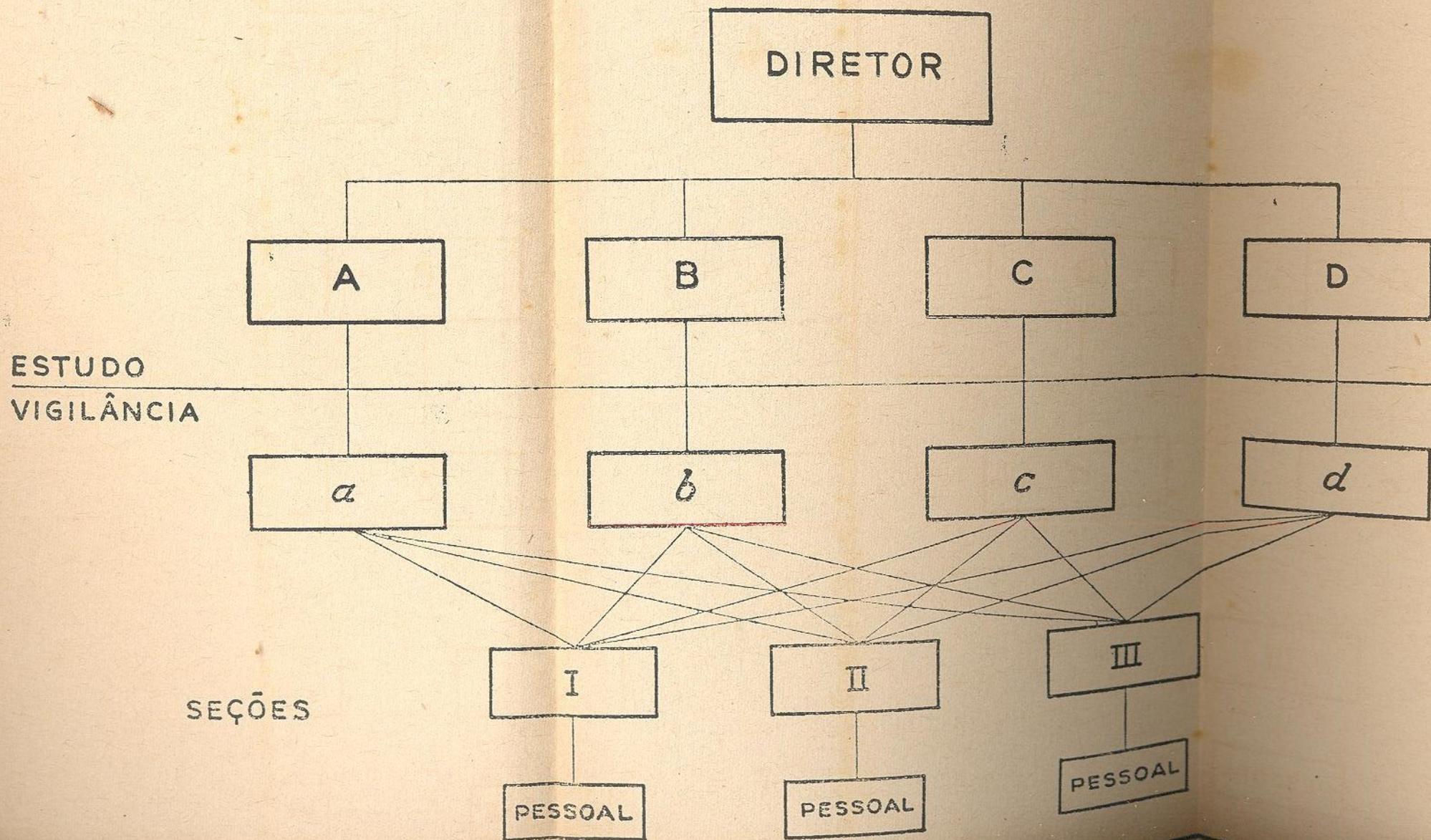
# SISTEMA MILITAR

①



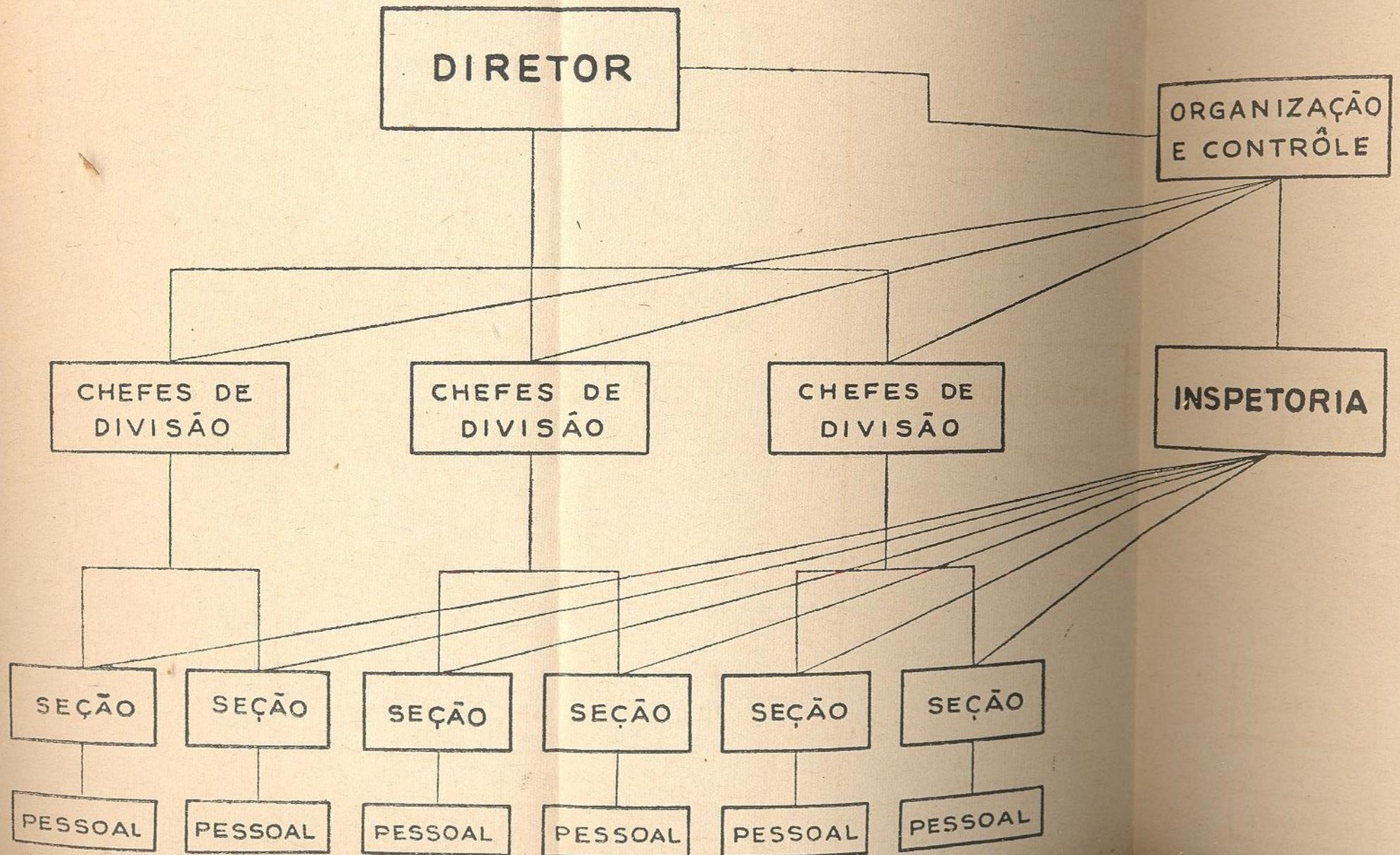
# SISTEMA FUNCIONAL

②



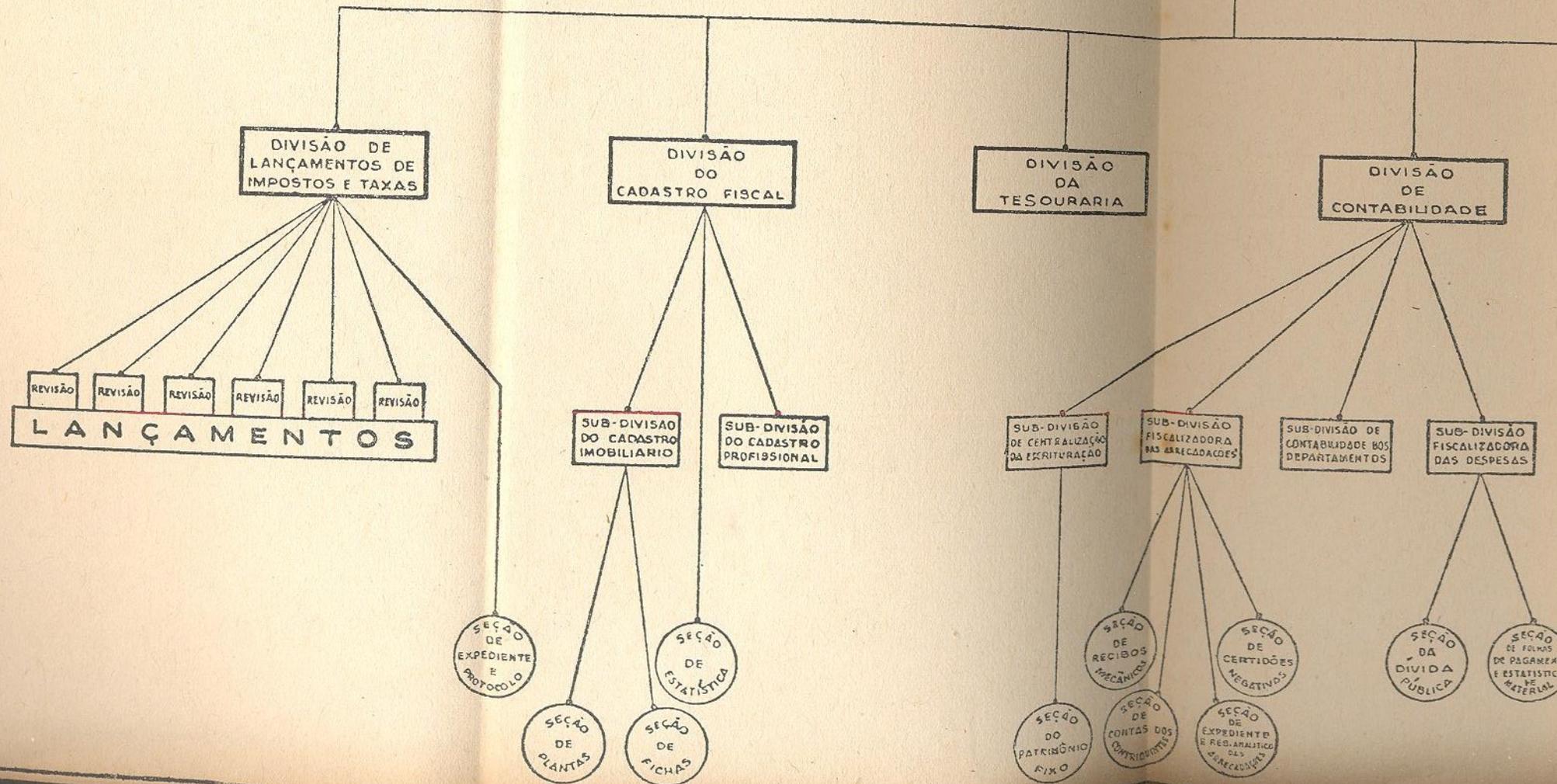
# SISTEMA MISTO

## 3

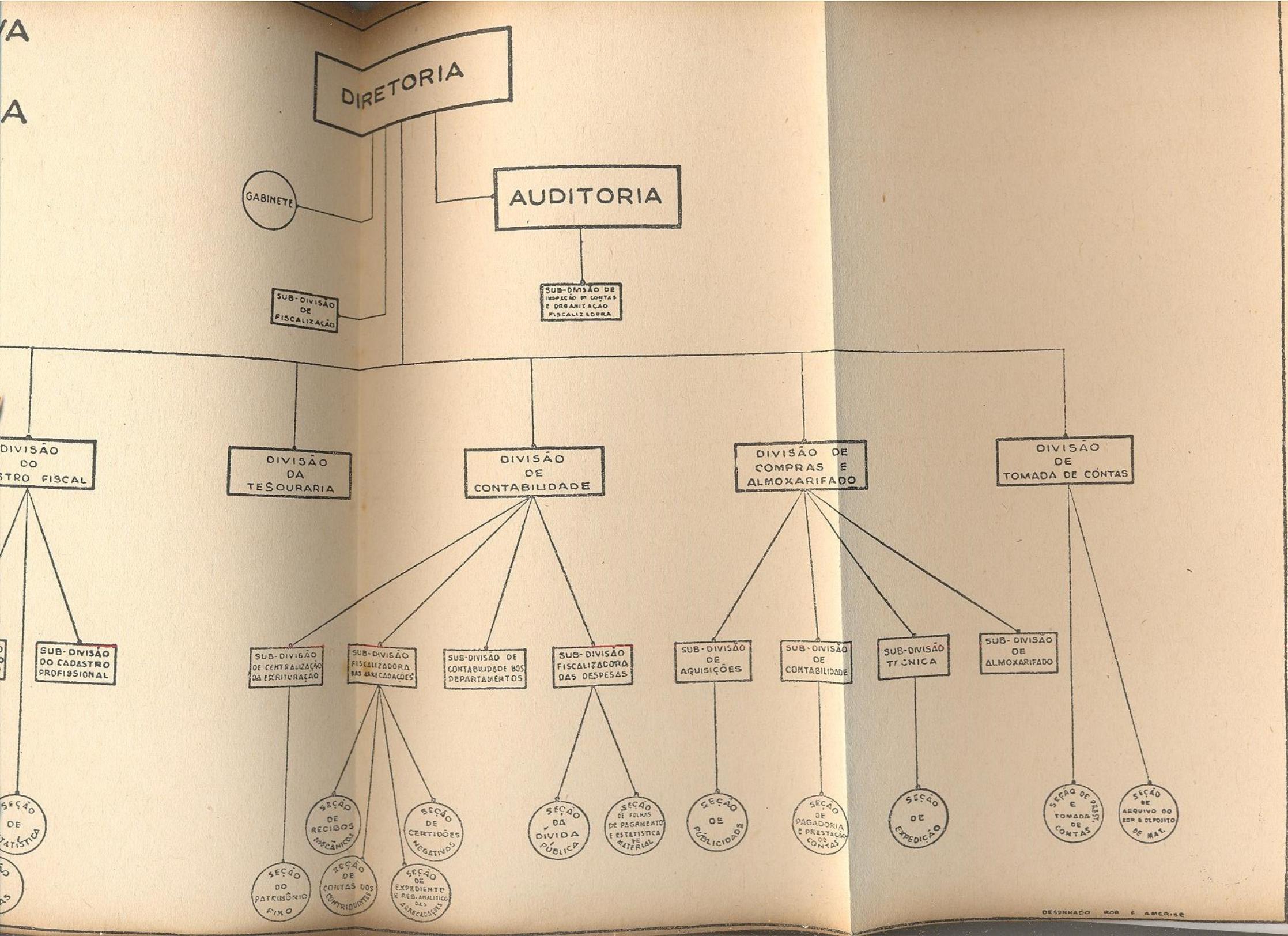


# ORGANIZAÇÃO ADMINISTRATIVA DO DEPARTAMENTO DA FAZENDA

DEPOIS DA CRIAÇÃO DO CADASTRO FISCAL



VA  
A





















## A PADRONIZAÇÃO DOS ORÇAMENTOS COMO CONDIÇÃO DE SANEAMENTO FINANCEIRO

Agradeço a honra que me concede a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas do Rio de Janeiro, distinguindo-me com o convite para falar nesta sessão de encerramento da Semana do Economista. Receio não poder corresponder, inteiramente, à expectativa, porquanto certame da importância deste que promoveis, exigiria trabalho substancial, que circunstâncias várias me impedem de empreender. Há pouco mais de uma semana encerrou-se e Conferência dos Técnicos em Contabilidade Pública e em Assuntos Fazendários, convocada pelo Governo Federal, e da qual fiz parte como representante da Municipalidade de São Paulo e, no entanto, aqui me tendes, formulando, talvez prematuramente, juízos sobre um problema dos mais importantes entre os debatidos na referida conferência: "A Padronização dos Orçamentos Públicos". Esforçar-me-ei contudo por ser o quanto possível breve e, se de todo não conseguir amenizar a palestra, solicito por antecipação o crédito necessário que assegure o equilíbrio entre a receita, que é a vossa indulgência, e a despesa, que é o desataviado da minha exposição.

Que é orçamento público? Poderia citar uma dúzia de definições, ou melhor, tantas definições quantos os tratadistas de finanças públicas. As definições apavoram os que as devem formular. A academia não admite se trate de qualquer assunto grave sem primeiramente sintetizar numa frase todo o seu conteúdo. Definir em muitos casos é útil, e em outros dispensável. Fugimos às definições porque são perigosas. As vezes demasiadamente restritas quanto à extensão do definido, outras redundantes, prolixas, verdadeiras colchas de retalhos. *Omnia defi-*

**nitio periculosa est.** O brocardo latino está de pé, e apoiando-nos nêle não formularemos uma definição do orçamento público. O orçamento é por demais conhecido para que dispensássemos ao estudo das definições atenção mais demorada. Preferimos dar à nossa exposição certa leveza, borboleteando em tórno dos aspectos políticos, econômicos e financeiros que caracterizam a peça, e deter-nos, principalmente, em considerações sôbre a importância de que se reveste o orçamento como instrumento de ação político-administrativa. A ação político-administrativa implica na previsão de um resultado, que se traduza em benefícios à coletividade, de acôrdo com as aspirações modernas dos povos civilizados. Para a realização dêsses fins é imprescindível a cooperação dos indivíduos, na medida das suas fôrças e da responsabilidade social que assumem no seio do agrupamento nacional a que pertencerem.

O orçamento público, em sua forma extrínseca, é um prospecto em que, de um lado, figura a receita calculada para um determinado período, chamado exercício financeiro, e, do outro, a fixação da despesa pública, considerada necessária para a segurança social. Tem pois o aspecto de uma peça contábil que representa a conta de previsão de um exercício vindouro, em face do qual competirá aos órgãos de contrôlo econômico e financeiro verificar, na fase de execução, quais as entradas devidas e realizadas, e quais as despesas empenhadas e pagas, afim de determinir, no final do exercício, as variações positivas ou negativas produzidas no patrimônio público. O orçamento é o ponto de partida de uma dança de cifras que se mantêm em atividade durante um exercício, ao som da orquestra governamental, para maior ou menor satisfação dos interêsses da coletividade. Evidentemente, o papel instrumental desempenhado pela Contabilidade é dos mais relevantes, pois cabe-lhe registrar tôdas as dissonâncias e apontar o caminho que evite sua repetição, mas as cifras, por si sós, ainda não refletem tôda a importância do orçamento público como índice de cultura política, econômica e financeira. Cumpre indagar sôbre o verdadeiro conteúdo da peça, sôbre a sua repercussão social, sôbre os fatores econômicos que lhe determinam a estrutura, sôbre os efeitos financeiros dêle decorrentes e sôbre a sua evolução em face dos sistemas políticos.

Como vêdes, o problema orçamentário é de uma complexidade sem par. Tôda a vida da nação, nas suas grandezas e nas suas misérias, se reflete no orçamento público.

A apresentação do orçamento e sua publicação é sinal de liberdade. Nos governos absolutos êste documento é objeto de interêsse privado do respectivo soberano. De seu arbítrio dependem os tributos exigidos aos súditos. Os gastos atendem sômente às conveniências do príncipe; e quanto à prestação de contas, esta sômente se faz perante Deus. O orçamento então não passa de uma conta de caixa a assinalar o caráter despótico do poder. Financeiramente tais orçamentos constituíam o prelúdio de saldos reais. Isto por várias razões. Em primeiro lugar se destinavam exclusivamente a atender às necessidades particulares do soberano, que arrecadava o mais que pôdia e gastava o menos possível para dar-se, oportunamente, ao luxo de aparente generosidade perante o seu povo; e depois, como observa MONTESQUIEU, devendo cada govêrno ter uma razão para existir, também os déspotas deviam tê-la e esta não podendo ser a popularidade, era, ao menos aparentemente, a moralidade de sábia e escrupulosa administração.

Submeter ao conhecimento da nação o estado das finanças, propor a realização de serviços públicos, e fixar-lhes o **quantum**, bem como estabelecer as condições em que será necessária a contribuição dos cidadãos para a realização dos objetivos do Estado em prol da prosperidade e segurança nacionais, constitue um dos atos constitucionais mais importantes, pois a nação deve saber os limites da despesa além dos quais a ação do poder executivo poderá tornar-se danosa à liberdade e passível de ser considerada crime de lesa-pátria.

Citam-se entre os primeiros orçamentos instituídos para o bom andamento da administração, os das comunas italianas, entre os quais o florentino e o da república de Veneza, no ano de 1300.

Como consequência da evolução social e do advento das liberdades públicas surgiram os orçamentos, que determinam a súbmissão do poder executivo à vontade soberana dos representantes da nação. Sua publicação é uma conquista do liberalismo, propagado pela revolução francesa e consubstanciado na

declaração dos direitos dos homens, que, em seu artigo 14, contém o dispositivo seguinte :

“Tous les citoyens ont droit de constater par eux mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de les consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quantité, l'assiette, le recouvrement et la durée”.

A magna-carta da Holanda já havia consagrado o princípio de que somente à Assembléia cabia o direito de discutir e aprovar os impostos a serem exigidos à nação. Na Inglaterra esse direito fôra concedido, desde épocas remotas, ao Parlamento. A Inglaterra foi também a primeira nação que adotou o orçamento público na forma atual. Sua evolução coincide com a evolução do governo parlamentar desse país. Originou-se há sete séculos, tendo passado por três fases bem distintas :

- 1.º — Aprovação parlamentar dos tributos e outras fontes de receita ;
- 2.º — Aprovação parlamentar da despesa por destinação;
- 3.º — Discussão anual pelo parlamento da receita e despesa governamental apresentada sob a forma de plano financeiro.

A primeira fase iniciou-se com a outorga da Magna-Carta, em 1215, que continha, entre outros, o dispositivo :

“No scutage or aid shall be imposed in the kingdom unlesse by the Common Council of the realm”,

pelo qual o Rei se obrigava a ouvir seus barões antes de impor certos tributos feudais.

O Common Council transformou-se em parlamento. As lutas entre o Rei e o parlamento fôram freqüentes. A desobediência de Carlos I aos dispositivos da Magna-Carta custou-lhe, em 1649, a vida. Somente depois da revolução de 1688, com a outorga do “Bill of Rights”, cessou definitivamente a prerrogativa do rei de impor tributos, passando ao parlamento a autoridade de conceder ou recusar dinheiro para as necessidades do governo.

Com a criação da Câmara dos Comuns, iniciou-se o período de rivalidades entre as duas casas do parlamento, aquela e a dos Lordes. Somente com o ato de 1911 ficou a Câmara Baixa com o contrôlo supremo de tôdas as medidas financeiras, sendo os Lordes privados do direito de rejeitar as leis de meios. Por outro lado a autoridade executiva, que fôra dos reis, passara às mãos de um gabinete ministerial responsável perante o parlamento. A êsse gabinete, por intermédio do “Chancellor of the Exchequer” incumbe, presentemente, a obrigação de preparar o plano financeiro anual a ser submetido à Câmara dos Comuns para final aprovação.

Essa a evolução que se operou na Inglaterra. Igual ou semelhante foi o processo nas demais democracias do mundo. O orçamento constituiu-se, sempre mais, centro de excepcionais cuidados e atenções por parte dos representantes da nação e, se na sua forma e conteúdo nem sempre tem correspondido aos anseios dos homens que desejam fiel e lealmente contribuir para o estabelecimento de normas de administração consentâneas com os ideais que animam as nações civilizadas, é porque o problema da finança pública se reveste de tanta complexidade, que não permite senão que essas aspirações se concretizem em programas mínimos e em demonstrações de que realmente os povos procuram progredir no sentido de prover às suas necessidades de acôrdo com os princípios de justiça e de solidariedade que cada vez mais se enraízam na alma humana.

O orçamento público depende de múltiplos fatores. Área, clima, população, fontes naturais de riquezas, educação, cultura política e econômica, e, não em menor escala, a habilidade dos homens, são elementos que influem sobre a finança pública. Daí não haver regras uniformes, nem estratégias definidas para a solução dos problemas financeiros dos diferentes povos. Os sistemas políticos também exercem influência notável sobre a política financeira e conseqüentemente sobre a modalidade dos orçamentos. Nas democracias o orçamento é o meio pelo qual se exerce o contrôlo popular sobre as atividades governamentais.

Depois da guerra de 1914-1918, há indícios de declínio das democracias do tipo capitalista e individualista. Os governos representativos cederam lugar a outros tipos de governo, mais

autoritários, notadamente a Rússia com o seu sistema coletivista e a Itália, Alemanha e Espanha, com os seus regimes totalitários. O orçamento, em tais regimes, submete-se às razões do Estado e deixa de ser o instrumento pelo qual a nação, pelos seus representantes, autoriza o poder a arrecadar os tributos e a fazer as despesas, previamente fixadas, para se transformar, principalmente, num instrumento pelo qual o poder executivo, intérprete único das necessidades da coletividade, se propõe realizar a obra social e nacional que lhe parecem indispensáveis ao bem comum. As forças ativas da nação são consideradas em função do bem-estar geral.

E' cedo para se julgar da evolução política a que talvez a nossa geração ainda tenha de assistir depois de definidas as forças que, presentemente, se digladiam na Europa, e por isso não cabem considerações pormenorizadas sobre este ou aquêl sistema político, para preconizar esta ou aquela maneira de preparar e executar os orçamentos. Também nós atravessamos um período que, de certo modo, é de transição, não nos sendo lícito manifestar quaisquer idéias sobre assunto tão grave, confiado ao patriotismo dos homens que na atualidade procuram traçar as diretrizes que conduzam o Brasil a um futuro promissor. Quaisquer que sejam as circunstâncias, o orçamento público há-de constituir sempre o fundamento para a edificação econômica e social das nações!

Os países latino-americanos procuraram adotar os métodos seguidos pelas democracias, cujas constituições aliás lhes serviram de modelo na fase de sua organização política após os movimentos de independência. As instituições nascidas da natureza das coisas e dos homens que as elaboraram foram transplantadas sem consideração às realidades econômicas e sociais divergentes. O sistema federativo norte-americano, que resultou da união de Estados que já gozavam de autonomia econômica e administrativa, num movimento de caráter centrípeto não se aplicaria com a mesma eficácia aos países unitários da América Latina, divididos em províncias subordinadas a um governo central e sem experiência suficientemente ampla de auto-determinação. Faltando-lhes antecedentes históricos e precedentes políticos, não puderam as jovens democracias latino-americanas auferir do sistema liberal estabelecido as vanta-

gens que outros países, como a Inglaterra, alcançaram, submetendo suas finanças ao controle popular por intermédio do regime representativo.

As finanças desses países já estavam desequilibradas antes da guerra de 1914-1918, mas tornaram-se ainda mais difíceis no período de após-guerra, com grave repercussão sobre o seu crédito e sobre a estabilidade de seus governos.

O Brasil colonial somente começou a organizar suas finanças com o estabelecimento da contabilidade em 1808 e a formação do erário real, considerado por Agenor de Roure como "o embrião dos princípios gerais da lei orçamentária".

A 14 de novembro de 1827, portanto no início do Império, foi votado, na Assembléia Legislativa, o primeiro orçamento, somente para o tesouro público da Côrte e para a Província do Rio de Janeiro.

Em 1830 foi promulgada a primeira lei orçamentária do Império para o exercício 1831-1832. A receita foi calculada em 12.370:000\$000 e a despesa fixada em 12.798:000\$000.

O ato adicional de 1834 criou as Assembléias Legislativas Provinciais com o direito de cuidar das despesas municipal e provincial e das taxas que lhes fôsem necessárias, origem de autonomia financeira das províncias.

Em 1820, quando D. João VI deixava o Brasil, a receita efetiva montava em 4.500:000\$000, para uma despesa de Rs. . . . . 9.762:891\$116, sendo o **deficit** coberto com a receita extraordinária proveniente, principalmente, do lucro com a cunhagem de piastras espanholas em moedas provinciais, recunhagem de piastras e venda de barras de cobre para a casa da moeda. D. Pedro recebia o país em condições financeiras aflitivas e tais condições mais se agravaram com a independência e consequentes obrigações assumidas com relação à parte da dívida externa, herança que ainda hoje pesa sobre as finanças brasileiras, que têm que arcar com o serviço de empréstimos externos, que em parte ainda são provenientes de operações onerosas feitas nos primeiros anos do Brasil independente.

"O Império é o **deficit**" costumavam dizer os homens da oposição. Calculou Castro Carneiro os **deficits** acumulados até a data da proclamação da República em mais de 758.181:000\$000;

mas essa tradição financeira mantém-se quase inalterada, no período republicano; que se seguiu à queda do Império.

O último orçamento do Império consignou as seguintes cifras:

|               |                  |
|---------------|------------------|
| Receita ..... | 186.738:000\$000 |
| Despesa ..... | 208.396:000\$000 |

A República, adotando a forma federativa, teve de enfrentar desde logo graves problemas de organização para definir os poderes financeiros da União dos Estados. Estabeleceu-se a autonomia financeira dos Estados e discriminaram-se as respectivas fontes de tributação.

Em luta sempre contra as desproporções existentes entre as fronteiras econômicas e as políticas, o Brasil econômico, que se resume no maior desenvolvimento de alguns Estados, e da faixa litorânea, arca com os onus de extensas áreas, abrigando imensas reservas, sem que, devido às suas condições sociais, possa, desde logo, realizar, em condições satisfatórias, a exploração dessas riquezas em potencial. O desenvolvimento desigual das regiões determinou lutas políticas que culminaram na revolução de 1930.

Nesse exercício, como aliás se vinha verificando com regularidade desde que Campos Sales deixara a presidência, o **deficit** foi de 832.592:506\$000, tendo as cifras da receita e despesa apresetado a seguintes importâncias:

|               |                    |
|---------------|--------------------|
| Receita ..... | 1.677.951:583\$000 |
| Despesa ..... | 2.510.544:094\$000 |

Sofrera a receita um notável colapso, em parte devido ao **crack de 1929**, em parte devido ao movimento revolucionário.

As dificuldades crescentes puseram em risco o reembolso de créditos estrangeiros. Num esforço para reabilitar o crédito nacional, o govêrno brasileiro já havia dirigido, em 1923, um convite aos interêsses inglêses para enviarem técnicos afim de estudar sua estrutura econômica e financeira, e oferecerem sugestões para o reerguimento de sua finança pública. Os resultados, porém, foram nulos.

Mais recentemente, em 1931, tivemos a visita de Sir Otto E. Niemeyer. Referindo-se ao trabalho dêsse técnico, J. F. Normano assim se exprime:

“A principal característica dêsse relatório é que a economia local foi simplesmente esquecida. Niemeyer procura uma explicação da situação na crise mundial e nas conseqüências da política financeira interna do Brasil, nos últimos anos.

“No programa de reformas também a economia é esquecida como se a estrutura financeira fôsse inteiramente independente e autárquica. O relatório é mais uma peça técnica, e não econômica.”

Eis em largas pinceladas o quadro das finanças brasileiras no ano em que comemoramos o cinqüentenário da proclamação da república.

Os técnicos estrangeiros, como se vê, de nada nos valeram. Tivemos porém oportunidade de conhecer as verdadeiras causas das nossas dificuldades e de nos convencer de que o problema exige uma solução nacional com processos também nacionais, tendo em vista as realidades econômicas e financeiras locais.

#### CARATER ECONÔMICO DA FINANÇA PÚBLICA

Ao Estado, como agente jurídico e político da coletividade, cabe a missão de realizar serviços de utilidade geral, que a iniciativa privada, ou não pode produzir por falta de impulsos econômicos, ou produz em condições que não satisfazem às necessidades coletivas.

No exercício de suas funções serve-se o Estado duma parcela das riquezas criadas, para redistribuí-la, transformada em serviços públicos.

O processo pelo qual o Estado interfere na distribuição das riquezas é objeto da Ciência das Finanças.

Elaboraram-se diversas teorias em tôrno do processo financeiro. A do consumo, que se ocupa somente da utilização das riquezas nos serviços gerais, sem examinar a causa eficiente do processo.

A teoria que se seguiu foi a da troca. Estado e indivíduos se contrapõem para trocarem riquezas por serviços. Mas o Estado, operando para satisfazer as necessidades coletivas, atende

a interêsses da própria coletividade, cujos indivíduos, sujeitos da necessidade, se identificam com o próprio Estado, que não constitue por isso sujeito distinto. Ora, a troca somente pode operar-se havendo uma perfeita divisão entre os respectivos operadores e, assim sendo, a teoria da troca não tem o caráter de generalidade que lhe quiseram atribuir os economistas da escola de Manchester. Não obstante, há inúmeras relações entre o Estado e os indivíduos para a satisfação de necessidades particulares. E' quando o Estado presta serviços, susceptíveis de serem medidos e cobrados, por meio de taxas, aos indivíduos que, isoladamente, se beneficiam da utilidade produzida. Neste caso particular há, efetivamente, troca, regulada por uma taxa, e Estado e indivíduo ou coletividade e indivíduo se colocam em dois campos diferentes e opostos para regularem suas relações.

Posteriormente surgiram as teorias que se fundaram sobre o conceito de produção. O Estado desenvolve a sua atividade no sentido de realizar a produção capitalística, conceito que Wagner restringiu considerando que a atividade do Estado, no setor da produção pertence a uma esfera diferente daquela em que os indivíduos agem. Foram ainda partidários da teoria da produção E. Sax e De Viti de Marco. Segundo a concepção primitivamente exposta pelo último autor, a **economia financeira é a economia de produção que transforma os tributos em bens públicos.**

Como quer que examinemos a questão, os tributos, que os indivíduos pagam, representam o custo dos bens públicos produzidos pela atividade do Estado. Mais precisas neste sentido são as explicações de Rica Salerno, (Contributo alla Teoria Economica della Finanza — 1936) caracterizando o fenômeno econômico-financeiro como um problema de produção e distribuição de créditos em que a coletividade, através dos órgãos competentes, é produtor e consumidor. É de utilidade para o esclarecimento do tema que nos propusemos desenvolver, transcrever as lições do referido professor da Universidade de Messina:

“Os bens destinados à satisfação das necessidades coletivas são subtraídos aos empregos que os indivíduos lhes poderiam dar. Ora, os indivíduos destinam os bens disponíveis, antes de tudo, à satisfação das necessidades individuais presentes, e depois à poupança tendo em vista necessidades individuais futuras. A

satisfação das necessidades presentes importa sempre no imediato e efetivo emprego dos bens por parte dos indivíduos. A destinação é poupança, porém, quando não se concretizam na produção de bens instrumentais ou de bens de uso durável, implicam para o indivíduo poupador o diferimento no tempo do emprego dos bens, importando isso na formação de uma reserva de bens, tendo em vista empregos futuros. Mas a formação do pecúlio importa, por outro lado, na transferência dos bens poupados às classes produtivas e, portanto, numa aplicação das economias na produção. Por isso, independente dos fins que a determinam, a destinação para a formação do pecúlio implica sempre num emprego de bens.”

“As várias espécies de empregos particulares, a que os bens são destinados pelos particulares sofrem, entretanto, uma redução em virtude da subtração dos bens destinados à satisfação das necessidades coletivas. Segundo a natureza dos bens subtraídos ou o modo pelo qual se faz a subtração, reduzem-se as possibilidades de consumo, e portanto, os empregos para a satisfação de necessidades presentes; reduzem-se igualmente as possibilidades de fazer economias, e portanto as perspectivas de empregos remotos para a satisfação de necessidades futuras”.

“A subtração dos bens aos vários empregos particulares, operada para atender às necessidades coletivas, estabelece privações para os indivíduos, isoladamente, pois que os vários empregos, a que os indivíduos destinam os bens disponíveis, têm importância para cada um, isto é, tem uma utilidade individual que resulta da correlação especial intercedente entre cada aplicação e o indivíduo que a pode realizar. Essa privação particular constitue o **aspecto individual do fenômeno do custo que se observa na economia financeira**”. (O grifo é nosso).

“Mas a subtração dos bens aos empregos particulares, na explicação do processo econômico da finança, importa em privações para a **coletividade como tal**. De fato, como os indivíduos existem somente no âmbito de uma coletividade que, como tal, tem finalidade própria, todos os empregos particulares, a que os indivíduos destinem os bens, adquirem também uma utilidade coletiva. Ou, para ser mais claro, além da correlação especial que intercede entre as várias aplicações e os indivíduos que as possam realizar, estabelece-se uma correlação geral entre as

mesmas aplicações e a coletividade da qual resulta a utilidade coletiva dos vários emprêgos. A transferência dos bens das aplicações particulares para as de caráter público, que se verifica através do processo econômico da finança, importa, por isso, em privações para a coletividade. Estas privações, determinadas pela utilidade coletiva das aplicações que se tornaram impossíveis em consequência do destino dado aos bens para a satisfação das necessidades coletivas, constituem o **custo do processo econômico da finança**".

A teoria exposta pode ser expressa pela seguinte fórmula de equilíbrio:

Valor real dos tributos = valor real dos serviços públicos gerais e especiais.

A expressão tem apenas valor formal. Não é possível calcular, exatamente, as cifras que perfaçam os membros da igualdade ideal enunciada. Contudo a fórmula é um roteiro que não deve ser desprezado na edificação das finanças públicas.

O conceito de serviços públicos tende a estender-se sempre mais, mercê das atribuições crescentes do Estado. As transformações econômicas são contínuas e exigem períodos de adaptação mais ou menos longos. O interesse coletivo, em virtude dessas transformações, sofre deslocamentos, que precisam ser disciplinados pelo Estado. Afirma LUIZ ROQUE GONDRA:

"O Estado, agente jurídico e político da coletividade tem caráter futuro mais nítido e forte do que os indivíduos, por ser sua vida mais duradoura do que a dos indivíduos e mais rica em elementos de interesse futuro. O Estado procede, por isso, com mais altruísmo".

Em tais condições compete ao Estado assumir certos deveres e tomar a si a direção de serviços de utilidade pública, que a iniciativa privada não é capaz de suportar.

Enquanto as emprêsas de produção particulares admitem somente períodos curtíssimos de perdas iniciais, o Estado, dado o seu caráter perpétuo, pode resistir prolongadamente e estender sua ação às emprêsas onerosas que os indivíduos, isoladamente, não enfrentam.

São desta natureza as necessidades que, embora individuais, economicamente se transformam em necessidades coletivas, isto

é, cuja satisfação ampla e completa somente se realiza pela ação coletiva.

Assim colocada a questão, é natural que não seja aplicável a muitos serviços públicos o conceito de rendabilidade corrente em relação aos empreendimentos particulares, mas nem por isso deixa de existir um limite de utilidade, que denominamos valor real, até o qual pode ser exigida, com justa razão, a contribuição dos indivíduos que compõem a coletividade.

Sobre este assunto nos manifestámos num dos pareceres emitidos perante a Comissão Técnica e Consultiva da conferência há pouco realizada.

"O administrador público, se bem obrigado a encarar os problemas do bem comum sem levar em demasiada conta os interesses dos indivíduos isolados e embora conte com a reserva quase inesgotável dos recursos resultantes do progresso que se projeta até o infinito da existência da nação, não pode, entretanto, ultrapassar os limites traçados pelo que se considera "bem comum" e precisa, por isso, manter-se dentro das possibilidades econômicas reais."

"É nesse sentido, essencialmente econômico, que se deve procurar estabelecer as regras que conduzem ao verdadeiro equilíbrio orçamentário".

#### OS TRABALHOS DA CONFERÊNCIA DE TÉCNICOS EM CONTABILIDADE PÚBLICA E ASSUNTOS FAZENDÁRIOS

A padronização dos orçamentos dos Estados e Municípios, conforme ficou assentada na conferência de técnicos, recentemente encerrada, constitui um passo vantajado para o saneamento das finanças brasileiras. Graças à uniformidade de classificação da receita e da despesa a ser adotada por todos os Estados e Municípios, será doravante possível reunir num quadro sinótico e totalizar a receita e despesa públicas de todo o Brasil. Do mesmo modo obter-se-á, futuramente, uma vista panorâmica da execução orçamentária pela qual se verificará até que ponto e como as previsões se converteram em realidades econômicas e financeiras.

A classificação aprovada não possui somente valor formal. Foram objeto de atenções muito especiais os aspectos econômi-

cos, sociais e administrativos, tanto quanto à receita como quanto à despesa.

O quadro número 1 mostra o modelo de balanço da receita e despesa, interpretado do ponto de vista econômico-social. A receita dos tributos foi classificada por incidência.

Três são os elementos econômicos sobre que incidem os tributos:

- 1º — Riqueza
- 2º — Trabalho
- 3º — Rêdito

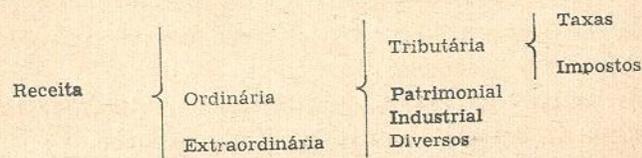
De acôrdo com a legislação vigente várias são as modalidades por que os tributos incidem sobre os elementos acima mencionados. Não sendo possível adotar, como padrão, a divisão clássica da Economia Política, optou-se por um critério misto, consubstanciado nos seguintes grupos:

- 1º — Tributos sobre a propriedade
- 2º — Tributos sobre a circulação da riqueza
- 3º — Tributos sobre as atividades dos contribuintes
- 4º — Tributos resultantes da atividade do Estado
- 5º — Tributos sobre o rêdito
- 6º — Tributos sobre o indivíduo
- 7º — Tributos com diversas incidências

Desta maneira traçaram-se as bases para o conhecimento da distribuição da carga tributária.

Sobre ser valioso instrumento para estudos acerca de legislação tributária, constitue também elementos assaz precioso, do ponto de vista estatístico, pois estabelecidas as correlações com outros fenômenos econômicos e sociais far-se-á com segurança a distribuição equitativa dos encargos públicos entre os beneficiários da ação estatal.

A receita foi também classificada do ponto de vista jurídico e financeiro, tradicional na técnica orçamentária. Neste sentido as rubricas subordinaram-se aos seguintes grupos:



O número de rubricas, de acôrdo com o padrão adotado, foi reduzido a 65 denominações gerais, dentro das quais se enquadraram mais de 2.100 denominações diferentes, adotadas pelos Estados e Municípios para designar as várias espécies de receita. Procedeu-se, como se vê, a radical simplificação do quadro geral da receita pública, que há-de conduzir, forçosamente, a uma racionalização das leis fiscais brasileiras, no sentido de torná-las uniformes em todo o País, formando um verdadeiro sistema tributário nacional, embora sujeito às diferenciações econômicas locais.

A despesa também subordinou-se, quanto à classificação, ao critério econômico, social e administrativo. Em suas linhas gerais foi adotado o estudo elaborado pela Secretaria do Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda. Em seu aspecto formal os orçamentos conservam a feição que convém a cada administração local, mas cada verba deve ser caracterizada quanto à natureza do serviço a que se destina, mediante o uso do código adotado pela conferência. Os serviços foram divididos nas seguintes categorias gerais:

- 0 — Administração Geral
- 1 — Exação e Fiscalização Financeira
- 2 — Segurança Pública e Assistência Social
- 3 — Educação Pública
- 4 — Saúde Pública
- 5 — Fomento
- 6 — Serviços Industriais
- 7 — Dívida Pública
- 8 — Serviços de Utilidade Pública
- 9 — Encargos Diversos

e cada uma dessas categorias por sua vez está desdobrada em sub-classes que permitem uma análise mais pormenorizada da despesa.

O quadro número 2 representa o modelo do resumo da classificação da despesa, por serviços e elementos, tais como material, pessoal e diversos.

Este resumo contém, em sua substância, a padronização orçamentária da despesa adotada pela conferência.

Os quadros estaduais e municipais podem ser condensados em outros comparativos e sumários, que proporcionarão dados panorâmicos sobre as finanças dos Estados e Municípios do Brasil.

Uma das resoluções mais interessantes foi a eliminação do grupo das "Despesas Extraordinárias". Sob essa denominação classificavam-se freqüentemente despesas de caráter constante, que teriam encontrado séria oposição si fôsem colocadas na parte ordinária do orçamento. Contra a inclusão de despesas extraordinárias nos orçamentos se manifestaram insignes economistas e financistas. LEON SAY queria que o orçamento extraordinário fôsse objeto de vida à parte e que fôsse coberto por meio de recursos também extraordinários, de modo que esse orçamento, por assim dizer complementar, não produzisse efeitos sobre a administração normal do Estado. Outros quiseram limitar a parte extraordinária do orçamento a uma fração da parte ordinária, na França 1/7, na Rússia 1/10, 1/20. Preferimos a orientação proposta por LEON SAY.

De acôrdo com esta diretriz têm sido excluídas dos orçamentos ordinários da Prefeitura de São Paulo, em cujo Departamento da Fazenda exercemos nossas atividades, as despesas feitas com obras de vulto. Tais obras, que nos últimos quatro anos importaram em cerca de 200.000:000\$000 foram executadas com economias, entendidas como tais as resultantes da execução orçamentária em virtude de excessos de arrecadação e de despesas inferiores às fixadas, bem como as economias acumuladas por particulares, em condições de serem aplicadas em títulos municipais. As despesas extraordinárias foram desta forma objeto de créditos especiais, cobertos sempre que se ofereciam perspectivas para a obtenção fácil de recursos financeiros. Por outro lado deve-se considerar que o orçamento anual somente é admissível para os fatos de administração corrente. Os grandes empreendimentos do Estado, compreendendo planos de reconstrução econômica e outros que exigem a mobilização de grandes recursos não podem ser custeados com os elementos limitados de um exercício e carecem de um período maior para sua regular e satisfatória execução.

A bi-partição do orçamento, conforme preconizámos e adotámos em caráter preventivo, foi adotada pelo govêrno de Roo-

sevelt, como meio para a restauração das finanças norte-americanas.

Segundo refere A. E. BUCK, o presidente Roosevelt pediu e o Congresso autorizou a redução de vencimentos e pensões de guerra, a eliminação de funções desnecessárias e de atividades inúteis, afim de restabelecer o equilíbrio orçamentário. Simultaneamente foram autorizados créditos especiais e extraordinários para obras de vulto e para estender a atividade da Reconstruction Finance Corporation (RFC).

Desta maneira pôde o govêrno realizar grandes economias em despesas correntes, para obter o equilíbrio do orçamento ordinário, enquanto se ocupava de grandes empreendimentos, mediante a utilização de empréstimos. O sistema, entretanto, ainda não produzira os efeitos esperados. A prodigalidade com que se realizavam as despesas extraordinárias determinou a Administração a colocar também suas despesas extraordinárias sobre base orçamentária.

O orçamento ordinário, compreendendo tôdas as despesas correntes, inclusive o serviço da dívida pública, devia ser coberto pela receita corrente, enquanto o extraordinário, compreendendo tôdas as despesas de vulto, seria coberto por empréstimos públicos.

A eliminação, nos orçamentos estaduais e municipais do grupo das despesas extraordinárias, é um passo agigantado para o saneamento das finanças públicas.

Outra medida complementar, no mesmo sentido, é a que se refere às operações de crédito, destinadas a cobrir **deficits** orçamentários.

Resolveu a conferência que o **deficit** seja pôsto em evidência. Aceitou pois o princípio de que o orçamento pode apresentar-se com **desequilíbrio aritmético**.

O **deficit** pode ser coberto de diversas maneiras:

- a) recorrendo a reservas financeiras, acumuladas em exercícios anteriores, produto de economias realizadas;
- b) recorrendo ao crédito público, isto é, às economias dos particulares, em condições de serem aplicadas em títulos do Estado.
- c) recorrendo ao aumento de impostos e taxas sempre que

não houver prejuízo para o desenvolvimento normal da economia do País.

No primeiro caso, é bastante que a lei orçamentária, em artigo especial, autorize a utilização dos recursos existentes.

Nos dois outros o assunto já requer aprovação superior e então as soluções poderão ser disciplinadas de acordo com as conveniências e as possibilidades econômicas. Em todo caso, o simples fato de ser necessário confessar o **deficit** constitue norma que fará com que muitos administradores públicos meditem maduramente sobre os planos governamentais que têm em vista, antes de formularem suas propostas definitivas.

Admitiu-se, portanto, a existência de **superavits** orçamentários, ao contrário da tradição financeira, que preconiza orçamentos aritmeticamente equilibrados. Referindo-se ao assunto, A. E. BUCK assim se externa:

“Sob condições normais, não há justificativa para um orçamento desequilibrado, em que as despesas estimadas excedem à receita prevista, ou para uma série de tais orçamentos, mesmo quando as condições forem consideradas anormais. Tal prática indica inhabilidade do governo em adaptar-se, prontamente, a situações novas nas esferas econômicas e financeiras.”

A conferência adotou portanto um critério salutar quando admitiu a inclusão das operações de crédito somente nos casos de terem sido autorizadas e contratadas antes da época da apresentação do orçamento.

\* \* \*

O título desta palestra apresenta a padronização dos orçamentos como condição de saneamento financeiro. Para que esse instrumento seja eficiente é imprescindível que sua manipulação seja confiada a mãos ágeis, afeitas aos problemas econômicos e sociais que informam a ciência da administração.

Por isso a conferência de técnicos aprovou por unanimidade uma indicação no sentido de ser dada ao atual ensino econômico comercial organização compatível com as necessidades da nação, isto é, a base científica indispensável à formação de técnicos à altura dos problemas brasileiros.

A Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas do Rio de Janeiro, que se colocou à frente da campanha, merece os aplausos de todos os homens de boa vontade, pelas iniciativas louváveis que tem tomado em prol da difusão do ensino de administração e finanças.

RESUMO DO ORÇAMENTO

| R E C E I T A                                  |    | D E S P E S A  |    |
|--|----|--|----|
| <b>Tributos e taxas</b>                        |    |  |    |
| 1.º — Sobre a Propriedade .....                | \$ | Serviços de Administração Geral .....                    | \$ |
| 2.º — Sobre a Circulação da Riqueza .....      | \$ | Serviços de Exação e Fiscalização Financeira .....       | \$ |
| 3.º — Sobre Atividades dos Contribuintes ..... | \$ | Serviços de Segurança Pública e Assistência Social ..... | \$ |
| 4.º — Resultantes da Atividade do Estado ..... | \$ | Serviços de Educação Pública .....                       | \$ |
| 5.º — Sobre o Crédito .....                    | \$ | Serviços de Saúde Pública .....                          | \$ |
| 6.º — Sobre o Indivíduo .....                  | \$ | Serviços de Fomento .....                                | \$ |
| 7.º — Com Várias Incidências .....             | \$ | Serviços Industriais .....                               | \$ |
|  |    | Serviços da Dívida Pública .....                         | \$ |
|  |    | Serviços de Utilidade Pública .....                      | \$ |
|  |    | Encargos Diversos .....                                  | \$ |
| <b>Receita Patrimonial .....</b>               | \$ |  |    |
| <b>Receitas Diversas .....</b>                 | \$ |  |    |
| <b>Receita Industrial .....</b>                | \$ |  |    |
| <b>Total da Receita Ordinária .....</b>        | \$ |  |    |
| <b>Receita Extraordinária .....</b>            | \$ |  |    |

RESUMO DA CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA POR SERVIÇOS E ELEMENTOS

| S e r v i ç o s  | Pessoal fixo | Pessoal variável | Material permanente | Material per-consumo | Despesas Diversas | Total |
|--|--------------|------------------|---------------------|----------------------|-------------------|-------|
| Serviços de Administração Geral .                        | \$           | \$               | \$                  | \$                   | \$                | \$    |
| Serviços de Exação e Fiscalização Financeira .....       | \$           | \$               | \$                  | \$                   | \$                | \$    |
| Serviços de Segurança Pública e Assistência Social ..... | \$           | \$               | \$                  | \$                   | \$                | \$    |
| Serviços de Educação Pública .....                       | \$           | \$               | \$                  | \$                   | \$                | \$    |
| Serviços de Saúde Pública .....                          | \$           | \$               | \$                  | \$                   | \$                | \$    |
| Serviços de Fomento .....                                | \$           | \$               | \$                  | \$                   | \$                | \$    |
| Serviços Industriais .....                               | \$           | \$               | \$                  | \$                   | \$                | \$    |
| Serviços da Dívida Pública .....                         | \$           | \$               | \$                  | \$                   | \$                | \$    |
| Serviços de Utilidade Pública .....                      | \$           | \$               | \$                  | \$                   | \$                | \$    |
| Encargos Diversos .....                                  | \$           | \$               | \$                  | \$                   | \$                | \$    |
|  | %            | %                | %                   | %                    | %                 | 100%  |