A FEA e a USP respeitam os direitos autorais deste trabalho. Nós acreditamos que a melhor proteção contra o uso ilegítimo deste texto é a publicação online. Além de preservar o conteúdo motiva-nos oferecer à sociedade o conhecimento produzido no âmbito da universidade pública e dar publicidade ao esforço do pesquisador. Entretanto, caso não seja do interesse do autor manter o documento online, pedimos compreensão em relação à iniciativa e o contato pelo e-mail bibfea@usp.br para que possamos tomar as providências cabíveis (remoção da tese ou dissertação da BDTD).

T657-61
5631T

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE

DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA

TEORIA DO AGENCIAMENTO NO ESTADO

**UMA EVIDENCIAÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA ECONÔMICA
PRODUZIDA PELAS ENTIDADES PÚBLICAS DE
ADMINISTRAÇÃO DIRETA**

✓

VALMOR SLOMSKI

ORIENTADOR: PROF. DR. NELSON PETRI

**SÃO PAULO
1999**

TEORIA DO AGENCIAMENTO NO ESTADO
UMA EVIDENCIAÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA ECONÔMICA
PRODUZIDA PELAS ENTIDADES PÚBLICAS DE
ADMINISTRAÇÃO DIRETA

↙
VALMOR SLOMSKI

DEDALUS - Acervo - FEA

20600002596

Tese apresentada à Faculdade de
Economia, Administração e Contabilidade
da Universidade de São Paulo, como
requisito para obtenção do grau de
Doutor em Ciências Contábeis.

ORIENTADOR: PROF. DR. NELSON PETRI

FEA - USP - SBD
Sec. Aquisição e Proc. Técnicos
DATA DE DEFESA 03/12/99

AGRADECIMENTOS

Ao amigo e professor Dr. Nelson Petri pela orientação, incentivo e ensinamentos, minha sincera gratidão.

Agradeço especialmente ao professor Dr. Massayuki Nagakawa pela oportunidade oferecida aos professores de escolas públicas.

Aos professores Dr. Eliseu Martins, Dr. João Luiz Corrar, Dr. Welington Rocha, Dr. Armando Catelli, Dr. Sérgio de Iudícibus e Dr. José Carlos Marion, agradeço pelos vossos ensinamentos.

Agradeço também à professora e amiga Dra. Nena Gerusa Cei pelo incentivo e oportunidades oferecidas para meu aprimoramento pessoal e profissional.

Aos demais professores do Departamento, em especial aos professores Dr. Reinaldo Guerreiro, Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP e Dr. Diogo Toledo do Nascimento, Coordenador de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, agradeço por terem-me permitido aprimorar meu aprendizado.

Aos colegas do Curso de Pós-Graduação sou muito grato pelo apoio e incentivo nas horas difíceis. Em especial aos quase irmãos Paulo Arnaldo Olak e Ana Maria Nélo.

E, à minha família, em especial à minha esposa Vilma e aos meus filhos Thiago e Juliana, que souberam suportar esta longa caminhada. À minha mãe que poderá ver este trabalho concluído, e a meu pai, *in memoriam*, que não poderá compartilhar comigo este momento.

SUMÁRIO

	Página
LISTA DE TABELAS E FIGURAS.....	vi
RESUMO.....	vii
ABSTRACT	viii
1 INTRODUÇÃO.....	1
1.1 Objetivos do Estudo.....	3
1.2 Questão de Pesquisa.....	3
1.3 Método de Pesquisa.....	4
1.4 Contribuições do Estudo.....	4
1.5 Organização do Trabalho.....	5
2 A SOCIEDADE E O ESTADO.....	7
2.1 A Sociedade.....	7
Sociedades Contingentes.....	8
Sociedades Necessárias.....	8
2.2 O Estado.....	13
2.3 As Esferas e a Forma de Governo.....	20

3	A TEORIA DO AGENCIAMENTO NO ESTADO.....	23
3.1	A Firma.....	23
3.2	A Teoria do Agenciamento no Estado	24
3.3	Incentivos no Sistema Agente-Principal.....	28
3.4	A Receita dos Serviços Públicos no Agenciamento.....	30
3.5	O Custo do Agenciamento nos Serviços Públicos.....	33
3.6	O Estado e a Assimetria Informacional.....	35
3.7	O Risco Moral.....	38
3.8	As Externalidades.....	39
3.9	Os Contratos Incompletos.....	42
4	O CIDADÃO E O GOVERNO LOCAL.....	43
4.1	O Estado e suas Funções.....	43
4.2	A Receita Pública.....	49
4.3	Imposto ou Integralização de Capital.....	56
4.4	O Consumo de Ativos <i>versus</i> Geração de Receitas	65
4.5	Demonstração da Distribuição de Renda Econômica Gerada pelo Estado ao Cidadão.....	71
4.6	Distribuição de Renda.....	72
4.7	A Demonstração da Distribuição da Renda Econômica.....	78
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	97
6	BIBLIOGRAFIA.....	101

LISTA DE TABELAS E FIGURAS

	Página
TABELA 1	Demonstração do Resultado Econômico 32
FIGURA 2	Cadeia Agente-Principal no Estado..... 37
TABELA 3	Necessidades Públicas 45
TABELA 4	Cotas partes na Participação do IPI e IR 53
TABELA 5	Participação no Bolo Arrecadatório 54
TABELA 6	Repartição das Receitas Tributárias 54
TABELA 7	Balanço Patrimonial de Abertura 58
TABELA 8	Balanço Patrimonial após a DRE..... 59
TABELA 9	Balanço Patrimonial de Abertura do Estado 63
TABELA 10	Demonstração de Resultados do Exercício 67
TABELA 11	Contracheque Econômico 71
TABELA 12	Imposto Negativo sobre a Renda 76
TABELA 13	Transferência de Renda com Base no Custo dos Serviços Prestados..... 77
TABELA 14	Recursos Físicos da Entidade 79
TABELA 15	Consumo de Recursos Orçamentários no Trimestre 80
TABELA 16	Depreciação dos Equipamentos 80
TABELA 17	Balanço Orçamentário 81
TABELA 18	Balanço Financeiro 82
TABELA 19	Balanço Patrimonial 83
TABELA 20	Demonstração das Variações Patrimoniais 84
TABELA 21	Serviços Prestados pela Entidade 85
TABELA 22	Menores Preços de Mercado 86
TABELA 23	Receita Econômica por Unidade de Serviço da Entidade 87
TABELA 24	Receita Econômica 87
TABELA 25	Demonstração do Resultado Econômico 88
TABELA 26	Quadro Comparativo de Resultados 89
TABELA 27	Demonstração das Variações Patrimoniais com o Resultado Econômico 91
TABELA 28	Cadastro Geral dos Cidadãos 93
TABELA 29	Serviços Prestados à Família no Mês 93
TABELA 30	Consumo Familiar Mensal 94
TABELA 31	Contracheque Econômico 95
TABELA 32	Rendimento Mensal com Renda Econômica 95

RESUMO

Esta tese investiga a formação do Estado para demonstrar que ele pode ser visto como um produtor e distribuidor de renda econômica por intermédio de suas entidades, quando da produção de bens e serviços oferecidos, também, pela iniciativa privada. Com este propósito, procurou-se colocá-lo nas mesmas condições da firma, que procura pela administração dos contratos, que representa, a minimização dos custos e a maximização dos resultados.

Assim, através do uso analítico da Teoria do Agenciamento, apontaram-se caminhos para que a informação transmitida pelo Agente (gestor público) ao Principal (cidadão) seja compreendida. Para tanto, utilizou-se a demonstração da receita econômica gerada pelo Estado, por meio do uso do custo de oportunidade em confronto com o custo do agenciamento dos serviços prestados. E, ainda, foram evidenciados os ganhos auferidos pelos cidadãos através do que denominamos contracheque econômico.

Palavras-chave: Teoria do Agenciamento, Distribuição de Renda, Renda Econômica, Custo de Oportunidade, Receita Econômica, Custo do Agenciamento, Assimetria de Informações, Agente e Principal.

ABSTRACT

This thesis examines the process of State formation to show that it can be seen as a producer and distributor of economic income through its various agencies and bodies, when they produce the same kinds of goods and services as offered by the private sector. In accordance with this assumption, the state will be analyzed as of it were a firm, which seeks, through the administration of the contracts it enters into, the minimization of costs and the maximization of gains.

Through the analytical use the theory of agency, methods will be suggested that can allow information transmitted by the Agent (public manager) to the Principal (citizen) to be understood by the latter. As a demonstration of this approach, the study will use the economic income generated by the State, by means of a comparison of opportunity cost and agency cost of the services provided. Further, the gains obtained by citizens will be shown through what we call the economic pay stub.

Keywords: Theory of Agency, Income Distribution, Economic Income, Cost Opportunity, Economic Revenue, Agency Cost, Information Asymmetry, Agent and Principal.

CAPÍTULO

1 INTRODUÇÃO

Este estudo faz uma breve revisão do conceito de sociedade e da criação do Estado para permitir a discussão do problema da assimetria informacional¹ entre o Estado e o Cidadão, introduzindo o paradigma “agente-principal” e colocando o Cidadão como principal e o Gestor Eleito como agente.

A principal motivação desta pesquisa deve-se à importância econômica que o Estado exerce sobre a sociedade, fazendo-se necessário que a contabilidade do Estado, ainda que gerencialmente, contribua para modificar a imagem estereotipada que a sociedade tem dele e de suas entidades, bem como dos servidores públicos de carreira e dos gestores eleitos.

Dessa forma, torna-se relevante buscar, nas dimensões teóricas do Estado, instrumentos que permitam compreendê-lo no contexto do mundo dos negócios. Sendo a Contabilidade a linguagem dos negócios, entende-se que é por meio dela, que será possível contribuir para a mudança do paradigma, que faz com que os cidadãos não reconheçam essa entidade como sua, na condição de sócios, e da qual devam esperar resultados econômicos positivos no agenciamento dos seus serviços.

Dentro desse contexto, este estudo procurou evidenciar que as entidades de administração direta prestadoras de serviços à sociedade são entes maximizadores dos recursos nelas investidos, mediante a demonstração do resultado econômico. Por meio do demonstrativo denominado “contracheque econômico”, evidencia-se o valor econômico que o cidadão auferi mensal e/ou anualmente com o Estado em função dos serviços prestados a ele e à sua família.

Por décadas, a sociedade vem evidenciando sua insegurança com relação às decisões tomadas por seus governantes, devido à assimetria de informações entre ela e o gestor público eleito, ficando claro que, sob esse aspecto, deva ser desenhado novo modelo de prestação de contas para o Estado.

A partir da última década, verificou-se uma crescente política de privatização das coisas públicas, como se essa fosse a melhor forma de contornar os graves problemas de gestão governamental. E mais: os governantes, através de seus modelos de prestação de contas, verificam que tudo que arrecadam é consumido como despesa, como é genericamente conhecido o gasto público, fazendo com que eles não compreendam como pode sobreviver uma instituição que consome toda a receita com despesas. Dessa forma propõem políticas que produzam sobras, consideradas nas empresas privadas como lucros brutos. SAMUELSON², ao referir-se à expansão das coisas públicas, diz: “... uma razão para a tendência de o governo

¹ Diz-se que uma informação é assimétrica quando a mensagem não corresponde consensualmente, quer na forma e dimensão, quanto na correspondência e na posição, em seu sentido para quem o transmite quanto para quem capta.

² SAMUELSON, Paul A. & NORDHAUS, William D. *Economia*. 14 ed. Lisboa – Portugal, McGraw-Hill, 1992, p. 360.

se expandir demasiado é a de não haver a prova através do lucro (ou o que as pessoas de negócios chamam de ‘a última linha’) dos projetos individualizados.” Entendemos que a dificuldade de compreender se demasiado ou não o tamanho da coisa pública, é exatamente a ausência de tal parâmetro, por não se conhecer o resultado econômico gerado por ela.

Pela carência informacional precisa do contexto que envolve o Estado e a sociedade, o observador pode, indevidamente, assumir a falsa posição de que, quanto menos serviços estiverem sob a tutela do Estado, menor será o consumo dos recursos arrecadados e maior, portanto, será a sobra (lucro) para a sociedade.

1.1 Objetivos do Estudo

O objetivo primário deste estudo é evidenciar a distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta à sociedade.

Secundariamente, este estudo pretende:

- Analisar as formas de sociedades e a criação do Estado;
- Introduzir e discutir o paradigma “agente-principal” no Estado;
- Demonstrar o resultado econômico produzido pelas entidades públicas para a sociedade.

1.2 Questão de Pesquisa

Pretende-se, ainda, responder à seguinte questão: quais fatores existem como determinantes para a assimetria de informações entre o Estado e o Cidadão?

1.3 Método de Pesquisa

Esta pesquisa foi desenvolvida com a utilização de abordagens empírico-analíticas que, de acordo com MARTINS³, “São abordagens que apresentam em comum a utilização de técnicas de coleta, tratamento e análise de dados marcadamente quantitativas. Privilegiam estudos práticos. Suas propostas têm caráter técnico, restaurador e incrementalista. Têm forte preocupação com a relação causal entre as variáveis. A validação da prova científica é buscada através de testes dos instrumentos, graus de significância e sistematização das definições operacionais.”

Esta pesquisa teve, como base instrumental, as fontes bibliográficas sobre o tema em questão, e se desenvolveu a partir de exaustivo levantamento bibliográfico, em forma de livros, revistas, teses, dissertações, etc.

Dessa maneira, com a pesquisa bibliográfica e os casos aplicados apresentados, foi possível consolidar e alcançar os objetivos propostos.

1.4 Contribuições do Estudo

Entende-se que este estudo contribuirá para uma mudança qualitativa da visão que a sociedade tem das entidades públicas criadas pelo Estado, não só ao relacionar aspectos do institucionalismo, denominado pela literatura como Nova Economia Institucional (que encara a firma e os mercados como alternativas institucionais para conduzir as transações econômicas), mas também ao tratar do

³ MARTINS, Gilberto de Andrade. *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. São Paulo, Atlas, 1993, p. 26.

custo de comprar ou produzir algo, considerando-se o preço de mercado na mensuração do resultado econômico das entidades públicas, além da evidenciação de como a sociedade pode perceber esse resultado no seu dia-a-dia.

1.5 Organização do Trabalho

O trabalho está dividido em cinco capítulos. Procurou-se uma estruturação adequada para possibilitar o melhor entendimento dos objetivos do estudo e dos resultados obtidos. No final do trabalho, é apresentada a bibliografia consultada.

Essa divisão por capítulos objetiva delimitar claramente os assuntos estudados e tem como finalidade principal conduzir o leitor ao entendimento do objetivo primário do estudo.

No Capítulo 1 – Introdução – procurou-se evidenciar a motivação e a importância do assunto, os objetivos primários e secundários do estudo, a questão da pesquisa, a metodologia utilizada, bem como a estrutura do trabalho.

Com o Capítulo 2 – A Sociedade e o Estado – objetivou-se estabelecer que o Estado, por meio de suas entidades prestadoras de serviços para o atendimento das necessidades meritórias, é também um ente produtor de resultados econômicos para a sociedade. Tendo como base a análise da família, do estabelecimento da propriedade privada e da construção do contrato social, demonstra-se que o cidadão tem as características de um sócio do Estado.

No Capítulo 3 – A Teoria do Agenciamento no Estado – caracterizou-

se o Estado como uma entidade que pode ser vista sob o feixe de contratos que ela representa. Dentre esses contratos, o mais significativo é o que representa por um lado o cidadão – como Principal – e por outro, os gestores eleitos – como Agentes.

No Capítulo 4 – O Cidadão e o Governo Local – objetivou-se demonstrar que o papel do gestor do governo local é similar ao do gestor de uma sociedade privada, que procura a eficácia por meio da eficiência e da produtividade, para maximizar o retorno do capital investido, considerando o cidadão como sócio e não como cliente, numa relação de agente-principal de acordo com a teoria do agenciamento.

No Capítulo 5 – Foram apresentadas as considerações finais, bem como procurou-se uma resposta possível à questão de pesquisa, tendo sido apontados, ainda, caminhos viáveis para novas pesquisas.

CAPÍTULO

2

A SOCIEDADE E O ESTADO

Objetiva-se, com este capítulo, estabelecer que o Estado, por meio de suas entidades prestadoras de serviços para o atendimento das necessidades meritórias, também é um ente produtor de resultados econômicos para a sociedade.

2.1 A Sociedade

O vocábulo sociedade tem sido empregado, conforme assinala o sociólogo americano PARSONS¹, como a palavra mais genérica que existe para exprimir “Todo o complexo de relações do homem com seus semelhantes”.

As principais teorias que procuram explicar os fundamentos da Sociedade são: a) a teoria orgânica que deriva do tronco milenar da filosofia grega. Descende, segundo BONAVIDES², de Aristóteles e Platão, que assinalam-se, com efeito, o caráter social do homem; e b) a teoria mecânica que é predominantemente filosófica e não sociológica. E, conforme BONAVIDES³, “Os representantes mais típicos da teoria mecânica foram alguns filósofos do direito natural desde o começo da Idade Moderna.” Para exemplificar, cita o publicista da Baviera, na Alemanha, von Seidler, que combateu energicamente a doutrina organicista, dizendo: “Assim como a soma de 100 homens não dá 101, da mesma forma a adição de 100 vontades não

¹ Apud BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. 10 ed. São Paulo, Malheiros Editores Ltda., 1995, p. 54.

² BONAVIDES, op. cit., p. 55.

³ BONAVIDES, op. cit., p. 58.

pode produzir a 101ª vontade”, no caso, a vontade social ou a vontade política como realidade nova e com vida fora e acima das vontades individuais. Todavia, sendo elas as duas formulações históricas mais importantes sobre os fundamentos da Sociedade, todo conceito que se der de Sociedade será com base em uma ou outra concepção.

Entretanto, SALVETTI NETTO⁴ apresenta uma distinção entre as sociedades, caracterizando-as como “sociedades contingentes e sociedades necessárias”, conforme se segue:

a) Sociedades Contingentes

São as sociedades circunstanciais, aquelas que podem deixar de existir, tais como as sociedades esportivas, econômicas, filantrópicas, etc.

b) Sociedades Necessárias

As sociedades necessárias subdividem-se em três espécies: familiar, religiosa e política.

A primeira sociedade necessária é a sociedade familiar, pois o homem, ao nascer, já se encontra vinculado aos pais e ascendentes. Para ROUSSEAU⁵, “A mais antiga de todas as sociedades, e a única natural, é a família”, como já o afirmava Aristóteles em seu livro *Política*. Contudo, para ele “Os filhos só permanecem ligados ao pai enquanto necessitam dele para a própria conservação; assim que essa necessidade cessa, dissolve-se o vínculo natural. Isentos os filhos da obediência que deviam ao pai, isento o pai dos cuidados que devia aos filhos,

⁴ SALVETTI NETTO, Pedro. *Curso de ciência política*. v1. 2ed. Hemeron Editora, 1977, p. 32.

⁵ ROSSEAU, J.J. *O contrato social*. São Paulo, Martins Fontes, 1996, p. 10.

todos passam a ser igualmente independentes”. Assim, a família é o primeiro modelo de sociedade e a sua primeira lei consiste na sobrevivência.

De acordo com ROUSSEAU⁶, porém, “Se continuam unidos, já não é de maneira natural, mas de maneira voluntária, e a própria família só se mantém por convenção”.

Para MORGAN⁷, “A família é o elemento ativo; nunca permanece estacionária, mas passa de uma forma inferior para uma forma superior, à medida que a sociedade evolui de um grau mais baixo para outro mais elevado. Os sistemas de parentesco, pelo contrário, são passivos; só depois de longos intervalos, registram os progressos feitos pela família e não sofrem uma modificação radical senão quando a família já se modificou radicalmente.”⁸

Os sistemas de parentesco e formas de família, a que se refere ENGELS⁹, diferem dos atuais no seguinte: “Cada filho tinha vários pais e mães”. O estudo da história primitiva, segundo ENGELS¹⁰, revela-nos um estado de coisas em que os homens praticavam a poligamia e suas mulheres, a poliandria. Por consequência, os filhos de ambos tinham que ser considerados comuns.

Após a domesticação dos animais e a criação do gado, segundo ENGELS¹¹, abriram-se mananciais de riqueza até então desconhecidos, criando

⁶ ROUSSEAU, op. cit., p. 10.

⁷ Foi o primeiro que, com conhecimento de causa, tratou de introduzir uma ordem precisa na pré-história da humanidade, e sua classificação permanecerá certamente em vigor até que uma riqueza de dados muito mais considerável obrigue a modificá-la.

⁸ *Apud* ENGELS, Friedrich. *A origem da família, da propriedade privada e do estado*. 14 ed. Tradução Leandro Konder. Rio de Janeiro, Bertrand Brasil, 1997, p. 30.

⁹ ENGELS, op. cit., p. 31.

¹⁰ ENGELS, op. cit., p. 31.

¹¹ ENGELS, op. cit., p. 57.

relações sociais inteiramente novas. Antes disso, a riqueza duradoura restringia-se à habitação, às vestes, aos adornos primitivos e aos utensílios necessários para a obtenção e preparação dos alimentos, tais como: o barco, as armas, os objetos caseiros mais simples. Nessa fase, com suas manadas, os povos pastores haviam criado riquezas que necessitavam apenas de cuidados primitivos para sua reprodução cada vez maior, fornecendo, assim, abundante alimentação de carne e leite. ENGELS pergunta a quem, no entanto, pertencia essa riqueza nova e responde, afirmando não haver dúvida de que na origem, pertenceu à gens¹², embora ele próprio acredite que bem cedo deve ter-se desenvolvido a propriedade privada.

Na divisão do trabalho na família de então, cabia ao homem procurar a alimentação e os instrumentos necessários para obtê-la, e à mulher cabiam os afazeres e os utensílios domésticos. Segundo os costumes daquela sociedade, o homem era o proprietário do novo manancial de alimentação, o gado, e, quando da separação do casal, levava-o consigo. Não passava, assim, seus bens por herança a seus filhos, uma vez que os bens, quando de sua morte, pertenciam à sua gens, e não à clã da mãe de seus filhos.

Com o aumento da propriedade privada, o homem passa a ocupar uma posição mais importante do que a mulher na família. Dessa forma, começa a valer-se disso para modificar, em proveito de seus filhos, a ordem de herança

¹² Em 1877, MORGAN introduziu o termo gens na antropologia anglo-americana no lugar de clã, então em voga. Mais tarde os antropólogos norte-americanos reservaram o termo gens para os grupos de descendência patrilinear em oposição ao termo clã, que era aplicado aos grupos matrilineares.

estabelecida. ENGELS¹³ afirma que “Isso não se poderia fazer enquanto permanecesse vigente a filiação segundo o direito materno. Esse direito teria que ser abolido, e o foi. (...) Tal revolução – uma das mais profundas que a humanidade já conheceu.”

Com o direito paterno estabelecido, o casamento monogâmico afirma-se para assegurar a fidelidade da mulher e, por conseguinte, a paternidade dos filhos, exigindo-se que ela seja indiscutível porque os filhos, na qualidade de herdeiros diretos do pai, estarão, um dia, herdando seus bens.

A segunda sociedade necessária é a sociedade religiosa, pois além de social, o homem é um ser “metafísico”, constituído de matéria e espírito, necessitando da sociedade religiosa para aperfeiçoar-se e desenvolver-se espiritualmente.

A terceira sociedade necessária é a sociedade política, na órbita temporal, a mais importante, a que garante e dá condições de existência às outras sociedades.

Neste trabalho, o conceito de sociedade política terá por base a filosofia organicista, por entender-se que essa sociedade não é apenas um conjunto de partes isoladas. E, sim, um ente criado pelos indivíduos que os representará, através do qual serão reconhecidos e em que a vontade da maioria será a vontade da sociedade, com vida fora e acima das vontades individuais.

A sociedade política tem como base o contrato social, nascido do

¹³ ENGELS, op. cit., p. 59.

pacto construído pela vontade de seus membros. ROUSSEAU¹⁴, em seu livro *O Contrato Social*, trata desse tema especificamente sob o título *Do Pacto Social*, dizendo: "Suponho que os homens tenham chegado àquele ponto em que os obstáculos prejudiciais à sua conservação no estado de natureza sobrepujam, por sua resistência, as forças que cada indivíduo pode empregar para se manter nesse estado. Então, esse estado primitivo já não pode subsistir, e o gênero humano pereceria se não mudasse o seu modo de ser". O instinto de sobrevivência e de conservação da espécie faz com que o homem aja contra si mesmo, como indivíduo, aceitando ser cerceado de parte de sua liberdade para conviver em sociedade e formar, por agregação, um conjunto de forças capazes de sobrepujar a resistência.

Entretanto, ROUSSEAU¹⁵ afirma que o homem precisa "...encontrar uma forma de associação que defenda e proteja, com toda a força comum, a pessoa e os bens de cada associado, e pela qual cada um, unindo-se a todos, só obedeça, contudo, a si mesmo e permaneça tão livre quanto antes". Elemento essencial e original da doutrina de ROUSSEAU¹⁶, "... a essência do corpo político está na concordância entre a obediência e a liberdade". Assim, este é o problema fundamental cuja solução é fornecida pelo contrato social.

De acordo com esse autor¹⁷, "As cláusulas desse contrato são de tal modo determinadas pela natureza do ato que a menor modificação as tornaria inúteis e sem efeito, de sorte que, embora talvez jamais tenham sido formalmente

¹⁴ ROUSSEAU, op. cit., p.20.

¹⁵ ROUSSEAU, op. cit., p.20.

¹⁶ ROUSSEAU, op. cit., p.172.

¹⁷ ROUSSEAU, op. cit., p.21.

enunciadas, são em toda parte as mesmas. (...) bem compreendidas, essas cláusulas se reduzem todas a uma só, a saber, a alienação total de cada associado, com todos os seus direitos, a toda a comunidade”.

2.2 O Estado

O termo Estado, como definidor da sociedade política, é de criação moderna, pois, de acordo com SALVETTI NETTO¹⁸, “Na Antigüidade Clássica, usavam-se as palavras *polis*, entre os gregos e *civitas*, entre os romanos. ... O termo Estado surge, pela primeira vez com Maquiavel, no seu famoso opúsculo *O Príncipe*.”

De acordo com BOBBIO & BOVERO¹⁹, “Desde as primeiras páginas da *Política*²⁰, Aristóteles explica a origem do Estado enquanto *polis* ou cidade, valendo-se não de uma construção racional, mas de uma reconstrução histórica das etapas através das quais a humanidade teria passado das formas primitivas às formas mais evoluídas de sociedade, até chegar à sociedade perfeita que é o Estado.”

No entanto, PUNFENDORF²¹ diz que quando um grupo de pessoas quer proceder a instituição de um Estado, antes de mais nada estipular entre si um pacto, “... com o qual manifeste a vontade de se unir em associação perpétua”, e o

¹⁸ SALVETTI NETTO, op. cit., p.41.

¹⁹ Apud BOBBIO Norberto & BOVERO, Michelangelo. *Sociedade e Estado na filosofia política moderna*. Tradução Carlos Nelson Coutinho, Brasiliense, 1986, p.41.

²⁰ Aristóteles, *Política*, 1252.

²¹ Apud BOBBIO, & BOVERO, op. cit., p.66.

que dá sustentação inicial a essa associação é o contrato social não escrito, não formal, pois só em um segundo momento a sociedade se reunirá para escrever a Constituição que dará suporte a essa nova instituição doravante chamada de Estado ou de sociedade política que para SALVETTI NETTO²², constitui-se de três elementos: os materiais, os formais e o elemento final.

Os elementos materiais são: 1) a população – que representa, na sociedade política, o elemento humano, comum a todas as sociedades, sejam contingentes ou necessárias; e 2) o território – é a porção limitada do globo terrestre ou a limitação espacial da soberania.

Os elementos formais são: 1) o ordenamento jurídico – conjunto de normas emanadas pelo Estado; e 2) o governo soberano – o governo confere ao Estado sua coloração política. É a organização necessária para o exercício do poder, a força que conduz a coletividade para o cumprimento das normas que cria, estabelece e exige como condição para a convivência social.

O elemento final é o bem comum – o Estado existe para realizar o bem comum. Daí se conclui não constituir ele um fim em si mesmo, mas instrumento, meio necessário, para que os indivíduos evoluam e aperfeiçoem-se, criando, como diz CATHREIN²³, “As condições indispensáveis para que todos os seus membros, nos limites do possível, atinjam, livre e espontaneamente, sua felicidade na terra”

Uma vez escrita a constituição, o contrato social explícito, o Estado fica obrigado a prestar alguns serviços aos cidadãos, e estes, como diz

²² SALVETTI NETTO, op. cit., p.49.

²³ Apud SALVETTI NETTO, op. cit., p.67.

SIMONSEN²⁴, “Submetem-se às leis decretadas pelo Estado. Em particular, obrigam-se a pagar impostos, necessários ao sustento da máquina estatal”. Em nosso Código Tributário Nacional encontramos a definição do que é imposto: “É um tributo cuja obrigação tem como fato gerador uma situação, independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”²⁵ É pago coativamente, independente da contraprestação imediata e direta do Estado. Como ocorre, também, nas sociedades contingentes, uma vez estabelecido no estatuto social, o indivíduo que se propôs contribuir com algum dinheiro para a formação do seu patrimônio, o fará de forma coativa, caso contrário não será considerado sócio, pois essa obrigação é inerente à sua condição de associado da sociedade a qual quer ver crescer e desenvolver-se e da qual não espera uma contraprestação mediata e direta, mas, sim, aquilo que o seu estatuto social propõe realizar como objetivos sociais.

Se voltarmos ao que diz ROUSSEAU, “Encontrar uma forma de associação que defenda e proteja com toda a força comum, a pessoa e os bens de cada associado”, deve-se observar que ele não se refere ao cidadão e nem ao povo de forma genérica; refere-se, sim, ao associado que procura, por intermédio dessa associação, a defesa pessoal e de sua família e a defesa de suas propriedades privadas, por meio do ordenamento jurídico. Para tanto, fica obrigado a despojar-se de parte do que é seu em benefício da “associação” que, mais adiante, passa a ser denominada de Estado.

²⁴ SIMONSEN, Mário Henrique. *Ensaio analítico*. 2 ed. Rio de Janeiro, Editora da FGV, 1994, p.250.

²⁵ CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – Lei n. 5.172/66, Art. 16.

Das civilizações antigas, talvez a mais importante no que se refere ao poder do Estado é o Estado Romano que, de acordo com ENGELS²⁶, “Tornara-se uma máquina imensa e complicada, destinada exclusivamente à exploração dos súditos; impostos, prestações pessoais ao Estado e gravames de todas as espécies mergulhavam a massa do povo numa pobreza cada vez mais aguda”.

Nos séculos XIX e XX, segundo ELIAS²⁷, “Houve uma tendência crescente para que se conduzissem as lutas sociais não tanto em nome de determinadas pessoas, mas antes em nome de certos princípios impessoais e de certas crenças.”

Assim, através da autoconsciência os indivíduos passaram a lutar cada vez mais em nome de grandes “ismos” – comunismo, socialismo e capitalismo - e, ainda nos séculos XIX e XX, vimos, nos grandes países industrializados, revoluções, imperadores e reis aparecerem e desaparecerem, e mesmo os grandes “ismos” experimentaram altos e baixos.

Entretanto, o homem, o indivíduo, o cidadão, que abriu mão de parte de sua liberdade em troca do convívio social, percebe que as decisões da sociedade política eram limitadas a poucos, em detrimento da maioria. Com a urbanização, esse problema se agrava, exigindo alterações na forma de condução da sociedade. De acordo com ELIAS²⁸, “Muitas vezes, o direito de voto estendeu-se primeiramente à classe média proprietária, depois a todos os adultos do sexo masculino, depois a todos os adultos, tanto homens como mulheres.”

²⁶ ENGELS, op. cit., p.166.

²⁷ ELIAS, Norbert. *Introdução a sociologia*. Lisboa, Edições 70, 1970, p. 66.

²⁸ ELIAS, op. cit., p. 70.

Dessa constatação feita por ELIAS, podemos presumir que eram associados da sociedade política apenas os proprietários dos meios de produção, pois eram eles que contribuíam financeiramente para a manutenção da máquina estatal. Com o decorrer do tempo, porém, todos os homens adultos vieram a ter direito de votar e de serem votados, haja vista, que passaram a pagar impostos sobre a renda assalariada e, por conseguinte, também passaram a ser sócios com direito à escolha de seus representantes. Mais tarde, com o ingresso da mulher no mercado de trabalho, esse direito estendeu-se a ela, já que se tornou também uma sócia contribuinte. Hoje, no Brasil, mais especificamente, todos (homens e mulheres) com mais de 16 anos, de forma facultativa, e a partir dos 18 anos até os 70 anos, de forma obrigatória, passam a ter direito ao voto para escolha de seus representantes, pois fazem parte do mercado de trabalho e do mercado consumidor, já que pagam impostos sobre a renda dos serviços vendidos e sobre o consumo de bens e serviços. Assim sendo, constituem a sociedade política com direitos e deveres para com ela.

Desse modo, aproxima-se do que fora dito por ROUSSEAU quando da instituição do pacto social, ou seja, "Encontrar uma forma de associação que defenda e proteja, com toda a força comum, a pessoa e os bens de cada associado".

Contudo, BRESSER PEREIRA²⁹ afirma que "A característica que definia o governo nas sociedades pré-capitalistas e pré-democráticas era a

²⁹ BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. *Estratégia e estrutura para um novo Estado*. Revista de Economia Política, vol. 17, nº 3 (67), jul-set/1997, p. 28.

privatização do Estado, ou a confusão dos patrimônios públicos e privado.”

A administração do Estado, nessas sociedades, era uma administração patrimonialista. No patrimonialismo, o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder do soberano, e seus auxiliares e servidores, possuem *status* de nobreza real. Os cargos são considerados prebendas. A *res publica* não é diferenciada das *res principis*. No momento em que o capitalismo e a democracia tornam-se dominantes, o mercado e a sociedade civil passam a distinguir-se do Estado.

Para PIMENTA³⁰, dentro de uma perspectiva histórica, o Estado liberal dos séculos XVIII, XIX e até meados do século XX, foi um Estado mínimo, composto de um pequeno núcleo estratégico e exercendo, apenas, funções típicas de Estado, tais como defesa nacional, arrecadação e diplomacia, entre outras. Nessa configuração o gasto público era muito pequeno em relação ao produto econômico de cada país.

A partir da Segunda Guerra Mundial, o Estado começa a desenvolver o que hoje se denomina Função Social do Estado. Para tanto, oferece outros serviços, além daqueles referentes à defesa do cidadão e de suas propriedades privadas contra invasões externas e à aplicação de justiça interna, como os serviços de saúde, educação e de transportes entre outros.

Por conta do aumento dos serviços públicos, faz-se necessária a

³⁰ PIMENTA, Carlos César. *Descentralização com integração – gestão de políticas públicas em um contexto descentralizado – o caso brasileiro*. III Congresso Internacional do CLAD – Conselho Latinoamericano para o Desenvolvimento – Sobre a Reforma do Estado e da Administração Pública, Madri, 14 – 17 Out. de 1998. p. 01.

ampliação do quadro de servidores públicos³¹, e, conseqüentemente a criação de próprios públicos para o oferecimento de tais serviços à sociedade.

Assim, de acordo com a perspectiva histórica, a administração pública evoluiu segundo três modelos básicos³²:

O primeiro modelo de administração pública foi a patrimonialista;

O segundo modelo foi a administração pública burocrática que surge em meados do século XIX, na época do Estado liberal, como forma de combater a corrupção e o nepotismo patrimonialista. Constituem princípios orientadores do seu desenvolvimento a profissionalização, a idéia de carreira, a hierarquia funcional, a impessoalidade, o formalismo, em síntese, o poder racional legal. Os controles administrativos visando a evitar a corrupção e o nepotismo são sempre *a priori* e partem da desconfiança prévia nos administradores públicos e nos cidadãos que a eles dirigem demandas. Por isso, são necessários controles rígidos dos processos, como, por exemplo, no de admissão de pessoal, no de compras e no de atendimento a demandas.

A partir do final da última década, inicia-se o terceiro modelo de gestão pública que se denomina administração pública gerencial, no qual as entidades públicas passam a existir para o atendimento das necessidades sociais, orientadas por missões, pois, de acordo com OSBORNE & GAEBLER³³, "As organizações orientadas por missões deixam seus funcionários livres para perseguir

³¹ Que segundo MEIRELLES, H.L. (1966:339), são, portanto, todos aqueles que prestam serviços às repartições estatais centralizadas ou descentralizadas, mediante retribuição pecuniária e sujeitos às normas estatutárias respectivas.

³² BRASIL – *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado*. Brasília-DF, 1996. p. 20 – 21.

³³ OSBORNE, David. & GAEBLER, Ted. *Reinventando o governo*. 9 ed. São Paulo, Atlas, 1997, p. 121.

a missão proposta segundo o método mais efetivo que possam encontrar.”

2.3 As Esferas e a Forma de Governo

No Brasil, temos três esferas de governo: a União, os Estados/Distrito Federal e os Municípios. Este trabalho centrará seus esforços nas entidades públicas prestadoras de serviços de saúde, educação, limpeza da cidade, etc, criadas pelo Município, esta opção foi feita por entender-se que o Município é a célula mais importante nos três níveis de governo, para o atendimento das necessidades sociais e meritórias, e, ainda, por considerar que o município é o menos “virtual” ou o mais percebido pelo cidadão. FERREIRA³⁴, entre outras definições, diz que “Cidadão é o habitante de uma cidade.” Como vimos, desde os primórdios, foi pela aldeia ou cidade que tudo teve início.

Considera-se ainda, como pressuposto básico, que a sociedade política é gerida sob a forma de governo de democracia representativa, a qual permite que os cidadãos, que a compõem, tenham a liberdade constitucional de escolher, dentre os seus, aquele que desejarem para ser o gestor nas três esferas de governo e tenham liberdade para decidir quais serão as atividades a serem desenvolvidas pela entidades públicas dessas esferas de governo, sejam elas as típicas de Estado, sejam as consideradas funções sociais do Estado.

Com a evolução da sociedade política, nas últimas décadas, para áreas que até então eram restritas ao mercado, pelo oferecimento de serviços, que

³⁴ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio*. 2ed. Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1986, p. 403.

a população não teria recursos para obter, ou objetivando o desenvolvimento social, cultural e tecnológico, ou até para evitar externalidades, a fim de alcançar patamares mais elevados perante a sociedade global, passa-se, a ter um Estado produtor de serviços.

Esse esforço de geração de serviços por meio da sociedade política produz renda econômica³⁵ para os cidadãos que os usufruem, proporcionando, dessa forma, distribuição de renda produzida por ela aos que dela necessitam.

Como vimos, o homem, em seu processo de desenvolvimento, criou a sociedade política, visando inicialmente à regulação da convivência social e à proteção contra invasões externas. Criou, outrossim, uma infinidade de outras sociedades, que chamamos de sociedades contingentes, aquelas que podem deixar de existir quando cumprem o seu papel.

No entanto, com o modelo econômico criado ao longo da história, observa-se que apenas uma minoria dos cidadãos detém e consegue usufruir os bens produzidos por essas sociedades econômicas, em função de sua condição sócio-econômica. Assim, diante desse quadro, os governantes criam mecanismos que possibilitam a inserção social dessa população, que constitui a maioria, através de mecanismos de distribuição de renda que, conforme GIACOMONI³⁶, “Têm por base tirar de uns para melhorar a situação de outros.” O autor, ainda, enfatiza: “O mecanismo fiscal mais eficaz é o que combina tributos progressivos sobre as classes de renda mais elevada com transferências para aquelas classes de renda mais

³⁵ Será conceituada no capítulo IV.

³⁶ GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 8 ed. São Paulo, Atlas, 1998, p.36.

baixa.” Haja vista que não basta apenas alguns terem acesso à escolaridade, à saúde e aos meios de transporte, visto que o próprio modelo econômico necessita de todos para o seu engrandecimento, perante as demais sociedades políticas.

CAPÍTULO

3 A TEORIA DO AGENCIAMENTO NO ESTADO

O objetivo deste capítulo é caracterizar o Estado como uma entidade que pode ser vista sob o feixe de contratos que ela representa. Dentre esses contratos, o mais significativo é o que representa por um lado o cidadão - como Principal – e, por outro, o governante eleito - como Agente.

3.1 A Firma

RONALD COASE (1937), em seu “seminal paper” *A Natureza da Firma*, como dizem JENSEN & MECKLING¹, “Caracterizou a firma como uma região de troca sobre a qual o sistema de mercado era suprimido e a alocação de recursos era realizada, ao invés de mercado, por autoridade e direção”. Para COASE, a preocupação estava centrada nos custos de contratação com o mercado, pois “As atividades necessárias devem ser incluídas dentro da firma sempre que os custos de mercado forem maiores que os custos de usar a autoridade direta.”²

ALCHIAN & DEMSETZ³ opõem-se à noção de que as atividades dentro da firma são governadas pela autoridade e, corretamente, enfatizam o papel do contrato como veículo para a troca voluntária.

Assim, JENSEN & MECKLING⁴ ensinam em seu trabalho que “As relações contratuais são a essência da firma, não só com empregados, mas com

¹ JENSEN, M.C. & MECKLING, W.H. *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*. In. *Journal of Financial Economics* nº3, 1976, p. 310.

² *Apud* JENSEN, M.C. & MECKLING, W.H, op. cit., p. 310.

³ *Apud* JENSEN, M.C. & MECKLING, W.H, op. cit., p. 310.

⁴ JENSEN & MECKLING, op. cit., p.310.

fornecedores, clientes, credores, etc.”

Para FAMA⁵, “A perspicácia de ALCHIAN & DEMSETZ (1972) e JENSEN & MECKLING (1976) é terem visto a firma como um conjunto de contratos entre fatores de produção.”

Neste trabalho, da mesma forma, vemos o Estado e suas entidades sob o prisma dos contratos que ambos representam, considerando-se, ainda, que cada uma das partes envolvidas nesses contratos, age de acordo com seus próprios interesses. Assim, como diz COASE, sempre que o custo de mercado for maior que o custo de produção direta, deve-se optar pela segunda alternativa. Nesse aspecto, o Estado o difere em nada de uma firma, ao contrário assemelha-se a ela, ao suprir as necessidades meritórias da sociedade. Ele poderia comprar serviços, pelos quais, no entanto, teria que pagar preço. Toma, então, a decisão de produzi-los. Essa produção acontece a custo, pois o governo contrata pessoas, compra matéria-prima, constrói prédios públicos para a produção desses bens e serviços.

3.2 A Teoria do Agenciamento no Estado

Segundo BROUSSEAU⁶, a teoria do agenciamento, a teoria dos custos de transação e a análise das convenções são as principais correntes da teoria dos contratos. Ele define contrato como, “Um acordo através do qual os agentes se obrigam uns com os outros a ceder ou se apropriar, criar ou não criar certas coisas.”

As análises econômicas dos contratos tentam fornecer

⁵ FAMA, Eugene F. *Agency problems and the theory of the firm*. In. *Journal of Political Economy*, 1980, vol. 88, nº 2, 1980, p. 289.

⁶ BROUSSEAU, Eric. *Les théories des contrats: une revue*. *Revue d'économie politique*. 103 (1) Janv.-févr. 1993, p. 1 – 81.

esclarecimentos sobre duas questões importantes⁷. Em primeiro lugar, elas procuram determinar as circunstâncias do surgimento das regras que regulamentam os sistemas sociais. E, em seguida, a teoria dos contratos analisa a natureza dessas regras. Ela, as descreve e delas evolue, pela eficácia, para com os agentes que as utilizam (os participantes do contrato) e para a sociedade como um todo.

De acordo com CANO MARTIN⁸, "A teoria do agenciamento procura explicar as relações contratuais entre os membros de uma firma, onde os seus membros são motivados exclusivamente por seus próprios interesses. Procura-se determinar as formas ótimas que tais contratos devem assumir para que seja proporcionada a convergência entre os interesses dos indivíduos e os objetivos da firma."

Entende-se que sejam membros da firma os sócios de um lado e os empregados do outro. Os sócios procuram maximizar os lucros da firma, e os empregados procuram maximizar seu ganho salarial, criando-se, dessa forma, a relação agente-principal.

PINDYCK & RUBINFELD⁹, comentando a relação de agente, afirmam: "Dizemos que existe uma relação de agente sempre que houver uma relação de emprego na qual o bem-estar de alguém dependa daquilo que é feito por uma outra pessoa. O *agente* representa a pessoa atuante e o *principal*, a parte que é afetada pela ação do agente."

⁷ BROUSSEAU, Op. cit, p. 4.

⁸ CANO MARTIN, Nilton. *Dos fundamentos da informação contábil de controle*. Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP, 1987, p. 11.

⁹ PINDYCK, Robert S. & RUBINFELD, Daniel L. *Microeconomia*. tradução Pedro Catunda São Paulo: Makron Books, 1994, p. 821.

Para SIFFERT FILHO¹⁰, “A teoria da agência se interessa por um tipo de relação econômica bastante freqüente no sistema econômico, ou seja, as relações bilaterais entre um indivíduo – o principal – e um outro - o agente - nas quais três condições necessárias se fazem presentes:

- (1) agente dispõe de vários comportamentos possíveis de serem adotados;
- (2) sua ação afeta o bem-estar das duas partes; e
- (3) as ações do agente dificilmente são observáveis pelo principal, havendo assimetria informacional”.

PINDYCK E RUBINFELD¹¹ explicitam essas ocorrências de maneira clara, dizendo: “Se as informações estivessem amplamente disponíveis e se a monitoração da produtividade dos trabalhadores não envolvesse custos, os proprietários de uma empresa poderiam estar seguros de que seus administradores e funcionários estariam trabalhando com eficácia. Entretanto, na maioria das organizações os proprietários não têm condições de monitorar tudo o que fazem seus funcionários – isto é, funcionários possuem melhores informações do que proprietários. Esta assimetria de informações cria o problema da relação *agente-principal*.”

O problema agente-principal foi formulado por ROSS (1973). Esse tipo de relação é extremamente habitual dentro do mundo econômico. Existe uma relação de agência sempre que existe uma relação de confiança, uma relação de

¹⁰ SIFFERT FILHO, Nelson Fontes. *A teoria dos contratos econômicos e a firma*. São Paulo, Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP, 1996, p. 28.

¹¹ PINDYCK & RUBINFELD, op. cit. p. 821.

credor-devedor ou uma relação de mandante-mandatário, na qual o primeiro confia a realização de uma tarefa a outrem.

Isto posto, é pertinente afirmar que as entidades públicas devem ser vistas sob a perspectiva da teoria dos contratos. Corroborando com essa visão, SIFFERT FILHO¹², referindo-se aos estudiosos do assunto, declara: “Alguns (notadamente WILLIAMSON, 1985), sustentam que a essência de todas as ‘instituições’ sociais – a firma, mais ainda o Estado, a tribo, a família, etc – podem ser compreendidos a partir da análise dos ‘contratos’. Enfim, vários autores consideram que as conclusões das teorias dos contratos contribuem para explicar os mecanismos de ‘regulação’ social: a lei, a moeda, as convenções sociais, etc.”

Dessa forma, observando o Estado e suas entidades sob o conjunto de contratos que representam, pode-se verificar claramente a existência de uma relação de agência, pois estão presentes as três condições necessárias colocadas por SIFFERT FILHO, ou seja:

- 1) o agente (gestor público) dispõe de vários comportamentos possíveis a serem adotados;
- 2) a ação do agente (gestor público) afeta o bem-estar das duas partes;
- 3) as ações do agente (gestor público) dificilmente são observáveis pelo principal (cidadão), havendo dessa forma, assimetria informacional.

¹² SIFFERT FILHO, Nelson Fontes. *A teoria dos contratos econômicos e a firma*. São Paulo, Tese de doutoramento apresentada à FEA/USP, 1996, p.38.

3.3 Incentivos no Sistema Agente-Principal

De acordo com FAMA¹³, os economistas têm-se preocupado com os problemas de incentivos que surgem quando são os gerentes que tomam decisões dentro da firma e não seus proprietários. A par disso, tem-se desenvolvido a teoria de “conduta de gerência” da firma que rejeita o modelo clássico de empreendedor, em que ele próprio administra a firma para maximizar os lucros, tendo sido retomada a forma clássica de economia conduzida sobre o agente dentro da firma. A firma é vista como um conjunto de contratos entre fatores de produção, em que cada fator de produção é movido por seus próprios interesses.

Para HENDRIKSEN & VAN BREDA¹⁴, “Um dos modos pelos quais é possível extrair mais resultados da economia de informação é estendendo o modelo de um único indivíduo para dois indivíduos. Um desses dois indivíduos é um *agente* do outro, chamado de *principal* – daí o nome de teoria de *agency*. O agente compromete-se a realizar certas tarefas para o principal; o principal compromete-se a remunerar o agente.”

Baseando-se na premissa de que o Agente dispõe de mais informações que o Principal para o processo de tomada de decisões, o Agente poderá procurar atingir seus próprios objetivos, mesmo que incorram em menores lucros para o Principal. Assim, para minimizar essa possibilidade, existe a necessidade de elaborar sistemas de recompensas, de tal maneira que Agentes aproximem seus objetivos aos objetivos do Principal.

¹³ FAMA, op. cit., p. 288-307.

¹⁴ HENDRIKSEN, Eldon S. & VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. 5 ed. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente, São Paulo, Atlas, 1999, p. 139.

KAPLAN & ATKINSON¹⁵ discutem o problema de incentivos no sistema agente-principal, dizendo que gerentes trabalham para maximizar a compensação de seus ganhos e para maximizar a própria participação na organização. Contudo, eles incorrem em custos pessoais, pois dedicam seu tempo, seu conhecimento e seu esforço à firma.

MARTINEZ & ARAUJO¹⁶ observam que "O modelo de homem de acordo com a teoria do agenciamento é aquele que procura maximizar sua utilidade individual". Como vimos, desde os primórdios, o homem procurou o convívio social, abdicando de parte de sua liberdade. Objetivava com isso maximizar sua utilidade individual, quando do pacto social, através do contrato social.

Contudo, MARTINEZ & ARAUJO¹⁷ comentam sobre as informações, que por serem assimétricas, tanto em correspondência, quanto em grandeza, forma e posição, provocam seguinte questionamento: "Será que o Agente tomará a decisão correta para os interesses do Principal levando-se em conta a dificuldade de monitorar as atividades do Agente?"

SAPPINGTON¹⁸ diz que "Seguramente, os modelos simples de agente-principal por eles mesmos não promovem uma compreensão completa da estrutura e das complexas operações de uma organização".

Entretanto, considerando-se que o Estado é uma organização, na qual existe um feixe de contratos complexos entre os proprietários dos recursos

¹⁵ KAPLAN, Robert S. & ATKINSON, Anthony A. *Advanced management accounting*. 3 ed. Prentice Hall, NEW Jersey, 1982, p. 678.

¹⁶ MARTINEZ, Antonio Lopo & ARAUJO, Aneide Oliveira. *Agency Theory*. Apostila entregue no seminário sobre o assunto na disciplina de Teoria Avançada de Contabilidade. FEA/USP, 1997, p. 4.

¹⁷ MARTINEZ & ARAUJO, op. cit., p. 4.

¹⁸ *Apud* SIFFERT FILHO, op. cit., p. 28.

econômicos (Principal) e os gestores (Agentes) que são responsáveis pelo uso e controle desses recursos, faz-se necessário ampliar os estudos, elaborando modelos capazes de maximizar a compreensão dessa estrutura, que permitam ao cidadão observar o valor dos serviços produzidos pelo conjunto de agentes. E, ainda, que esses modelos levem em conta que, como ocorre nas empresas privadas, os agentes do Estado e de suas entidades vendem seu tempo em troca de uma remuneração. Assim, igualmente aos empregados das empresas privadas, esperam obter uma remuneração maior pela produtividade obtida no exercício de suas funções.

MARTINEZ & ARAUJO¹⁹, sob o título “O que o Principal espera do Agente?” alegam que ele deseja: 1) maximizar os lucros da empresa; 2) maximizar os lucros por ação; e 3) maximizar os dividendos. Neste caso, os autores referem-se às empresas privadas em seu trabalho. No entanto, seria oportuno indagar o que, no Estado e suas entidades, o Principal espera do Agente. Seria maximizar os lucros do Estado (da associação), ou maximizar o retorno do capital investido pelo oferecimento cada vez maior de serviços úteis à sociedade? Como medir, porém, essa maximização do retorno?

3.4 A Receita dos Serviços Públicos no Agenciamento

A receita dos serviços públicos no agenciamento será verificada pela sociedade mediante mensuração da receita econômica. Conforme conceitua

¹⁹ MARTINEZ & ARAUJO, op. cit., p. 5.

SLOMSKI²⁰, "Receita Econômica, para as entidades públicas, é a multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado."

Como afirmam SAMUELSON & NORDHAUS²¹, "A vida está repleta de escolhas. Devido aos recursos serem escassos, temos constantemente que decidir o que fazer com o tempo e o rendimento que possuímos em quantidade limitada. Devemos ir a um cinema ou ler um livro? Devemos ir viajar à Europa ou comprar um automóvel? (...) Em cada um destes casos, tomar uma decisão num mundo de escassez obriga-nos a prescindir de alguma coisa, custa-nos de fato a oportunidade de fazer outra coisa. A alternativa de que se abdicou é designada custo de oportunidade." Assim, para SAMUELSON & NORDHAUS²², custo de oportunidade "É o valor do bem ou serviço de que se prescinde."

Neste estudo, deve ser entendido por custo de oportunidade o menor preço de mercado à vista, atribuído ao serviço prestado ao cidadão, com similar qualidade e oportunidade daquele desprezado por ele ao utilizar o serviço público.

Assim, como as firmas o fazem, com a Demonstração do Resultado do Exercício, em que apuram o resultado do período, as entidades públicas de administração direta, nos três níveis de governo, ou seja, federal, estadual e municipal, deveriam apurar seus resultados econômicos do período através da Demonstração do Resultado Econômico²³, conforme se segue, pode-se medir o

²⁰ SLOMSKI, Valmor. *Mensuração do resultado econômico em entidades públicas – uma proposta*. São Paulo, Dissertação de mestrado apresentada à FEA/USP, 1996, p. 58.

²¹ SAMUELSON, Paul A. & NORDHAUS, William D. *Economia*. 14 ed. Tradução Elsa N. Fontainha & Jorge P. Gomes. Lisboa – Portugal, McGraw-Hill, 1992, p. cit., p. 31.

²² SAMUELSON & NORDHAUS, op. cit., p. 31.

²³ SLOMSKI, op. cit., p. 61.

retorno do capital investido, através do Resultado Econômico, que evidencia o lucro ou prejuízo econômico ocorrido na gestão dos recursos, disponibilizados pelo Principal ao Agente.

Tabela 1 – Demonstração do Resultado Econômico

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

(+) RECEITA ECONÔMICA
(-) CUSTO DIRETOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS
(=) MARGEM BRUTA
(-) DEPRECIAÇÕES
(-) CUSTOS INDIRETOS IDENTIFICÁVEIS AO SERVIÇO
(=) RESULTADO ECONÔMICO

Desse modo:

- A Receita Econômica será apurada multiplicando-se o número de serviços prestados pelo seu custo de oportunidade;
- Custo dos Serviços Prestados será o montante efetivamente consumido no mês, considerando-se o princípio da competência;
- A depreciação dos equipamentos valorizados pelo seu custo histórico corrigido deverá ser levada em conta, para que a entidade tenha esse componente econômico considerado, quando da tomada de decisão de executar ou de terceirizar algum serviço público;
- Os custos indiretos dos serviços prestados são aqueles que não fazem parte da unidade de serviços prestados. Contudo, sem eles, seria impossível controlá-los e administrá-los, tais como o dispendido com o pessoal administrativo, entre outros.

3.5 O Custo do Agenciamento nos Serviços Públicos

Uma preocupação constante do cidadão para com o Estado é quanto ao volume de impostos²⁴ consumidos para a prestação dos serviços à sociedade. Tal preocupação prende-se ao fato de que a contabilidade no Estado apresenta resultados que os cidadãos não estão preparados para entender, aumentando, assim, a assimetria entre as informações produzidas pelo Agente e o entendimento delas pelo Principal.

Por ser uma contabilidade orçamentária, os resultados apresentados são *déficits* ou *superávits*, e evidenciando, dessa forma, como foram consumidos os recursos disponibilizados pelo Principal ao Estado durante exercício financeiro. Se houver excesso de consumo, apresenta-se *déficit*; se houver consumo inferior à disponibilização de recursos, apresenta-se *superávit*. No entanto, o cidadão (Principal) está familiarizado com os termos lucro ou prejuízo. Pode-se dizer que esses termos já fazem parte do “DNA” do homem capitalista que, desde criança, é “forçado” a entender o que significa lucro ou prejuízo. Contudo, *superávit* e *déficit* não fazem parte do vocabulário da maioria dos cidadãos.

Embora se pareçam, essas palavras não são sinônimas. Assim, lucro e *superávit* ou prejuízo e *déficit* não são comparáveis. Cada um tem seu significado. Lucro é o indicador da eficácia na empresa privada, *superávit* é o indicador da economia de recursos²⁵. Pode-se ter lucro com *superávit* e/ou lucro com *déficit* e o mesmo pode ocorrer com o prejuízo. Contudo, ambos devem ser calculados para a

²⁴ Recursos disponibilizados pelo Principal.

²⁵ Contudo o *superávit* ocorrido no período deve ser analisado, se foi por produtividade/eficiência no consumo de recursos ou se foi devido a não execução de algum projeto ou atividade previsto no orçamento para aquele exercício financeiro.

diminuição da assimetria entre o Agente e o Principal.

De que forma, ou como verificar se o custo do agenciamento está dentro de condições razoáveis? Como vimos, o lucro é o indicador da eficácia na empresa privada e é o que garante sua continuidade. Na entidade pública, pode-se dizer que o Resultado Econômico, medido pela Demonstração do Resultado Econômico, é o melhor indicador da eficiência dos custos de agenciamento e da eficácia da gestão do Estado.

No Modelo de Mensuração do Resultado Econômico, utiliza-se o custo de oportunidade para a formação da receita econômica. Como já foi definido, neste estudo, o custo de oportunidade é o menor preço de mercado à vista.

Considerando-se que, num País capitalista com mercado competitivo, preço é formado por duas variáveis, custo e margem (ou lucro), mesmo se tratando do menor preço de mercado, essas duas variáveis estarão embutidas.

Assim, o custo do agenciamento fica claro, quando se mensura o resultado econômico de acordo com o modelo proposto.

Se houver:

- Lucro econômico, significa que o agenciamento está sendo a um custo menor do que o preço de mercado;
- Prejuízo econômico, a sociedade poderá rever toda a estrutura do agenciamento.

Promove-se desta maneira, um *benchmarking*, ou seja, cria-se com esse resultado um processo para comparação com um indicador de desempenho que a maioria da sociedade está preparada para entender sem maiores detalhes. Quando a entidade produz um resultado positivo, denominado aqui

de lucro econômico, o principal (cidadão) saberá que seus agentes (o gestor eleito e seus auxiliares) estão produzindo e distribuindo renda econômica.

Segundo LONGO & TROSTER²⁶, “O Estado objetiva melhorar a distribuição de renda tendo presente as considerações de eficiência”, eficiência, essa que fica evidenciada quando a demonstração do resultado econômico apresenta lucro econômico e, ineficiência, quando apresenta prejuízo econômico.

3.6 O Estado e a Assimetria Informacional

Discutindo diretrizes para a elaboração de um novo modelo de gestão pública, JANNY TEIXEIRA & SANTANA²⁷, asseveram que “A Administração Pública e suas entidades, em certo sentido, ‘pertencem’ aos cidadãos. No entanto, não há, entre nós, em geral, canais adequados para que os cidadãos façam ouvir suas reivindicações, nem há meios efetivos de informação sobre o que se passa dentro da administração pública. Daí agravar-se a larga margem de insatisfação popular para com os serviços prestados pelo Estado e a desconfiança do público em geral sobre a forma como são geridos os recursos, pagos direta ou indiretamente pela população.”

Essa afirmativa conduz-nos a observarmos que o patrimônio das entidades públicas foi formado com recursos disponibilizados pelos membros da sociedade a que elas pertencem, e deixa claro que existe um problema de comunicação entre os [emissores e os receptores]: Agente e Principal, Estado e

²⁶ LONGO, Carlos Albert & TROSTER, Roberto Luis. *Economia do setor público*. São Paulo, Atlas, 1993, p. 24.

²⁷ JANNY TEIXEIRA, Hélio. & SANTANA, Solange Maria. (Coord) *Remodelando a gestão pública*. São Paulo, Edgar Blücher, 1994, p. 10.

Sociedade, aumentando, portanto, a incerteza dos membros dessa sociedade sobre o que acontece no interior da coisa pública.

Ao comentarem a assimetria informacional, PINDYCK & RUBINFELD²⁸ declaram "Se as informações estivessem amplamente disponíveis e se a monitoração da produtividade dos trabalhadores não envolvesse custos, os proprietários de uma empresa poderiam estar seguros de que seus administradores e funcionários estariam trabalhando com eficácia. Entretanto, na maioria das organizações os proprietários não têm condições de monitorar tudo o que fazem seus funcionários, isto é, os funcionários possuem melhores informações do que os proprietários."

O Estado não difere disso em nada.

O agente (gestor eleito – prefeito, no município) possui muito mais informações sobre a entidade que dirige, do que o principal (cidadão). Por sua vez, seus funcionários, na qualidade de agentes, possuem muito mais informações sobre suas áreas de atuação do que ele, na condição de principal, dentro da entidade que dirige, gerando, assim, assimetria informacional externa e interna, respectivamente, pois o cidadão não sabe com certeza se o seu agente está maximizando o retorno de seu capital, como ele desejaria, na produção de bens e serviços. Por outro lado, o agente não tem informações suficientes para saber com exatidão se todos os componentes da cadeia agente-principal, nos mais diversos estágios, estão seguindo as suas diretrizes, a fim de alcançar a maximização que ele, agente do primeiro estágio, deseja para poder prestar contas ao seu principal.

²⁸ PINDYCK & RUBINFELD, op. cit., p. 821.

Assim, pode-se demonstrar a cadeia agente-principal, no Estado, conforme figura a seguir:

Figura 02

Com a cadeia de agente-principal, nos diversos estágios observa-se que existe a relação de agenciamento no Estado e em suas entidades, pois com a delegação de responsabilidade sobre alguma coisa a outrem, há a relação agente-principal e, como consequência, por não se poder monitorar todas as atitudes dos agentes, haverá assimetria informacional. Ou seja, no Brasil, o cidadão delega via eleição, ao gestor eleito a gerência da entidade como um todo. Este, por sua vez, delega áreas da entidade a ministros ou secretários de Estado. Estes delegam sub-áreas aos diretores que, por fim, delegam funções aos servidores públicos.

No entanto, a prestação de contas ao cidadão (principal) é feita pelo gestor eleito, conforme Figura 02 – primeiro estágio, como agente responsável pela delegação recebida como um todo. Contudo, cada qual, sucessiva e respectivamente dentro dos estágios subseqüentes, prestará contas de seus atos ao seu principal, dentro da cadeia agente-principal criada pela entidade.

3.7 O Risco Moral

Ao referirem-se ao risco moral, PINDYCK & RUBINFELD²⁹ afirmam: “Quando uma pessoa encontra-se plenamente segurada, contudo não pode ser meticulosamente monitorada por uma companhia de seguros que disponha de informações limitadas, seu comportamento poderá alterar se *após* o seguro ter sido adquirido. Este é o problema do *risco moral*. Este ocorre quando a parte segurada pode influenciar a probabilidade ou magnitude do evento que é fato gerador do pagamento.”

SIFFERT FILHO³⁰ define risco moral ou *moral hazard* “Como sendo ações dos agentes econômicos visando a maximizar sua própria utilidade, mesmo que para tal seja necessário valer-se de falhas ou omissões contratuais. Por não arcar plenamente com o custo de suas atitudes, criam-se externalidades, em sua maioria, com efeito adverso sobre a função utilidade de terceiros ou da parte contratante. Em situações de *moral hazard* os agentes agem mesmo que suas ações se dêem em detrimento dos outros. A natureza incompleta dos contratos abre a possibilidade à sua manifestação.”

Em face da condição de membro da sociedade, o cidadão, pelo contrato social constitucional, tem direito de utilizar, sempre que necessário, qualquer serviço público.

Dessa forma, ao ser oferecido um serviço público com qualidade e tempestividade igual àquele que o membro da sociedade vinha obtendo na rede privada, ele poderá passar a utilizá-lo. O serviço público, por sua vez, sofrerá o

²⁹ PINDYCK & RUBINFELD, op. cit., p. 817.

³⁰ SIFFERT FILHO, op. cit., p. 22.

impacto dessa utilização não prevista em seu dimensionamento, pois, quando a entidade pública dimensiona o serviço, considera uma demanda estimada que poderá ser superada quando forem atingidos pontos ótimos de qualidade, pois o Estado e suas entidades não conseguem monitorar a real necessidade daquele que os procuram para fruição de serviços públicos. Dessa forma, pode-se dizer que o risco moral acontece, também, nessas entidades, pois alguns membros da sociedade procuram maximizar sua própria utilidade, mesmo que em detrimento da função utilidade de terceiros. Por exemplo: o município instala um posto de saúde em um bairro da cidade, com uma oferta de dez (10) consultas médicas por dia, com base na demanda estimada pela procura dos habitantes da região ao posto do bairro vizinho. Devido à nova realidade, com a proximidade atual do novo posto de saúde, os habitantes do bairro passam a procurá-lo para consultas médicas por coisas que antes eram resolvidas com o chá da vovó ou, então, com o convênio médico que deixaram de possuir. Com isso, aqueles que demandavam os serviços do posto do bairro vizinho, para os quais a oferta foi realizada, passarão a sofrer com a falta de médicos, o que acarretará filas, postergações de atendimento, etc.

3.8 As Externalidades

As externalidades, segundo SAMUELSON & NORDHAUS³¹, são “Atividades que afetam terceiros, positiva ou negativamente, sem que esses tenham de pagar ou sejam compensados por essas atividades.”

A entidade pública é afetada diuturnamente por externalidades de

³¹ SAMUELSON & NORDHAUS, op. cit. p. 853.

forma direta, seja pelo emprego de pessoas, seja pelo desemprego. Quando a pessoa é empregada em uma firma, passa a ter rendimentos que poderão comprar serviços que antes, lhe eram oferecidos pelos serviços públicos. O contrário também é válido: desempregada, passa a necessitar dos serviços públicos pela incapacidade de provê-los às suas custas.

E, de forma indireta, a entidade pública é afetada, como declaram SAMUELSON & NORDHAUS³²: "Desde que a nossa sociedade passou a ter uma grande densidade populacional e cresceu o volume de produção de energia, de produtos químicos e de outros materiais, os efeitos negativos para o exterior passaram de pequenas poluições a ameaças globais. É aqui que entra o governo. As regulamentações governamentais estão destinadas a controlar as externalidades como a poluição do ar e da água, minas a céu aberto, resíduos perigosos, drogas e materiais radioativos."

Assim, essas externalidades indiretas fazem com que a demanda por serviços públicos de saúde, entre outros, cresça além da oferta estimada, gerando problemas de risco moral, ou seja, a maximização dos capitais das empresas poluidoras que não tratam os seus efluentes.

SAMUELSON & NORDHAUS³³, comentando sobre as queixas dos críticos da regulamentação dizem: "Os críticos da regulamentação queixam-se de que a atividade econômica do governo é desnecessariamente coercitiva. Os governos são como pais, sempre dizem 'não': Não deverás usar trabalho infantil.

³² SAMUELSON & NORDHAUS, op. cit. p. 49.

³³ SAMUELSON & NORDHAUS, op. cit. p. 49.

Não deverás emitir fumaça pela chaminé da tua fábrica. Não deverás vender drogas perigosas. Não deverás dirigir sem usar o cinto de segurança. E assim sucessivamente.”

Contudo, esclarecem que “Ao mesmo tempo, a maioria das pessoas concorda que o governo é necessário para refrear algumas das externalidades criadas pelo mecanismo de mercado.”

Nos exemplos citados por SAMUELSON & NORDHAUS, o governo, quando da regulamentação, está preocupado, certamente, com as externalidades possíveis que ocorrerão:

- 1) trabalho infantil – igual à criança analfabeta, por consequência, cidadão analfabeto;
- 2) fumaça da chaminé – igual a aumento de problemas de saúde, degradação ambiental, entre outros;
- 3) venda de drogas – igual à degradação familiar, social, problemas de saúde, diminuição de produtividade, entre outros;
- 4) dirigir sem cinto de segurança – igual a traumatismos, cegueira, gastos elevados na recuperação, entre outros.

Assim, tais externalidades afetam diretamente a entidade pública no que diz respeito ao oferecimento de serviços, dada a demanda estimada. Dentro do agenciamento, o Agente (gestor público), por ter mais informações sobre aquilo que dirige, procura, mediante proposição de regulamentação, evitar externalidades que viriam aumentar a demanda de serviços por parte do Principal, uma vez que não pode, pela condição de membro da sociedade, limitar ou proibir-lhe a fruição dos serviços, cerceado que está pela incompletude dos contratos.

3.9 Os Contratos Incompletos

Tratando da incompletude dos contratos, SIFFERT FILHO³⁴ afirma:

"Os contratos podem ser considerados incompletos em função da impossibilidade de se prever todas as contingências possíveis de ocorrerem ao longo da sua execução."

HART³⁵ chama a atenção para o fato de que a maioria dos trabalhos teóricos consideraram que a assimetria informacional existente na relação agente-principal impede a implantação de um contrato completo.

No Estado, ficam patentes os contratos incompletos, uma vez que a Carta Constitucional define, de forma clara e bastante profunda, os direitos dos cidadãos, que dela fazem uso em sua plenitude. Contudo, quanto aos deveres contidos nela e nas legislações pertinentes o mesmo não ocorre. Eles são facilmente descumpridos pelos cidadãos, já que é significativa a dificuldade de prever diversas formas e meios de ações econômicas, políticas e sociais de todos os membros da sociedade, haja vista a complexidade atual da sociedade globalizada.

Como foi visto no capítulo II, a sociedade política nasceu visando ao bem-estar social e com o tempo, passou a desenvolver atividades provedoras de serviços aos cidadãos. Como consequência, a máquina estatal cresceu tanto e os problemas avolumaram-se de tal modo, que o povo, por meio de seus representantes, desejam a diminuição do Estado, por não existir uma forma clara de demonstrar quais e quantos são os contratos existentes no emaranhado, que se chama Estado.

³⁴ SIFFERT FILHO, *op. cit.*, p. 76.

³⁵ *Apud* SIFFERT FILHO, *op. cit.*, p. 76.

CAPÍTULO

4 O CIDADÃO E O GOVERNO LOCAL

Objetiva-se, com este capítulo, demonstrar que o papel do gestor do governo local é similar ao do gestor de uma sociedade privada que procura a eficácia através da eficiência e da produtividade para maximizar o retorno do capital investido, considerando o cidadão como sócio e não como cliente, numa relação de agente-principal de acordo com a teoria do agenciamento.

4.1 O Estado e suas Funções

As funções clássicas do Estado são as de alocação de recursos, de distribuição de renda e de estabilização; esta última, porém, difere profundamente das outras duas. "Seu interesse principal não está na alocação de recursos entre as necessidades públicas e privadas, ou entre necessidades privadas alternativas. Pelo contrário, ela concentra seus esforços na manutenção de um alto nível de utilização de recursos e de um valor estável da moeda.¹" Por ser esta uma função macroeconômica, cabe apenas ao governo federal utilizar as principais armas para controlar as flutuações econômicas e promover o crescimento econômico que são a política monetária e a política fiscal. Nesse sentido, elas se caracterizam como funções meio, macroeconômicas, promovendo subsidiariamente o crescimento econômico-social e não o de si próprio. Nesse sentido, às vezes, o Estado assume

¹ MUSGRAVE, Richard A. *Teoria das finanças públicas – um estudo de economia governamental*. São Paulo, Atlas, 1959, p. 45.

atitudes, pela carência de iniciativas de mercado. As três funções de governo são assumidas pelo governo federal. Entretanto, os governos estadual, municipal ou local, trabalham basicamente com as funções de alocação de recursos e distribuição de renda.

Pode-se descrever a função de alocação como a de prover as necessidades públicas quer sociais quer meritórias. Por necessidades sociais entende-se, de acordo com MUSGRAVE², "... as que não podem ser satisfeitas pelo mecanismo de mercado, porque sua fruição não pode sujeitar-se a pagamentos de preço."

O autor³ exemplifica uma necessidade social, demonstrando o princípio da exclusão, dizendo: "A transação no mercado depende da existência de títulos de propriedade daquilo que é feito para ser trocado. Se um consumidor deseja uma mercadoria qualquer, terá de sujeitar-se às condições de troca estabelecidas pelos que as possuem, e vice-versa. Isto significa que ele está excluído do prazer de usufruir de qualquer bem ou serviço, a não ser que se disponha a pagar ao possuidor o preço estipulado." Ou seja, se o consumidor atribuir valor ofertando algo em troca do bem ou serviço e se esse valor for aceito pelo proprietário, o consumidor terá direito à sua fruição.

E, ainda, de acordo com MUSGRAVE⁴, "Este mecanismo não funciona para as necessidades sociais, quando a satisfação auferida por um consumidor é independente da sua própria contribuição. Tal é, pelo menos, o caso em

² MUSGRAVE, op. cit., p. 30.

³ MUSGRAVE, op. cit., p. 30.

⁴ MUSGRAVE, op. cit., p. 30.

que o consumidor não é mais do que um entre muitos, e qualquer contribuição que possa fazer, cobre apenas uma pequena parte do custo total."

Já as necessidades públicas conhecidas como necessidades meritórias são aquelas que também são atendidas pelo setor privado e, portanto, estão sujeitas ao princípio da exclusão. Contudo, quando não são plenamente satisfeitas pelo mercado, o Estado, por meio do orçamento público, oferece o bem ou o serviço para supri-las, conforme a demanda social, de forma gratuita ou subsidiada. Por outro lado, se a necessidade for considerada indesejada, o Estado a tributará com veemência, desencorajando ou até proibindo o atendimento de tal necessidade. Exemplo: cigarros, bebidas alcoólicas, etc.

Tabela 3 – Necessidades Públicas

NECESSIDADES PÚBLICAS	SOCIAIS	⇒ Campanha sanitária que eleve o nível geral de saúde;
		⇒ Despesas com o sistema judiciário, que garante a segurança interna e impõe o cumprimento de obrigações contratuais;
		⇒ Proteção contra agressão estrangeira;
		⇒ Proteção dos direitos legais de propriedade;
		⇒ Projeto de controle de enchentes.
	MERITÓRIAS	⇒ Merenda escolar;
		⇒ Subsídio para casas de baixo custo;
		⇒ Educação gratuita;
		⇒ Distribuição de livros e material didático;
		⇒ Subsídio à cesta básica de alimentos;
		⇒ Atendimento de saúde gratuito.

Na tabela 3, apresentam-se algumas necessidades públicas, sociais e meritórias. Entende-se, entretanto, que o Estado, inicialmente, foi criado para atender as necessidades sociais e que, com o decorrer do tempo, por deficiências ou desinteresse do sistema de mercado, passa a atender certas necessidades

meritórias. Contudo, algumas necessidades meritórias estão muito próximas das necessidades sociais, tais como a de educação gratuita e de atendimento de saúde gratuito, uma vez que a qualidade de vida em sociedade melhora sensivelmente quando se tem indivíduos educados e com saúde. Neste estudo, não se fará uma classificação, com maior rigor, das necessidades públicas em sociais ou meritórias. Estas foram apresentadas, apenas, para evidenciar que, nos três níveis de governo, são assumidas as funções de alocação de recursos.

A função de distribuição de renda exercida pelo Estado, de acordo com MUSGRAVE⁵ "... é dada pelo sistema de tributação e transferência." Na atual conjuntura, verifica-se grande atividade governamental no que se refere à distribuição de renda. São transferências de renda as subvenção em gêneros alimentícios, considerados como cesta básica; a subvenção ou auxílio na construção de residências populares; o auxílio desemprego; o programa de renda mínima e a bolsa-escola, entre outros.

Este trabalho evidencia que os serviços prestados pelos governos promovem distribuição de renda, quando considerados os custos de oportunidade desses serviços prestados aos cidadãos, visto que, num país onde prevalecem as leis de mercado, é sabido que todas as necessidades meritórias têm preços de mercado e por isso, ao usufruir um serviço prestado pelo Estado, em qualquer de suas esferas, há uma transferência de renda econômica ao cidadão. Isso dá origem ao que poderia

⁵ MUSGRAVE, op. cit., p. 40.

ser denominado de Contracheque Econômico das rendas econômicas, transferidas pelo Estado ao cidadão, que poderão ser somadas à sua renda financeira.

Contudo, como vimos, as necessidades meritórias e as necessidades sociais são atendidas, no Brasil, pelas três esferas de governo. Nesse sentido poderia ser perguntado: qual seria a motivação dessa sobreposição de funções? Entende-se que seja, ainda, um problema de indefinição dos papéis dos governos, já melhorados na Carta Constitucional de 1988. Entretanto, parece que ainda está longe a diminuição do poder dos governantes federais em favor dos governantes estaduais e locais. As imperfeições do sistema federativo no Brasil impedem maiores considerações a respeito.

A Carta Constitucional⁶ prevê “É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência;”, isto para citar apenas uma, de forma ilustrativa, uma vez que o atendimento de todas as necessidades públicas, sociais e meritórias, cabem tanto à esfera municipal quanto à estadual e federal, consideradas as peculiaridades dos diferentes níveis de competência. Por outro lado, há os que advoguem que as necessidades públicas devessem ser atendidas pelos governos locais sempre que fosse possível. De acordo com BRESSER PEREIRA⁷, comentando uma frase repetida pelo então governador do Estado de São Paulo, André Franco Montoro, “O que pode ser feito pelo município

⁶ CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL de 05 de Outubro de 1988, ART. 23, parágrafo II.

⁷ BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. *Reforma do Estado para a cidadania. A reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional*. ENAP/Editora 34 Ltda, Brasília, 1998, p. 105.

não deve ser feito pelo estado; e o que pode ser feito pelo estado, não deve ser feito pelo governo central”.

Essa visão é corroborada por ALLEN⁸ “... tem-se observado que aqueles países que dispõem de um sistema administrativo local particularmente forte e efetivo, têm-se mostrado muito mais dinâmicos e com muito mais êxitos econômicos nos últimos anos ... A Suíça, por exemplo, nunca teve um Ministério da Educação ou um Ministério da Saúde; os assuntos pertinentes a estes Ministérios são tratados em nível local e, geralmente, por unidades administrativas muito pequenas. Os governos locais da Suécia manejam fundos três vezes maiores que os manejados pelo governo central. Também este e outros países, com comparáveis administrações autônomas – como por exemplo os restantes dos Países Nórdicos, a Áustria, os Países Baixos, os Estados da República Federal da Alemanha, os Estados da Nova Inglaterra e da Califórnia nos EUA – gozam de economias fortes e de padrões de vida insuperáveis em qualquer outro país do mundo.” Observando as afirmativas de ALLEN, parece improvável que isso seja mera coincidência, já que quanto mais forte for o governo local, menos problemas deixarão de ser resolvidos com tempestividade.

Isto posto, é importante observar que o cidadão brasileiro reside em um Município, que normalmente se subdivide, na zona rural, em vilas ou distritos e, na zona urbana, em bairros, e estes em quadras e estas em lotes ou terrenos. E, é nestes últimos, na zona urbana, e nos lotes rurais ou urbanos dos distritos, que de fato o cidadão reside. É com base neles, que o município poderá fazer o censo

⁸ ALLEN, Hubert J. *Descentralização para o desenvolvimento – uma revisão de estratégias e metodologias*. Revista de Finanças Públicas, Brasília DF, Ano XLV, Out/Dez, 1985, p. 7.

permanente, por meio do Cadastro Geral de Cidadãos residentes e domiciliados no município, a fim de conhecê-los e saber, com maior grau de correção possível, quais são as necessidades públicas sociais e meritórias, que gostariam de ver atendidas pela esfera privada ou pela esfera pública em havendo falhas no mercado.

4.2 A Receita Pública

Considera-se receita todo e qualquer recurso recolhido aos cofres públicos, podendo ser classificada, segundo SILVA⁹, quanto à natureza, ao poder de tributar, à coercitividade, à afetação patrimonial e à regularidade.

a) Quanto a natureza – ela é dividida em orçamentária e extra-orçamentária: a orçamentária – é aquela que integra o orçamento e que o Estado pode dispor como propriedade sua, subdividindo-se em Receitas Correntes e Receitas de Capital e a extra-orçamentária – é aquela não compreendida na execução do orçamento. São recursos de terceiros que transitam pelos cofres públicos.

b) Quanto ao poder de tributar – sob este aspecto divide-se de acordo com a disposição constitucional de competência de tributar. Será, respectivamente, receita Federal quando de competência da União,

⁹ SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade governamental – um enfoque administrativo*. Atlas, São Paulo, 1988, p. 78.

Estadual, quando de competência dos Estados e Municipal, quando de competência do Município.

- c) Quanto à coercitividade – divide-se a receita em dois grupos: a originária ou de economia privada – proveniente de bens pertencentes ao patrimônio do Estado (receita oriunda mediante a cobrança de preço pela venda de bens e serviços). Nesse caso, o Estado funciona como particular mediante a exploração de atividades privadas e a derivada ou de economia pública – proveniente do exercício da competência ou do poder de tributar os rendimentos ou o patrimônio da coletividade. Caracteriza-se pelo constrangimento legal para sua arrecadação.
- d) Quanto à afetação patrimonial – as receitas subdividem-se em: receitas efetivas – são aquelas que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, integram-se ao patrimônio público como elemento novo e positivo e receitas por mutações patrimoniais – são aquelas oriundas de mutações que nada acrescentam ao patrimônio, constituindo apenas simples entradas ou alterações compensatórias nos elementos que o compõem. Por Exemplo: receita de operações de crédito e receitas de alienações de bens, entre outras.
- e) Quanto à regularidade – podem ser desdobradas em: ordinárias – são aquelas com característica de continuidade, ou seja, as que representam ingressos permanentes e estáveis do tesouro e

extraordinárias – são aquelas sem a característica de continuidade, ou seja, as que representam ingressos de caráter acidental de natureza transitória. Exemplos: impostos lançados por motivos de guerra, doações ou legados e herança jacente, etc.

Na Carta Constitucional¹⁰, a sociedade brasileira, através de seus representantes constituintes, reza que "A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: impostos; taxas; contribuição de melhoria."

Imposto – é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte;

Taxa – é o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou postos à sua disposição;

Contribuição de Melhoria – é o tributo que tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.

Mais adiante, a Carta Constitucional¹¹, de 1988, define a competência de cada esfera de governo de instituir impostos, ficando com o:

a) governo federal os impostos sobre:

¹⁰ CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL de 05 de Outubro de 1988, ART. 145.

¹¹ CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL de 05 de Outubro de 1988, ART. 153/6.

- a importação;
- a exportação;
- a renda e proventos de qualquer natureza;
- os produtos industrializados;
- as operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- a propriedade territorial rural;
- as grandes fortunas.

b) governo estadual e distrital os impostos sobre:

- a transmissão de *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos;
- as operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação;
- a propriedade de veículos automotores.

c) governo municipal os impostos sobre:

- a propriedade predial e territorial urbana;
- a transmissão *inter vivos*;
- serviços de qualquer natureza, exceto sobre aqueles tributados pelos estados.

De acordo com PIRES¹², "Em 1988, com a entrada em vigor da nova Constituição, os percentuais alocados para o FPE (Fundo de Participação dos Estados) e o FPM (Fundo de Participação dos Municípios) sofreram novo acréscimo gradativo até o ano de 1993, ... Ademais, aumentou-se para 3% a participação do FE (Fundo Especial) e criou-se o FEXP (Fundo de Exportação), ao qual deveriam ser destinados 10% das receitas provenientes do imposto sobre produtos industrializados.", conforme pode ser observado na tabela a seguir:

Tabela 4 – Cotas parte na Participação do IPI e IR

Cotas partes (%) dos fundos de participação dos estados (FPE) e dos municípios (FPM) e Fundo Especial (FE)				
ANO	UNIÃO	FPE	FPM	FE*
1988	59	18	20	3
1989	57.5	19	20.5	3
1990	56.5	19.5	21	3
1991	55.5	20	21.5	3
1992	54.5	20.5	22	3
1993	53	21.5	22.5	3

Fonte: Pires, 1996 (Com adaptações)

(*) Destinado às regiões Norte, Centro-Oeste e Nordeste.

Ainda, de acordo com Pires, "As alterações promovidas pela Constituição de 1988 no campo tributário não se restringiram aos fundos participação. Também a competência tributária de cada nível de governo foi alterada, desta vez favoravelmente aos níveis inferiores de governo.", o que pode ser observado na tabela a seguir:

¹² PIRES, Julio Manuel. *Distribuição da receita tributária entre os níveis de governo: perspectiva histórica e debate atual*. Revista de Administração Pública, SET/OUT 1996, vol. 30 n° 5, p. 154.

Tabela 5 – Participação no Bolo Arrecadatório

RECURSOS EFETIVAMENTE DISPONÍVEIS DISTRIBUIÇÃO POR NÍVEL DE GOVERNO (%) 1964-1990			
PERÍODO	UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS
1964-77	45.50	40.23	14.27
1977-88	46.43	36.50	17.07
1988-90	34.35	42.90	22.75

Fonte: Resende (1994:111) *apud* Pires (1996:156).

Apesar de ter havido uma alteração no quadro relativo à repartição das receitas tributárias entre as três esferas de governo, o governo federal é o maior beneficiado com o produto das arrecadações, uma vez que os demais dividem o montante entre si, seguido pelos Estados e pelos Municípios que detêm a menor parte da arrecadação.

Tabela 6 – Repartição das Receitas Tributárias

IMPOSTO	UNIÃO	ESTADOS E DF	MUNICÍPIOS
Sobre a Renda e quaisquer proventos, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e manterem.	-	100 %	-
Sobre o produto da arrecadação do imposto que a União vier a instituir de acordo com o Art. 154, I.	80 %	20 %	-
Sobre a Renda e quaisquer proventos, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e manterem.	-	100 %	-
Sobre o produto da arrecadação do imposto territorial rural.	50 %	-	50 %
Sobre transmissão <i>causa mortis</i> e doação, de quaisquer bens ou direitos	-	100 %	-
Sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial.	-	30 % (*)	70 % (*)
Sobre o produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade de veículos licenciados em seus territórios.	-	50 %	50 %

Sobre o produto da arrecadação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.	-	75 %	25 % (**)
Sobre a propriedade predial e territorial urbana	-	-	100 %
Sobre a transmissão <i>inter vivos</i> , a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.	-	-	100 %
Sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos os do Art. 155, II.	-	-	100 %
Sobre o produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados	53 %	21,5 % mais 3 % para as Regiões Norte, Nordeste e Centro- Oeste para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo, ficando o semi-árido do Nordeste com a metade dos recursos.	22,5
Sobre o produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados	90%	7,5 %	2,5 % (**)

(*) Destinados aos Estados e Municípios de origem do ouro.

(**) Art. 158 Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, ... serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II – até um quarto, de acordo com o que dispuser a lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

4.3 Imposto ou Integralização de Capital

No preâmbulo da Carta Constitucional brasileira, promulgada em 05 de outubro de 1988, lê-se: “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil.”

Para o cumprimento da Carta Constitucional, o Estado exige impostos. Como vimos nos Art. 153 a 156, todos os cidadãos são, de uma forma ou de outra, obrigados a contribuir, com parte do que é seu para a formação do “bolo” arrecadatório que será distribuído entre as esferas de governo, conforme o quadro das repartições tributárias (Tabela 6).

Como foi visto no Capítulo II, os homens e as mulheres perceberam ser necessário um “ente” superior que dirimisse dúvidas, que criasse regras de convívio social. Para tanto, criaram o Estado e obrigaram-se a mantê-lo com parte do que era seu. E, assim, surgiu a exigência de impostos.

Mas seriam impostos? ROUSSEAU fala em “associação”. Atualmente, fala-se em sociedade ao referir-se a um povo específico. Quando se lê, no Código Tributário, a definição de imposto, encontra-se a expressão “independentemente de contraprestação imediata e direta” deixando claro que é um tributo imposto. Contudo,

quem o impõe é o Estado de Direito que, de acordo com SIMONSEN¹³, “É aquele cujo contrato social impede a ação discricionária dos governantes.” Portanto, não havendo ação discricionária dos governantes, tais decisões partiram do povo (vide preâmbulo da Carta Constitucional de 1988), dos membros da sociedade através de seus representantes eleitos de forma direta para tal função.

Dos “ismos” tratados no Capítulo II, o Capitalismo é o sistema que permite todo tipo de associação ou sociedade desde que lícitas, ou seja, sem ferir os princípios estabelecidos nas leis. Dessa forma, conhece-se, muito bem, o que é uma sociedade que pode ser com fins lucrativos (com distribuição de lucros e dividendos) ou sem fins lucrativos (sem distribuição de lucros e dividendos) e sem dúvida, a mais estudada de todas é a sociedade com fins lucrativos, que pode ser chamada de empresa, companhia, firma, etc.

Para constituir uma sociedade com fins lucrativos, basta que uma ou mais pessoas tenham algum capital e uma idéia para criá-la, objetivando sempre suprir alguma necessidade manifestada pela sociedade, ou, através do produto ou serviço criado, originar essa necessidade de consumo.

Do ponto de vista contábil, o capital dos sócios – o dinheiro integralizado – para a criação da sociedade é colocado na conta contábil “Capital Social”, que representa a quantia de dinheiro investido inicialmente para a formação do patrimônio da empresa e que será aplicado em equipamentos, edificações,

¹³ SIMONSEN, Mario Henrique. *Ensaio analítico*. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1994, p. 252.

matéria prima, mão de obra, etc., com o intuito de gerar aquele produto ou serviço que se pretende oferecer à sociedade.

Nas entidades com fins lucrativos, os recursos recebidos em espécie dos sócios são classificados como capital social, com contrapartida na conta caixa, como pode ser visto no balanço patrimonial de abertura de uma entidade, conforme se segue:

Tabela 7 – Balanço Patrimonial de Abertura

BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
CIRCULANTE		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
CAIXA.....	\$	CAPITAL SOCIAL	\$
TOTAL	\$	TOTAL	\$

Contudo, é consenso geral que, para a empresa manter-se crescendo e em desenvolvimento, é necessário que transfira/venda o seu produto ou serviço com lucro. Este se somará ao capital dos sócios, no Patrimônio Líquido na conta contábil - Lucros Acumulados, aumentando, assim, o capital dos sócios, conforme se pode verificar na tabela 8, após a elaboração da Demonstração de Resultado do Exercício, considerando que a empresa tenha obtido lucro em suas transações comerciais.

Tabela 8 – Balanço Patrimonial após a DRE.

BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE		PASSIVO CIRCULANTE.....	\$
CAIXA.....	\$	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		CAPITAL SOCIAL	\$
		LUCROS ACUMULADOS	\$
TOTAL	\$	TOTAL	\$

Quando da análise da evolução dos agregados sociais, viu-se que o homem criou a “associação” que se transformou no Estado e que este cresceu e passou a oferecer serviços úteis aos cidadãos, objetivando atender às necessidades públicas sociais e meritórias. Os cidadãos, por sua vez, passam a manter essa sociedade através do pagamento de impostos, tratados contabilmente, no Estado, como receita.

No entanto, deve-se verificar que a teoria da contabilidade, não corrobora tal procedimento, pois, de acordo com IUDÍCIBUS *et al.*¹⁴, “...entende-se por receita a entrada de elementos para o ativo, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Uma receita também pode derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais”.

¹⁴ IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Et al. Contabilidade introdutória*. 4 ed. São Paulo, Atlas, 1979, p.73.

Receita é assim definida por FIPECAFI/ANDERSEN¹⁵: “Receita corresponde à remuneração obtida em troca da venda, permanente ou temporária, de ativos da empresa ou prestação de serviços. Receita pode corresponder a uma redução no passivo sem uma simultânea redução no ativo ou, ainda, a ganhos auferidos em outras transações que não na venda de ativos ou prestação de serviços”.

Já para o IBRACON¹⁶, “Receita corresponde a acréscimos ou decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividades e que possam alterar o patrimônio líquido”.

Definindo receita, SPROUSE E MOONITZ¹⁷ esclarecem: “Receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens e serviços) de uma empresa durante aquele período”.

IUDÍCIBUS¹⁸, comentando essa definição, assevera: “Esta definição é uma das melhores, pois caracteriza o que é essencialmente a receita e dá margem a uma ampla gama de formas pelas quais pode ser reconhecida, colocando bem o fato de que o mercado deverá validar o esforço desenvolvido pela empresa, atribuindo um valor de troca à produção de bens e serviços. Em outras palavras, uma empresa pode ter manipulado fatores, incorrido em custos, mas, se o mercado não conferir um valor de troca a esse esforço, não existirá receita para ela”.

¹⁵ FIPECAFI/Arthur Andersen. *Normas e práticas contábeis no Brasil*. São Paulo, Atlas, 1990, p.411.

¹⁶ IBRACON – *Princípios contábeis*. São Paulo, Atlas, 1992, p.112.

¹⁷ apud IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 5 ed. São Paulo, Atlas, 1997, p.146.

¹⁸ IUDÍCIBUS, op. cit., p. 146.

A época do reconhecimento e o valor do registro da receita da transação são determinados pelo princípio da competência, segundo a Resolução CFC nº 750/93¹⁹. “As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento”. Admite-se o reconhecimento da receita e do respectivo custo na data do faturamento, quando o sistema habitual de emissão de faturas recomenda essa prática, mas desde que o estoque faturado esteja disponível. Receita por serviços prestados é reconhecida dentro desse princípio, quando os serviços tenham sido executados.

Dentro daquilo que já foi discutido neste estudo, por entender-se que as entidades prestadoras de serviços criadas pelo Estado para a prestação de serviços para o atendimento de necessidades meritórias aos cidadãos maximizam o retorno de seu capital, pode-se caracterizá-las como entidades com fins lucrativos.

Entende-se, sob esse enfoque, que os impostos arrecadados pelo Estado e transferidos para essas entidades deveriam ser considerados contabilmente como integralização de capital dos sócios a serem aplicados em ativos. Esses ativos, por sua vez, serão consumidos no exercício social em que são exigidos, ou em exercícios subseqüentes, na geração de receitas para a entidade, haja vista que a sociedade reúne-se anualmente através de seus representantes (Deputados Federais, Deputados Estaduais e Vereadores), e/ou através da participação direta

¹⁹ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios fundamentais de contabilidade*. Resolução CFC 750/93, Brasília, 1994, p. 6.

(orçamento participativo) quando se define quanto deverá ser exigido e o que será oferecido à sociedade, via Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária.

As sociedades políticas, como ocorre em muitos casos nas empresas privadas, nascem por cisão. A sociedade cindida e a remanescente passam a ser unidades patrimoniais autônomas. A nova empresa passa, em virtude da cisão, a existir e a possuir um patrimônio a ser gerido por seus gestores. Da mesma forma, o Estado, obrigatoriamente, e os Municípios ou governos locais, de forma derivada, nascem por vontade dos membros da sociedade política após plebiscito que indique a vontade de separar-se do município sede.

Desse modo, Estados e Municípios passam a existir com autonomia política e administrativa. A partir desse momento, essa nova sociedade política escolhe, entre seus membros, um para exercer a função de prefeito, para gerir o seu patrimônio, e outros (vereadores) para representá-la nas decisões coletivas.

Esse processo, após a Carta Constitucional de 1988, começou a ser amplamente utilizado fazendo com que surgisse um número expressivo de novos municípios.

Esses novos municípios nascem, portanto, da cisão ou do desmembramento de um distrito. Estabelecendo-se uma analogia com a pessoa, o distrito, em seu estado pré-emancipatório, é uma pessoa na puberdade. Será município na sua maioridade, quando alcança a emancipação. Tal emancipação acontece, quando a sociedade local entende que esteja em condições de gerir os seus destinos políticos e administrativos. Ao desligar-se da sociedade anterior, cria,

uma personalidade jurídica que representará essa nova sociedade composta pelos cidadãos que nela residem.

A nova sociedade recebe parte dos bens e das dívidas da sociedade a que pertencia. Nesse momento, elabora seu balanço patrimonial, evidenciando seu saldo patrimonial, que pode ser comparado ao capital social das sociedades por ações, das companhias. Para HENDRIKSEN & VAN BREDA²⁰, “Capital é a representação concreta dos serviços futuros”. Contudo, no Estado o capital será apresentado como ativo real líquido, quando o ativo total for maior que o passivo total da entidade. E, para que fique claro, após a cisão, quando da primeira arrecadação de impostos, seu balanço deveria ser apresentado gerencialmente, conforme a tabela 9, a seguir:

Tabela 9 – Balanço Patrimonial de Abertura do Estado

BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
FINANCEIRO		FINANCEIRO	
CAIXA.....	\$	RESTOS A PAGAR	\$
PERMANENTE		PERMANENTE	
BENS IMÓVEIS.....	\$	DÍVIDA FUNDADA INTERNA.....	\$
BENS MÓVEIS.....	\$	SALDO PATRIMONIAL	
		ATIVO REAL LÍQUIDO	
		DO EXERCÍCIO ANTERIOR....	\$
		DO EXERCÍCIO ATUAL.....	\$
TOTAL	\$	TOTAL	\$

²⁰ HENDRIKSEN & VAN BREDA, op. cit., p. 181.

A conta contábil ativo real líquido do exercício anterior representa todas as receitas orçamentárias arrecadadas nos exercícios anteriores e não consumidas integralmente, quando da prestação de serviços à sociedade, classificadas no ativo financeiro líquido ou no ativo permanente líquido e na conta ativo real líquido. No resultado do exercício atual, ter-se-ão as receitas orçamentárias recebidas nesse exercício, aplicadas no ativo financeiro ou no ativo permanente.

Como foi visto, receitas orçamentárias classificadas como receitas derivadas, neste estudo e sob o aspecto gerencial, têm o sentido de integralização de capital social²¹ que, de acordo com o Contrato Social, ocorrerá anualmente.

De posse desses recursos oriundos da “integralização de capital”, o Estado prestará serviços à sociedade, bem como fará distribuição e/ou redistribuição de renda. Ao final do exercício, a conta ativo real líquido do exercício evidenciará, quando for o caso, o valor das mutações ativas do período, registrado no ativo permanente somado ao saldo do ativo financeiro, descontado o passivo financeiro e o passivo permanente.

Assim, o patrimônio líquido do Estado é representado na conta contábil – saldo patrimonial – desdobrado nas contas ativo real líquido do exercício anterior e ativo real líquido do exercício atual – dentro da abordagem da teoria da entidade que, como define IUDÍCIBUS²², “... é baseada na equação [ativo +

²¹ Capital Social visto sob o ponto de vista econômico (formação do patrimônio da entidade), diferenciando-se da abordagem jurídica/contábil do termo, excluindo-se a conotação da titularização do direito de retirar-se da sociedade mediante o ressarcimento do capital investido.

²² IUDÍCIBUS, op. cit., p. 165.

despesas = passivo + receitas + patrimônio líquido] ou simplesmente: [ativo = passivo] se atribuirmos ao Passivo um sentido de recursos globais.”

O saldo patrimonial, nesse sentido, representa o potencial de serviços futuros, oriundo de resultados de exercícios passados, representados pelos ativos, sejam financeiros ou permanentes, colocados à disposição da sociedade.

4.4 O Consumo de Ativos *versus* Geração de Receitas

O Estado, visto como uma entidade detentora de um patrimônio, cujo objetivo é promover o bem-estar social (*Welfare State*), por meio do uso dos recursos físicos, financeiros e humanos, oferece serviços à sociedade envolvendo uma receita não explícita, que, por não ser financeira, representa o preço do serviço prestado ao cidadão e deverá ser evidenciada como receita econômica. A não-evidenciação contábil dessa receita faz com que a integralização de capital, realizada no exercício financeiro, aparente ser totalmente consumida na consecução das funções clássicas da entidade, das quais, a que afeta diretamente o cidadão, é o ajustamento para a distribuição ou redistribuição de renda.

Para SAMUELSON & NORDHAUS²³, “Nas sociedades mais pobres, há pouco rendimento em excesso para tirar dos ricos e dar aos mais desfavorecidos. Mas quando as sociedades se tornam mais prósperas, aplicam-se mais recursos para proporcionar serviços às pessoas mais pobres; esta atividade – redistribuição de renda – é a segunda função econômica importante do Estado.” Por intermédio do

²³ SAMUELSON & NORDHAUS, op. cit., p. 352.

confronto do consumo dos ativos, sejam os financeiros ou os permanentes, por pagamentos, pelo consumo, pela depreciação, exaustão ou amortização despesas pré-operacionais, com a receita econômica, ressalta-se o resultado econômico. Neste trabalho tal resultado será evidenciado gerencialmente.

Para PINDYCK & RUBINFELD²⁴, "Ativo é algo que seja capaz de produzir um fluxo monetário para seu proprietário." Assim, o Estado deveria apresentar demonstrações financeiras claras e precisas sobre o consumo dos seus ativos e, ao mesmo tempo, evidenciar a receita equivalente.

Nas empresas privadas, os sócios podem, com relativa facilidade, verificar todos os consumos de ativos ocorridos. Os capitais de terceiros ou próprios são integralmente aplicados no ativo. Quando desaparecem, transitam obrigatoriamente pela Demonstração de Resultado do Exercício que, de acordo com IUDÍCIBUS et al.²⁵, "É a apresentação, em forma resumida, das operações realizadas pela empresa, durante o exercício social, demonstradas de forma a destacar o resultado líquido do período." Tais consumos estão retratados nas contas de custo dos produtos vendidos, de despesas operacionais, nos custos não operacionais, no recolhimento do imposto de renda e contribuições e das participações e contribuições.

Como pode ser observado na Tabela 10, Demonstração do Resultado do Exercício, conforme Lei 6.404/76, que é a forma resumida para verificação de todas as transações da empresa em determinado período.

²⁴ PINDYCK, Robert S. & RUBINFELD, Daniel L. *Microeconomia*. Tradução Pedro Catunda; revisão técnica Roberto Luis Troster. São Paulo: Makron Books, 1994, p. 201.

²⁵ IUDÍCIBUS, Sérgio de., et al. *Manual de contabilidade das sociedades por ações – aplicável também às demais sociedades*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 503.

Tabela 10 – Demonstração do Resultado do Exercício

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	
EMPRESA X	
Receita Bruta de Vendas	
Deduções da Receita Bruta	
Custo dos Produtos Vendidos	
Lucro Bruto	
Despesas Operacionais	
De Vendas	
Administrativas	
Encargos Financeiros Líquidos	
Outras Receitas e Despesas Operacionais	
Resultado Operacional	
Resultados Não Operacionais	
Lucro Antes do Imposto de Renda	
Provisão para o IR e a Contribuição Social	
Participações e Contribuições	
LUCRO /PREJUÍZO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	

No Estado, por sua vez, os recursos financeiros/orçamentários consumidos são apresentados no Balanço Orçamentário na coluna de despesa orçamentária realizada, classificando-se em Créditos Orçamentários, Créditos Suplementares, Créditos Especiais e Créditos Extraordinários e no seu detalhamento por Projetos e Atividades em anexos complementares, sem demonstrar adequadamente os benefícios gerados.

No Balanço Patrimonial, quando comparado com exercícios anteriores, observa-se a diminuição do ativo, tanto do Financeiro como do Permanente, evidenciando o consumo dos recursos voltados para o cumprimento das funções econômicas do Estado de acordo com a suas especificidades. No entanto,

sejam ativos gastos em despesas de custeio ou em despesas de capital, deveriam ser alocados quando do confronto com a receita econômica gerada pelo consumo daqueles ativos. Contudo, é necessário frisar que as despesas de capital (de mutações) somente serão consumidas pelo uso, mediante a depreciação ou exaustão e amortização, no caso de um ativo amortizável, o que possibilita, a verificação do resultado econômico do consumo dos ativos do Estado, como faz a empresa privada com a Demonstração do Resultado do Exercício, que apura o resultado do consumo dos ativos. Tal procedimento não é realizado pela contabilidade governamental ortodoxa. Dessa forma, só será possível exteriorizá-lo gerencialmente através do resultado econômico da entidade e, como proposta deste estudo, pela renda econômica auferida pelo cidadão.

Assim, entende-se que o Estado deve ser avaliado não pelo que consome, mas sim pelo que produz, ou seja, o Estado deve ser governado como quem administra uma empresa.

OSBORNE & GAEBLER²⁶, declaram: "... muitas pessoas acreditam que se deve governar como quem administra uma empresa, e podem pensar que é isto que estamos recomendando. Não é verdade. O governo é uma instituição fundamentalmente diferente da empresa. Os empresários são motivados pela busca do lucro; as autoridades governamentais se orientam pelo desejo de serem reeleitas." Essa afirmativa dos autores, no início de sua obra *Reinventando o Governo* é preocupante, pois o livro, como um todo, contraria tal afirmação. Num mercado

²⁶ OSBORNE, David & GAEBLER, Ted. *Reinventando o governo*. 9ª ed. Tradução Sérgio F.G. Bath & Ewando Magalhães Junior. Brasília, Ed. MH Comunicação, 1997, p. 21.

competitivo lucro na empresa é sinônimo de desenvolvimento contínuo e satisfação do cliente. A reeleição é fruto da gestão eficaz com resultados econômicos positivos para a sociedade.

Entendemos que tanto “a motivação pelo lucro” como “o desejo de reeleição” escondem, em certos casos, coisas pouco éticas. Ora, ambos os gestores devem pautar-se eticamente e, se assim for, ambas as entidades poderão ser governadas do mesmo modo, ou seja, como se administra uma empresa, haja vista, que ambos os setores procuram maximizar o retorno do dinheiro investido em favor de seus sócios.

Os autores tratam nesse mesmo livro *Reinventando o Governo*, o cidadão como “cliente”²⁷ e não como sócio, institutos incomparáveis, dizendo: “Os órgãos públicos recebem a maior parte dos recursos do Legislativo, dos Conselhos Municipais, etc. E a maioria de seus ‘clientes’ é cativa e tem poucas alternativas para os serviços oferecidos por seus governos”. É inegável ser importante que toda entidade conheça o cliente para quem trabalha, afinal o porquê de sua existência. Contudo, no Estado o cidadão é sócio e por vezes sócio-beneficiário dos serviços por ele prestados. E, mais: os órgãos públicos não recebem a maior parte dos recursos do Legislativo, dos Conselhos Municipais. Eles apenas decidem onde serão aplicados os recursos de acordo com as necessidades, recursos esses recolhidos pelos cidadãos para a formação do patrimônio do Estado.

OSBORNE & GAEBLER completam, afirmando “Os governos têm sua receita fundada primariamente na arrecadação tributária, enquanto as empresas

²⁷ OSBORNE & GAEBLER, op. cit., p. 182.

auferem rendimentos dos clientes que adquirem livremente seu produto ou serviço.” Como já foi discutido, anteriormente, a receita derivada é integralização de capital. O Estado terá receita, como tem a empresa, ao evidenciar receita econômica, que é a multiplicação dos serviços prestados pelo seu custo de oportunidade, igualando-se, dessa forma, através de demonstrações financeiras gerenciais, à empresa privada naquilo que se refere à apuração da receita de vendas.

Desse modo, o Estado deve ser administrado para servir o cidadão. Deve fazê-lo, porém, com eficiência e eficácia, evidenciando o resultado econômico de sua gestão nos mesmo moldes da empresa privada, pois, em última instância, como dizem JANNY TEIXEIRA & SANTANA²⁸, “A administração pública e suas entidades, em certo sentido, ‘pertencem’ aos cidadãos”.

²⁸ JANNY TEIXEIRA, Hélio & SANTANA, Solange Maria. *Remodelando a gestão pública*. Ed. Edgard Blücher, 1994, p. 10.

4.5 Demonstração da Distribuição da Renda Econômica Gerada pelo Estado ao Cidadão.

O Estado pode mensurar e demonstrar o resultado econômico, através da Demonstração de Resultado Econômico, embora, esse modelo apresente o resultado global ou parcial do Estado para com a sociedade.

Neste momento, abordaremos a demonstração da distribuição de renda econômica ao cidadão. Para tanto será criado um modelo de demonstração chamado de Contracheque Econômico, no qual todos os serviços públicos e outros benefícios prestados ao cidadão, bem como a seus familiares, devem ser computados.

Tabela 11 – Contracheque Econômico

CONTRACHEQUE ECONÔMICO		
Mês de _____ / _____		
(+) RENDA ECONÔMICA DOS SERVIÇOS PRESTADOS NO MÊS.....\$		
Serviço 1.....\$		
Serviço 2.....\$		
(+) RENDA ECONÔMICA – ACUMULADA NO ANO	\$	
(+) RENDA FINANCEIRA DO MÊS	\$	
(+) Renda mínima.....\$		
(+) Bolsa-escola.....\$		
(+) Salário Desemprego.....\$		
(+) Cesta Básica.....\$		
(+) Outros	\$	
(+) RENDA FINANCEIRA – ACUMULADA NO ANO	\$	
(=) RESULTADO ECONÔMICO E FINANCEIRO FAMILIAR ANUAL	\$	

A renda econômica apresentada a partir desta demonstração, será a multiplicação dos serviços prestados pelo seu custo de oportunidade.

À renda econômica somam-se os valores em espécie recebidos do Estado, para verificar-se qual foi o resultado econômico/financeiro que o Estado gerou para o cidadão e sua família naquele período.

De acordo com PINDYCK & RUBINFELD¹, "Renda econômica é definida como a diferença entre o valor que as empresas estariam dispostas a pagar por um insumo de produção e o menor valor para adquirir tal insumo."

Neste estudo, evidencia-se que a diferença entre o valor que os cidadãos estariam dispostos a pagar por um serviço prestado pelo Estado e o custo para a sua prestação, gera Lucro ou Prejuízo Econômico "*per capita*" do Serviço.

Portanto, renda econômica será o incremento não monetário auferido pelo cidadão, quando da fruição de um serviço público, ao seu custo de oportunidade.

4.6 Distribuição de Renda

Estudos sobre a distribuição de renda, tais como os de BONELLI & RAMOS², AZZONI³, RAMOS & REIS⁴, ROCHA⁵, GONZÁLEZ⁶ e de SAMUELSON &

¹ PINDYCK & RUBINFELD, op. cit., p. 346.

² BONELLI, Régis & RAMOS, Lauro. *Distribuição de renda no Brasil: avaliação das tendências de longo prazo e mudanças na desigualdade desde meados dos anos 70*. In. Revista de Economia Política, vol. 13, nº 2 (50), abril-junho/1993, p. 76 – 95.

³ AZZONI, Carlos Alberto. *Distribuição pessoal de renda nos estados e desigualdade de renda entre os estados no Brasil – 1960, 1970, 1980 e 1991*. In. Pesquisa e Planejamento Econômico v. 27 – nº 2 – ago. 1997, p. 251 – 278.

⁴ RAMOS, Lauro & REIS, José G. A. *Salário mínimo, distribuição de renda e pobreza no Brasil*. In. Pesquisa e Planejamento Econômico, v. 25, nº 1, abr/1995, p. 99 – 144.

⁵ ROCHA, Sonia. *Do consumo à linha de pobreza*. In. Pesquisa e Planejamento Econômico, v. 27, nº 2, ago/1997, p. 313 – 352.

⁶ GONZÁLEZ, José Rodríguez. *Gastos públicos em educação e distribuição de renda no Peru*. In. Pesquisa e Planejamento Econômico, v. 23, nº 3, dez/1993, p. 513 – 546.

NORDHAUS⁷ usam invariavelmente a família como base para suas análises. Como disse ROSSEAU, a família é a primeira sociedade e a única natural, por isso, entendemos que é na família que devem ser concentrados os esforços de medição e de mensuração do rendimento econômico.

Para SAMUELSON & NORDHAUS⁸, “Rendimento significa o total das receitas em dinheiro recebido por um indivíduo ou uma família durante um dado período de tempo (normalmente um ano). O rendimento consiste nas receitas provenientes do trabalho, nos rendimentos de propriedade (por exemplo, rendas, juros e dividendos) e nas transferências do Estado.”

Entende-se que, por família, devam ser considerados todos aqueles núcleos que congreguem esforços para o bem-estar coletivo, podendo a natural ser formada das mais diversas formas: pai, mãe e filhos, mãe e filhos, pai e filhos, apenas irmãos, avó e neta, parceiros não casados, enfim qualquer núcleo que agregue esforços para o atingimento do bem-estar coletivo. Com base nesses núcleos familiares, o Estado deveria observar, através do Cadastro Geral de Cidadãos, quais são as transferências efetuadas a cada um deles, a fim de informá-los periodicamente, com o objetivo de diminuir a assimetria de informações entre o Estado e os cidadãos.

Devem ser consideradas transferências do Estado, as não monetárias, provenientes da redistribuição de renda, via prestação de serviços e as monetárias, tais como:

⁷ SAMUELSON & NORDHAUS, op. cit. p. 412.

⁸ SAMUELSON & NORDHAUS, op. cit. p. 411.

- a bolsa-escola – recurso financeiro pago à criança que frequenta a escola com regularidade, objetivando a não-evasão e a diminuição do trabalho infantil;
- o auxílio-desemprego – recurso financeiro pago, por um período máximo de quatro meses, ao cidadão que perde o emprego, objetivando manter um mínimo de dignidade;
- as cestas básicas de alimentos – recurso não financeiro transferido às pessoas em situação de calamidade pública, durante a sua vigência;
- o imposto negativo ou a renda mínima – não implantado no

Brasil, contudo há muito discutido. De acordo com SUPLICY & CURY⁹, “A idéia de oferecer aos pobres um complemento de renda não é exatamente nova. Primeiro, através da comunidade local, isto é, as paróquias, e mais tarde, como responsabilidade da nação, a sociedade tem necessitado preocupar-se cada vez mais com a melhor maneira de solucionar o problema dos desamparados.” E, ainda, segundo SUPLICY & CURY¹⁰, “Atualmente, na maioria das nações desenvolvidas existem diferentes formas de programas de garantias de renda mínima. Na Inglaterra, na Alemanha e na Holanda, por exemplo, os pais de crianças com idade de até 16 anos recebem um benefício mensal que, na Alemanha, é de \$ 50 marcos, na Inglaterra, de \$ 9,65 libras por semana para a criança mais velha, e de \$ 7,80 para os demais; o benefício, normalmente para às mães, estende-se até os 19 anos,

⁹ SUPLICY, Eduardo Matarazzo & CURY, Samir. *A renda mínima garantida como proposta para remover a pobreza no Brasil*. In. Revista de Economia Política. Vol. 14, nº1 (53), jan-mar/1994, p. 102.

¹⁰ SUPLICY & CURY, op. cit., p. 103.

se a pessoas estiver estudando. Na França, desde dezembro de 1988, todos os cidadãos com idade igual ou superior a 25 anos, cuja renda seja inferior a \$ 2.184,79 francos, têm direito a uma 'Renda Mínima de Inserção' até aquele valor máximo, com complementos para seus dependentes, por um período de três meses que pode ser estendido até 12 meses."

Nos Estados Unidos, existe, desde 1975, uma forma de imposto de renda negativo, o Crédito do Imposto sobre Rendimentos Auferidos (Earned Income Tax Credit – EITC) que se tornou uma das mais importantes formas de auxílio, por parte do governo federal. SAMUELSON & NORDHAUS¹¹ apresentam uma experiência de imposto negativo sobre o rendimento que envolveu milhares de famílias nos estados de New Jersey, Indiana, Seattle e Denver. "As experiências dividiram um conjunto de famílias escolhido aleatoriamente em grupos de famílias de 'controle', que não receberiam tratamento especial, e em grupos 'experimentais', que viveriam ao abrigo de um imposto negativo sobre o rendimento durante alguns anos" O quadro explicativo (Tabela 12) a seguir torna mais clara a visão dos autores.

¹¹ SAMUELSON & NORDHAUS, op. cit. p. 430.

Tabela 12 – Imposto Negativo sobre a Renda

Fórmula Possível para Imposto Negativo sobre Rendimento		
Receitas de Mercado \$	Imposto Algébrico (+ se com imposto; - se com benefícios recebidos) \$	Rendimento após imposto \$
0	- 4500	4500
4000	- 2500	6500
7000	- 1000	8000
8000	- 500	8500
9000	- 0	9000
10000	+ 500	9500

Fonte: SAMUELSON & NORDHAUS, op. cit. p. 430.

No exemplo utilizado pelos Estados americanos, ocorre uma distribuição de renda financeira, como acontece em todos os demais países que fazem uso desse tipo de mecanismo para minimizar o problema da pobreza. Como disseram SAMUELSON & NORDHAUS, no rendimento familiar deve-se incluir também as transferências efetuadas pelo Estado.

Contudo, poucos são os casos em que se discute a transferência de renda econômica, pela fruição dos serviços públicos, GIACOMONI¹², discutindo a distribuição de renda diz “Em sentido amplo, uma série de outras medidas públicas enquadra-se nos esquemas distributivos como, por exemplo, a educação gratuita, a capacitação profissional e os programas de desenvolvimento comunitário”. Comenta, ainda, que “Mesmo reconhecendo a influência dessas medidas MUSCRAVE & MUSCRAVE deixam de analisá-las por não as considerar como instrumento de política fiscal.” Analisando esse problema,

¹² GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 8 ed. São Paulo, Atlas, 1998, p. 37.

GONZÁLEZ¹³, em seu trabalho afirma que “A gratuidade do sistema público de educação também implica, todavia, uma forma de transferência de curto prazo do Estado às famílias, cujo impacto sobre o bem-estar individual deve ser analisado.” E apresenta, nesse mesmo estudo, um quadro que indica o impacto redistributivo ocasionado pelos gastos públicos em educação sobre a distribuição de renda no Peru, conforme se segue:

Tabela 13 – Transferência de Renda com Base no Custo dos Serviços Prestados

	Quintil 1	Quintil 2	Quintil 3	Quintil 4	Quintil 5	Promédio
Transferência	687,00	1.026,00	968,00	761,00	614,00	808,00
Renda Familiar	7.381,00	16.549,00	25.963,00	39.207,00	108.883,00	39.591,00
Transferência real % da renda familiar	9,3 %	6,2 %	3,7 %	1,9 %	0,6 %	2,0 %

Fonte: ENNIV 1985/86 *apud* GONZALES, op. cit. p. 536.

A transferência de renda apresentada por GONZÁLEZ teve como base os custos dos serviços prestados, calculados por meio da divisão dos gastos correntes pelo número total de alunos matriculados no sistema público de educação.

O estudo de GONZÁLEZ foi apresentado com o propósito de evidenciar a necessidade de somar ao rendimento familiar as transferências de recursos públicos provenientes da fruição dos serviços públicos. Entretanto não se pode concordar que seja daquela forma que se deva mensurar a transferência, pois ela poderá conter eficiências e/ou ineficiências no processo de produção do serviço, as quais deverão ser identificadas para avaliação da entidade de acordo com seu modelo de Demonstração do Resultado Econômico. Entende-se que é com base no

¹³ GONZÁLEZ, op. cit., p. 523.

custo de oportunidade do serviço utilizado pelo cidadão que se deve valorar a transferência de renda. Nesse sentido, serão apresentados dois casos na Seção 4.7, que auxiliarão a visualização da necessidade de evidenciar a transferência com base no custo de oportunidade e não no custo contábil da realização do serviço público transferido ao cidadão.

4.7. A Demonstração da Distribuição de Renda Econômica

Para a verificação da produção da receita econômica, será apresentado um caso aplicado, desenvolvido por SLOMSKI,¹⁴ que evidencia o resultado econômico gerado pela entidade à sociedade.

CASO APLICADO – 1

A entidade pesquisada foi a Secretaria Municipal de Saúde de um município do oeste de Santa Catarina, que conta com um número de funcionários bastante reduzido para atender uma população aproximada de 4.000 pessoas.

Para possibilitar a análise dos resultados da entidade, serão demonstrados os resultados do primeiro trimestre de 1995, pela contabilidade ortodoxa, de acordo com a Lei 4.320/64, ou seja, os resultados orçamentário, financeiro e patrimonial, bem como as variações patrimoniais. De acordo com o modelo conceitual de mensuração do resultado econômico, será demonstrado o resultado econômico.

¹⁴ SLOMSKI, Valmor. *Mensuração do resultado econômico em entidades públicas – uma proposta*. Dissertação de Mestrado apresentada a FEA/USP, 1996. p. 65-81.

A seguir, serão demonstrados, de forma analítica, os componentes físicos e os recursos humanos da entidade:

A entidade pesquisada conta com três unidades prestadoras de serviços, cada uma delas com uma estrutura funcional, equipamentos, móveis e utensílios, agrupados por área, como se segue:

Tabela 14 – Recursos Físicos da Entidade

UNIDADE SANITÁRIA DA SEDE	Valor dos Equipamentos
Sala Recepção	378,00
Gabinete Odontológico	6.899,80
Sala de Consultas Médicas	769,00
Sala de Curativos	2.989,37
Sala de Vacinação	2.132,83
Sala de Exames Ginecológicos	675,00
Valor Total	13.844,00
UNIDADE SANITÁRIA DO DISTRITO 1	Valor dos Equipamentos
Gabinete Odontológico	4.966,00
Valor Total	4.966,00
UNIDADE SANITÁRIA DO DISTRITO 2	Valor dos Equipamentos
Gabinete Odontológico	5.306,00
Valor Total	5.306,00
TOTAL GERAL	24.116,00

Os bens móveis da entidade, utilizados para a consecução de suas atividades, somam a quantia de R\$ 24.116,00. Todas as edificações utilizadas para a realização dos serviços de saúde são alugadas e são empenhadas na rubrica de serviços de terceiros e encargos da Secretaria.

Para desenvolver a prestação de serviços, a entidade conta com um quadro de pessoal assim distribuído: (01) Secretária Municipal de Saúde, (01) Agente Administrativo, (02) Médicos, (02) Dentistas, (02) Profissionais de Nível Médio. Como se vê, a entidade pesquisada conta com um quadro de profissionais composto por oito pessoas, das quais seis prestam serviços diretos ligados às atividades fins, e duas estão ligadas às atividades meio.

A Entidade, no trimestre jan/mar/95, teve um consumo de recursos orçamentários, conforme quadro a seguir, para fazer frente aos serviços prestados à comunidade:

Tabela 15 – Consumo de Recursos Orçamentários no Trimestre

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	JAN/95	FEV/95	MAR/95	TOTAL
Pessoal Direto	3.145.32	3.570.96	4.162.66	10.878.94
Pessoal Indireto	1.245.40	1.413.78	1.647.90	4.307.08
Material de Consumo	320.00	345.00	361.47	1.026.47
Serviços de Terceiros. e Encargos	1.059.21	1.249.87	1.487.34	3.796.42
TOTAL GERAL	5.769.93	6.579.61	7.659.37	20.008.91

Os equipamentos colocados à disposição da entidade serão depreciados de forma acelerada, conforme legislação fiscal aplicada às empresas, (por não existir um parâmetro específico para as entidades públicas). Contudo, entende-se que a depreciação deveria ser calculada pelo fluxo de benefícios futuros.

Neste estudo, será considerado o prazo de 05 (cinco) anos, tendo em vista que, hipoteticamente e em função do estereótipo do serviço público, os equipamentos nesse tipo de entidade não têm a mesma durabilidade dos de uma entidade privada.

Tabela 16 – Depreciação dos Equipamentos

DEPRECIÇÃO EQUIPAMENTOS	JAN/95	FEV/95	MAR/95	TOTAL
Unidade Sanitária da Sede	230,74	230,74	230,74	692,22
Unidade Sanitária do Distrito 1	82,77	82,77	82,77	248,31
Unidade Sanitária do Distrito 2	88,43	88,43	88,43	265,29
TOTAL GERAL	401,94	401,94	401,94	1.205,82

Consideramos, neste estudo, que os equipamentos foram adquiridos em 31.12.94, visto que não há registro contábil na entidade da conta Depreciação Acumulada e, por não ser objetivo específico de nosso estudo, não foi realizada uma

verificação analítica do patrimônio, a fim de estipular a real depreciação dos bens utilizados pela entidade.

Os dados coletados serão apresentados conforme o que preceitua a Lei 4320/64 de 17/03/64, ou seja, os Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, bem como as Demonstrações das Variações Patrimoniais ocorridas na entidade pesquisada durante esse período.

Tabela 17 – Balanço Orçamentário
Anexo nº 12-Lei 4.320/64

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO							
RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA	TÍTULOS	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
RECEITAS CORRENTES				CRÉDITOS			
Receitas Tributárias	21.000,00	21.000,00	0,00	Orçamentários e Suplementares	21.000,00	20.008,91	991,09
Receitas de Contribuições				Especiais			
Receita Patrimonial				Extraordinários			
Receita Agropecuária							
Receita Industrial							
Receita de Serviços							
Outras Receitas Correntes							
RECEITAS DE CAPITAL							
Operações de Crédito							
Alienações de Bens							
Amortização de Empréstimos							
Transferências de Capital							
Outras Receitas de Capital							
SOMA	21.000,00	21.000,00	0,00	SOMA	21.000,00	20.008,91	991,09
DÉFICIT	-	-	-	SUPERÁVIT		991,09	(991,09)
TOTAL	21.000,00	21.000,00	0,00	TOTAL	21.000,00	21.000,00	0,00

Para o caso proposto, foi apresentada uma previsão de receita tributária hipoteticamente destinada à entidade, Secretaria Municipal de Saúde, embora a legislação vigente não preveja esse tipo de vinculação. Procedeu-se dessa maneira somente para visualizar, de forma didática, o Balanço Orçamentário. Com o objetivo de demonstrar um resultado, apresentou-se um superávit, que é apenas um embolso maior do que o desembolso, até o final do primeiro trimestre do exercício financeiro.

Contudo, a preocupação não é demonstrar se a administração da entidade está sendo eficaz ou mesmo sequer eficiente. O balanço orçamentário, em separado, apenas apresenta um retrato de recursos recebidos e recursos aplicados, sem evidenciar para a sociedade um resultado compreensível em termos de resultado econômico.

Tabela 18 – Balanço Financeiro
Anexo nº 13-Lei 4.320/64.

BALANÇO FINANCEIRO			
RECEITA	\$	DESPESA	\$
RECEITA ORÇAMENTÁRIA		DESPESA ORÇAMENTÁRIA	
RECEITAS CORRENTES		Saúde e Saneamento	20.008,91
Receitas Tributárias	21.000,00		
RECEITAS DE CAPITAL		DESPESA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA	
RECEITA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA		Restos a Pagar	
Restos a Pagar		Depósitos	
Depósitos		Cauções	
Cauções		Consignações	
Consignações		Saldo para o Exercício Seguinte	991,09
Saldo do Exercício Anterior	0,00	Disponível	991,09
Disponível	0,00	Caixa	991,09
Caixa	0,00		
Total	21.000,00	Total	21.000,00

No Balanço Orçamentário, verificou-se um superávit orçamentário, ou seja, foram arrecadados R\$ 991,09 a mais do que realmente foi gasto no primeiro trimestre. Dessa maneira, o Balanço Financeiro apresenta uma disponibilidade final de R\$ 991,09, demonstrando claramente o regime de caixa para a receita e o regime de competência para a despesa, uma vez que a despesa do período foi empenhada e paga dentro do exercício financeiro.

A seguir, (Tabela 19) demonstrar-se-á o Balanço Patrimonial com o objetivo de evidenciar o Ativo e o Passivo da entidade, suas disponibilidades, a composição dos bens, a depreciação acumulada e seu saldo patrimonial.

Tabela 19 – Balanço Patrimonial
Anexo nº 14-Lei 4.320/64.

BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO FINANCEIRO	991.09	PASSIVO FINANCEIRO	
Disponível	991.09	Restos a Pagar	
Caixa	991.09	Depósitos	
Bancos			
		PASSIVO PERMANENTE	
Vinculado em C/Bancária		Dívida Fundada Interna	
Realizável		Em Títulos	
		Por Contratos	
ATIVO PERMANENTE	22.910.18		
Bens Móveis	24.116.00	SALDO PATRIMONIAL	23.901.27
(-) Depreciação Acumulada	(1.205.82)	Ativo Real Líquido	23.901.27
Bens Imóveis			
TOTAL	23.901.27	TOTAL	23.901.27

Deve-se ressaltar que essa peça contábil é a mais conhecida pelo grande público. Entretanto, raramente será encontrado um Balanço Patrimonial, inclusive na bibliografia especializada, que apresente a conta de depreciação acumulada, uma vez que a prática contábil, nas entidades de direito público, é a de não considerar a depreciação dos bens. A preocupação maior não é a de apresentar o resultado econômico da gestão, como preconiza o Art. 85 da Lei 4.320/64. O propósito é a demonstração da arrecadação da receita e a do consumo, por meio de projetos e atividades estipuladas pela Lei do Orçamento da entidade.

Contudo, para verificar-se a real necessidade da contabilização da depreciação dos bens, será apresentada a Demonstração das Variações Patrimoniais, evidenciando a depreciação, importante fato gerador de variações no patrimônio da entidade no período pesquisado.

Tabela 20 – Demonstração das Variações Patrimoniais
Anexo nº 15 - Lei 4.320/64

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS			
VARIAÇÕES ATIVAS		VARIAÇÕES PASSIVAS	
RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA		RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	
RECEITA ORÇAMENTÁRIA		DESPESA ORÇAMENTÁRIA	
Receitas Correntes	21.000.00	Despesas Correntes	20.008.91
Receita Tributária	21.000.00	Despesas de Custeio	20.008.91
Receita Patrimonial		Transferências Correntes	
Receita Industrial		Despesas de Capital	
Transferências Correntes		Investimentos	
Receitas Diversas		Inversões Financeiras	
Receita de Capital		Transferências de Capital	
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS		MUTAÇÕES PATRIMONIAIS	
Aquisição de Bens Móveis		Cobrança da Div. Ativa	
Construção e Aquisição de		Alienação de Bens Móveis	
Bens Imóveis		Alienação de Bens Imóveis	
Aquisição de Títulos e Valores		Alienação de Títulos e Valores	
Empréstimos Concedidos		Empréstimos Tomados	
INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA		INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	1.205.82
Inscrição da Dívida Ativa		Depreciação dos Bens Móveis	1.205.82
Incorporação de Bens			
RESULTADO PATRIMONIAL	214.73	RESULTADO PATRIMONIAL	
Déficit	214.73	Superávit	
TOTAL	21.214.73	TOTAL	21.214.73

Após a verificação do Balanço Orçamentário que apresentou um superávit de R\$ 991,09, a Demonstração das Variações Patrimoniais apresenta um déficit de R\$ 214,73. Tal fato ocorreu pela depreciação dos bens móveis, fator de desgaste que gerou apenas um registro econômico e não financeiro, visto que o registro foi efetuado nas variações patrimoniais passivas, independentes da execução orçamentária.

Este Caso Aplicado procura demonstrar o resultado econômico da entidade e para isso serão apresentados, os elementos necessários para tal demonstração.

Por meio de suas unidades sanitárias, a entidade prestou serviços à comunidade e, com base nas Tabelas 21 e 22, a seguir, será apresentada a receita econômica gerada pela entidade na Tabela 23.

Tabela 21 – Serviços Prestados pela Entidade

UNIDADE SANITÁRIA DA SEDE	ESP.(*)	NÚMERO DE ATENDIMENTOS			TOTAL
PROCEDIMENTOS		JAN/95	FEV/95	MAR/95	
0001.9 Aplic. de Antipólio Oral 1a. dose	64	18	14	18	50
0002.7 Aplic. de Antipólio Oral 2a. dose	64	10	11	11	32
0003.5 Aplic. de Antipólio Oral 3a. dose	64	11	16	16	43
0004.3 Aplic. de Antipólio Reforço	64	13	11	15	39
0005.1 Aplic. de Tríplice 1a. dose	64	11	14	18	43
0006.0 Aplic. de Tríplice 2a. dose	64	10	11	11	32
0007.8 Aplic. de Tríplice 3a. dose	64	11	16	16	43
0008.6 Aplic. de Tríplice Reforço	64	22	15	15	52
0009.4 Aplic. de Anti-Sarampo 1a. dose	64	11	10	9	30
0010.8 Aplic. de Anti-Sarampo - Revacinado	64	8	9	12	29
0012.4 Aplic. de BCG Dose Única	64	19	22	20	61
0013.2 Aplic. de Toxóide Tetânico 1a. dose	64	7	10	13	30
0014.0 Aplic. de Toxóide Tetânico 2a. dose	64	3	6	4	13
0015.9 Aplic. de Toxóide Tetânico 3a. dose	64	8	4	6	18
0016.7 Aplic. de Toxóide Tetânico Reforço	64	6	11	14	31
0022.1 Aplic. de Anti-Hepatite B	64	49	43	35	127
0034.5 Atendimento por Profissional Médio	64	649	585	510	1744
0040.0 Consulta Médica	15	505	507	475	1487
0207.0 Exame Clínico	30	29	48	89	166
0221.6 Dentística	30	62	82	149	293
0241.0 Odontologia Cirúrgica I	30	26	41	58	125
0243.7 Odontologia Cirúrgica II	30	4	11	15	30
UNIDADE SANITÁRIA DO DISTRITO 1	ESP.(*)	NÚMERO DE ATENDIMENTOS			TOTAL
PROCEDIMENTOS		JAN/95	FEV/95	MAR/95	
0034.5 Atendimento por Profissional Médio	64	44	69	67	180
0207.0 Exame Clínico	30	12	18	35	65
0221.6 Dentística	30	25	27	52	104
0241.0 Odontologia Cirúrgica I	30	9	23	24	56
0243.7 Odontologia Cirúrgica II	30	4	2	3	9
UNIDADE SANITÁRIA DO DISTRITO 2	ESP.(*)	NÚMERO DE ATENDIMENTOS			TOTAL
PROCEDIMENTOS		JAN/95	FEV/95	MAR/95	
0034.5 Atendimento por Profissional Médio	64	42	83	75	200
0207.0 Exame Clínico	30	4	20	26	50
0221.6 Dentística	30	16	29	59	104
0241.0 Odontologia Cirúrgica I	30	9	20	13	42
0243.7 Odontologia Cirúrgica II	30	2	6	7	15

(*) Especialidades

- 15 – Médico
- 30 – Dentista
- 64 – Profissional de Nível Médio (Enfermeira).

Para apurar a receita econômica, de acordo com o modelo, faz-se necessário conhecer os menores preços de mercado à vista. Neste caso aplicado, tomou-se como exemplo os preços praticados pelo SUS, AMB e CRO, que foram tratados como os menores preços de mercado à vista. Entretanto, por não ser esse o objetivo deste estudo, não foi feita uma pesquisa para verificar a veracidade dessa informação.

Tabela 22 - Menores Preços de Mercado

UNIDADE SANITÁRIA DA SEDE	Preço SUS	Preço AMB	Preço CRO
0001.9 Aplic. de Antipólio Oral 1a. dose	0,51		
0002.7 Aplic. de Antipólio Oral 2a. dose	0,51		
0003.5 Aplic. de Antipólio Oral 3a. dose	0,51		
0004.3 Aplic. de Antipólio Reforço	0,51		
0005.1 Aplic. de Tríplice 1a. dose	0,51		
0006.0 Aplic. de Tríplice 2a. dose	0,51		
0007.8 Aplic. de Tríplice 3a. dose	0,51		
0008.6 Aplic. de Tríplice Reforço	0,51		
0009.4 Aplic. de Anti-Sarampo 1a. dose	0,51		
0010.8 Aplic. de Anti-Sarampo - Revacinado	0,51		
0012.4 Aplic. de BCG Dose Única	0,51		
0013.2 Aplic. de Toxóide Tetânico 1a. dose	0,51		
0014.0 Aplic. de Toxóide Tetânico 2a. dose	0,51		
0015.9 Aplic. de Toxóide Tetânico 3a. dose	0,51		
0016.7 Aplic. de Toxóide Tetânico Reforço	0,51		
0022.1 Aplic. de Anti-Hepatite B	0,51		
0034.5 Atendimento por Profissional Médio	0,51		
0040.0 Consulta Médica		12,40	
0207.0 Exame Clínico			15,00
0221.6 Dentística			15,80
0241.0 Odontologia Cirúrgica I			18,20
0243.7 Odontologia Cirúrgica II			29,20

* SUS - Sistema Único de Saúde

* AMB - Associação Médica Brasileira

* CRO - Conselho Regional de Odontologia

A mensuração da receita econômica, como vimos, dá-se pela multiplicação dos serviços prestados à sociedade pelo menor preço de mercado à vista. A Tabela 23, a seguir, demonstra as receitas econômicas geradas por unidade de prestação de serviço.

Tabela 23 – Receita Econômica Por Unidade de Serviço da Entidade

UNIDADE SANITARIA DA SEDE	U.S. SEDE	U.S. DISTRITO 1	U.S. DISTRITO 2
0001.9 Aplic. de Antipólio Oral 1a. dose	25,50		
0002.7 Aplic. de Antipólio Oral 2a. dose	16,32		
0003.5 Aplic. de Antipólio Oral 3a. dose	21,93		
0004.3 Aplic. de Antipólio Reforço	19,89		
0005.1 Aplic. de Triplice 1a. dose	21,93		
0006.0 Aplic. de Triplice 2a. dose	16,32		
0007.8 Aplic. de Triplice 3a. dose	21,93		
0008.6 Aplic. de Triplice Reforço	26,52		
0009.4 Aplic. de Anti-Sarampo 1a. dose	15,30		
0010.8 Aplic. de Anti-Sarampo - Revacinado	14,79		
0012.4 Aplic. de BCG Dose Única	31,11		
0013.2 Aplic. de Toxóide Tetânico 1a. dose	15,30		
0014.0 Aplic. de Toxóide Tetânico 2a. dose	6,63		
0015.9 Aplic. de Toxóide Tetânico 3a. dose	9,18		
0016.7 Aplic. de Toxóide Tetânico Reforço	15,81		
0022.1 Aplic. de Anti-Hepatite B	64,77		
0034.5 Atendimento por Profissional Médio	889,44	91,80	102,00
0040.0 Consulta Médica	18.438,80	0,00	0,00
0207.0 Exame Clínico	2.490,00	975,00	750,00
0221.6 Dentística	4.629,40	1.643,20	1.643,20
0241.0 Odontologia Cirúrgica I	2.275,00	1.019,20	764,40
0243.7 Odontologia Cirúrgica II	876,00	262,80	438,00
TOTAL	29.941,87	3.992,00	3.697,60

Com base na Tabela 23, apresentamos na Tabela 24 o montante de receita econômica gerada pela entidade no período analisado.

Tabela 24 – Receita Econômica

Unidades Prestadoras de Serviços da Entidade	\$
Unidade Sanitária da Sede do Município	29.941,87
Unidade Sanitária do Distrito 1	3.992,00
Unidade Sanitária do Distrito 2	3.697,60
Receita Econômica Total\$	37.631,47

Assim, o resultado econômico gerado pela entidade no período fica evidenciado na Tabela 25, a seguir:

Tabela 25 - Demonstração do Resultado Econômico

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO	
(+) RECEITA ECONÔMICA	37.631,47
(-) CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS	(15.701,83)
(=) MARGEM BRUTA	21.929,64
(-) DEPRECIAÇÕES	(1.205,82)
(-) CUSTOS INDIRETOS	(4.307,08)
(=) RESULTADO ECONÔMICO	16.416,74

Concluindo, pode-se afirmar que:

- Com Balanço Orçamentário obtivemos um superávit de R\$ 991,09. A Receita Orçamentária foi de R\$ 21.000,00, e a Despesa Orçamentária, de R\$ 20.008,91.
- Através do Balanço Financeiro, verificamos uma disponibilidade financeira de R\$ 991,09, pois os recursos recebidos foram de R\$ 21.000,00 e os pagamentos de R\$ 20.008,91.
- Já, no Balanço Patrimonial, observamos um Ativo Real Líquido de R\$ 23.901,27, evidenciando uma diminuição do patrimônio líquido da entidade no montante de R\$ 214,73, o que é apresentado na Demonstração das Variações Patrimoniais como Déficit do período em função da depreciação dos Bens Móveis da entidade.

Pela da Mensuração do Resultado Econômico, obtiveram-se os seguintes dados: uma Receita Econômica de R\$ 37.631,47 e, para gerá-la, foram consumidos R\$ 15.701,83 com Custos dos Serviços Prestados; com a Depreciação

dos Bens Móveis R\$ 1.205,82 e, com os Custos Indiretos, o montante de R\$ 4.307,08, obtendo-se, assim, um Resultado Econômico (Lucro) de R\$ 16.416,74 para a sociedade naquele período.

Com o objetivo de evidenciar, claramente, o resultado alcançado, na entidade pesquisada, será apresentado um quadro comparativo de resultados (Tabela 26). Contudo é necessário salientar que os resultados dos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial e demonstração das variações patrimoniais não devem ser vistos como resultados sem significado. Estes, pois têm seus objetivos definidos com base na Lei 4.320/64, cumprem suas finalidades e demonstram, a situação financeira e patrimonial da entidade naquele momento.

Tabela 26 - Quadro Comparativo de Resultados

DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS	RESULTADOS	
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	991,09	SUPERÁVIT
BALANÇO FINANCEIRO	991,09	SUPERÁVIT
BALANÇO PATRIMONIAL	(214,73)	DIMINUIÇÃO PL
DEMONSTRAÇÕES DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	(214,73)	DÉFICIT
DEMONSTRATRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO	16.416,74	LUCRO ECONÔMICO

A análise e interpretação do resultado econômico da entidade pesquisada permite dizer que, naquele trimestre, o retorno dos recursos consumidos foi significativo, pois com os R\$ 20.008,91 de despesas/gastos, a entidade, através de seus serviços, gerou um lucro econômico de R\$ 16.416,74 para a sociedade.

Conforme CATELLI¹⁵, "O resultado econômico refere-se à variação da sua riqueza num determinado período". Na entidade pública, quando mensurado,

¹⁵ CATELLI, Armando. (coordenador) *Gecon - Gestão Econômica. Coletânea de Trabalhos de Pós-Graduação*. USP/Fipecafi: São Paulo, 1995, p. 170.

esse resultado deverá ser demonstrado pela Demonstração das Variações Patrimoniais, conforme Tabela 27, pois fica impossível para a entidade pública demonstrar a variação patrimonial ocorrida no período, através do Balanço Patrimonial, porque, diferentemente das empresas, ela não retém a variação patrimonial para distribuição posterior.

Prestado o serviço público com eficiência, o resultado econômico é integralmente transferido à sociedade naquele momento, conforme fica evidenciado na linha da demonstração das variações patrimoniais ativas, independentes da execução orçamentária (lucro econômico do exercício). Uma vez que esse incremento econômico não será realizado em dinheiro na entidade, ele será realizado pelo cidadão que usufruiu o serviço público.

No entanto, a entidade pública, após reconhecer esse resultado, procede sua transferência integral por meio da linha da demonstração patrimonial passiva independente da execução orçamentária (distribuição do lucro econômico), uma vez que esse resultado não transitará pelo orçamento da entidade, tendo em vista que o benefício financeiro resultante daquele serviço já foi totalmente transferido à sociedade no momento de sua execução, conforme revela o demonstrativo contábil a seguir:

Tabela 27 – Demonstração das Variações Patrimoniais
Anexo nº 15 - Lei 4.320/64.

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS			
VARIAÇÕES ATIVAS		VARIAÇÕES PASSIVAS	
RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA		RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	
RECEITA ORÇAMENTÁRIA		DESPESA ORÇAMENTÁRIA	
Receitas Correntes	21.000,00	Despesas Correntes	20.008,91
Receita Tributária	21.000,00	Despesas de Custeio	20.008,91
Receita Patrimonial		Transferências Correntes	
Receita Industrial		Despesas de Capital	
Transferências Correntes		Investimentos	
Receitas Diversas		Inversões Financeiras	
Receita de Capital		Transferências de Capital	
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS		MUTAÇÕES PATRIMONIAIS	
Aquisição de Bens Móveis		Cobrança da Div. Ativa	
Constr. e Aquisição de		Alienação de Bens Móveis	
Bens Imóveis		Alienação de Bens Imóveis	
Aquisição de Títulos e Valores		Alienação de Títulos e Valores	
Empréstimos Concedidos		Empréstimos Tomados	
INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	16.416,74	INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	17.622,56
Inscrição da Dívida Ativa		Depreciação dos Bens Móveis	1.205,82
Incorporação de Bens			
RESULTADO ECONÔMICO	16.416,74	RESULTADO ECONÔMICO	16.416,74
Lucro Econômico do Exercício	16.416,74	Distribuição do Lucro Econômico	16.416,74
RESULTADO PATRIMONIAL	214,73	RESULTADO PATRIMONIAL	
Déficit	214,73	Superávit	
TOTAL	37.631,47	TOTAL	37.631,47

Dessa maneira, evidencia-se que resultado econômico poderá ser demonstrado pela Demonstração das Variações Patrimoniais de acordo com a Lei 4.320/64, pois tudo aquilo que aumentar o patrimônio da entidade e que não tenha consumido recursos orçamentários será demonstrado na linha das variações patrimoniais ativas independente da execução orçamentária (superveniências ativas), e tudo aquilo que, da mesma forma, reduzir seu patrimônio será demonstrado na linha de variações patrimoniais passivas independentes da execução orçamentária (insubstâncias passivas).

O lucro econômico da entidade pesquisada (Caso Aplicado 1), naquele período, foi de R\$ 16.416,74. Para o cidadão, porém, qual foi o resultado econômico individual?

Como foi visto, o Caso Aplicado 1, desenvolveu-se em um município do oeste de Santa Catarina, com uma população em torno de 4.000 habitantes. De acordo com o que foi estudado, parece óbvio que o resultado individual, por serem todos os 4.000 habitantes membros da sociedade, bastaria efetuar-se a divisão do resultado econômico obtido pelo total de sócios que se obteria o resultado econômico *per capita*. Entretanto, entende-se que esse resultado pouco ou nada auxiliaria na diminuição da assimetria informacional, pois o valor obtido por esse cálculo não representaria o valor real daquilo que de fato foi transferido ao cidadão.

Dentre as funções do município estão as de alocação de recursos e de distribuição de renda. No Caso Aplicado 1, vimos a alocação de recursos para a área de saúde no montante de R\$ 20.008,91. A contabilidade governamental efetuou o registro e o demonstrou por meio dos demonstrativos contábeis de acordo com a Lei 4.320/64.

Com a Demonstração do Resultado Econômico, observa-se que a alocação de recursos foi gerida de forma eficiente, ou seja, receita econômica maior que o custo dos serviços prestados.

Pode-se afirmar, então, que no Caso Aplicado 1 a função de distribuição de renda foi também demonstrada ao observar a produção de uma receita econômica de R\$ 37.631,47, totalmente distribuída à sociedade local, por meio dos serviços prestados, gerando, assim, renda econômica para os cidadãos que usufruíram esses serviços. Renda econômica e não o resultado econômico *per capita*, como seria tratado na empresa privada, onde se procederia a divisão do resultado obtido no período com base na participação societária de cada sócio.

Assim, para a evidenciação da distribuição da renda econômica será elaborado um caso hipotético que auxiliará a compreensão e as considerações finais deste estudo.

CASO APLICADO – 2

A Prefeitura Municipal X efetua o cadastramento de todos os habitantes do município, tomando por base o registro do Cadastro Municipal dos Imóveis. Dessa forma, obtém os seguintes dados da família Xavier, residente na Quadra 129 – Lote 05, conforme tabela a seguir:

Tabela 28 – Cadastro Geral de Cidadãos

MUNICÍPIO X	QUADRA: 129 LOTE: 05			
NOME	Parentesco	Data Nascimento	Trabalha	Estuda
José da Silva Xavier	Pai	31.03.54	Sim	Não
Carla Xavier	Mãe	04.02.64	Não	Não
Pedro de Toledo Xavier	Filho	11.05.87	Não	Sim
Márcia de Toledo Xavier	Filha	12.07.85	Não	Sim

Com base no cadastro geral de cidadãos, levantou-se o montante de serviços prestados à família residente na Quadra 129 – lote 05 do Município, durante o mês Janeiro de 1999, conforme tabela a seguir:

Tabela 29 – Serviços Prestados à Família no mês

DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS	Data	Quantidade	Custo de Oportunidade	Total
Consulta médica: Posto de Saúde Bairro Itália - Paciente – Esposa Sra. Carla Xavier - Clínico Geral - CRM/SC 001x-7 - Código doença – 001 - Gastrite	12.01.99	01 un	25,00 un	25,00
Ensino de Primeiro Grau – 4ª série na Escola Municipal Bom Pastor	31.01.99	01 un	85,00 un	85,00
Ensino de Primeiro Grau – 6ª série na Escola Municipal Bom Pastor	31.01.99	01 un	100,00 un	100,00
Coleta do lixo residencial	31.01.99	85 kg	35,00 ton	2,98
Total Geral no Mês de Janeiro de 1999R\$				212,98

Outros dados:

- rendimento familiar mensal (Sr. Xavier) é de R\$ 534,00 por mês, descontada a previdência social;
- O consumo do rendimento salarial aconteceu no mês de janeiro de 1999, conforme Tabela 30, a seguir. Sobre os produtos adquiridos foi destacado o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias);
- Nesse mês, a família pagou a primeira parcela do IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), bem como a CPMF (Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira);

Tabela 30 – Consumo Familiar Mensal

Grupos de Consumo	%	\$	ICMS	Total
Alimentação	54,23 %	289,59	7,00 %	20,27
Vestuário	12,25 %	65,42	17,00 %	11,12
Limpeza	4,20 %	22,43	17,00 %	3,81
Higiene	3,17 %	16,93	17,00 %	2,87
Assistência à Saúde	7,40 %	39,51	12,00 %	5,08
Transporte	12,00 %	64,08	17,00 %	10,89
Educação	3,61 %	19,28	17,00 %	3,27
Subtotal	96,86 %	517,24	-	57,31
CPMF	0,20 %	1,07	-	1,07
IPTU	2,94 %	15,69	-	15,69
Total	100,00 %	534,00	-	74,07

Com base nos registros do Município foram prestados aos residentes do Lote 5 – Quadra 129 os serviços públicos destacados no Contracheque Econômico, enviado à residência da Família Xavier, conforme tabela a seguir:

Tabela 31- Contracheque Econômico

CONTRACHEQUE ECONÔMICO		
Mês de JANEIRO / 99		
FAMÍLIA XAVIER – RESIDENTE NA QUADRA 129 – LOTE 05		
RUA BARÃO DO RIO BRANCO, 1077-E BAIRRO ITÁLIA		
(+) RENDA ECONÔMICA DOS SERVIÇOS PRESTADOS NO MÊS.....\$	212,98	
Consulta médica: Posto de Saúde Bairro Itália		
Paciente – Esposa Sra. Carla Xavier		
Clínico Geral - CRM/SC 001x-7		
- Código doença – XX01 – Gastrite	\$ 25,00	
Ensino de Primeiro Grau – 4ª série na Escola Municipal Bom Pastor...\$	85,00	
Ensino de Primeiro Grau – 6ª série na Escola Municipal Bom Pastor...\$	100,00	
Coleta do lixo residencial.....\$	2,98	
(+) RENDA ECONÔMICA – ACUMULADA NO ANO	\$ 212,98	
(+) RENDA FINANCEIRA DO MÊS	\$ 0,00	
(+) Renda mínima.....\$	0,00	
(+)Bolsa-escola.....\$	0,00	
(+) Salário Desemprego.....\$	0,00	
(+) Cesta Básica.....\$	0,00	
(+) Outros	\$ 0,00	
(+) RENDA FINANCEIRA – ACUMULADA NO ANO	\$ 0,00	
(=) RESULTADO ECONÔMICO E FINANCEIRO FAMILIAR ANUAL	\$ 212,98	

Dessa forma, com base no contracheque econômico apresentado pelo município, a renda familiar mensal fica conforme segue:

Tabela 32 – Rendimento Mensal com Renda Econômica

Rendimentos	\$
Salário Mensal Bruto.....\$	600,00
Previdência Social	(66,00)
Salário Antes da Integralização de Capital.....\$	534,00
Integralização de Capital Mensal (ICMS, IPTU, CPMF)	(74,01)
Salário Mensal Líquido	459,96
Renda Econômica conforme Contracheque Econômico	212,98
Rendimento Mensal Líquido.....\$	672,97

No estudo de GONZÁLEZ¹⁶, a renda familiar foi acrescida pelo custo do serviço fruído. Neste estudo, a renda familiar é acrescida pelo montante apresentado no Contracheque Econômico, pois a variável custo indica aquilo que o Estado consumiu para a realização dos serviços prestados. Como já foi visto anteriormente, o Estado deve ser avaliado pelo valor dos serviços que presta, e não pelo montante que consumiu para tal realização.

Desse modo, o custo de oportunidade dos serviços públicos utilizados pela família no período é o que realmente se soma ao rendimento dessa família, pois, se não existisse o Estado, esses serviços seriam cobrados pelo seus preços de mercado e, caso a família (Xavier) desejasse obtê-los, pelo princípio de exclusão, teria que desembolsar aquela quantia (demonstrada no Contracheque Econômico), quantia que não teria, salvo se deixasse de consumir outros bens, pois o valor que a família disponibilizou (integralizou), naquele mês para o Estado, foi de apenas R\$ 74,07 contra uma renda econômica recebida de R\$ 212,98.

Assim, com a Demonstração do Resultado Econômico, a sociedade obtém a informação do resultado global da entidade em determinado período, podendo verificar a eficiência e a eficácia de sua gestão. Com o Contracheque Econômico, o cidadão poderá verificar qual é o valor dos serviços que utilizou no período, e que foram transferidos pelo Estado em função de sua condição de sócio, de acordo com o Contrato Social, valor esse que deve compor sua renda familiar mensal.

¹⁶ Tabela 13, deste estudo.

CAPÍTULO

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com este capítulo objetiva-se apresentar além das considerações finais uma resposta possível à questão de pesquisa e, ainda, apontar caminhos viáveis para novas pesquisas.

O trabalho teve por objetivo deslocar o foco da pesquisa em relação ao Estado criando um novo conceito, ou seja, pensar o Estado como uma entidade produtora de resultados econômicos para a sociedade. Para tanto, foi observado como ocorreu a sua criação que, entendemos, teve por base a família, através da qual se pode verificar a distribuição de renda econômica efetuada pelo Estado.

Procurou-se enfatizar que o Estado, no mundo dos negócios, é uma entidade que, por meio do Contrato Social, tem sócios e não apenas contribuintes e/ou pagadores de impostos. Os impostos arrecadados pelo Estado são fruto do Estado de Direito, no qual a maioria dos representantes, legalmente constituídos, decidiram, quando da redação da Carta Constitucional da sociedade, que o seus sócios manteriam a entidade com parte do próprio capital, transferindo-o de acordo com a ocorrência de fatos geradores do respectivo imposto, formando assim o capital social do Estado.

Assim, de posse do capital social – integralizado pelos sócios – o Estado passa a maximizá-lo e a transferi-lo para os mais necessitados, realizando, dessa forma, a redistribuição de renda.

Com base na Teoria do Agenciamento, verifica-se claramente a relação agente-principal no Estado, tendo, como mais importante, o contrato firmado pelo pacto social entre o cidadão e o Estado, que evidencia, o papel preponderante do Cidadão/Principal como sócio e do Gestor Eleito/Agente, como seu servidor.

Os Casos Aplicados 1 e 2 foram apresentados com a finalidade de demonstrar que a contabilidade nas entidades públicas, como linguagem dos negócios, deverá ampliar, mesmo que gerencialmente, o número de demonstrativos, como a Demonstração do Resultado Econômico e o Contracheque Econômico, pois ambos visam à minimização da assimetria informacional existente entre o cidadão e o Estado.

Para concluir, entende-se que os fatores determinantes para a assimetria de informações entre o Estado e o cidadão apresentam-se sob diversas formas:

- a) A Contabilidade Governamental, em sua estrutura, evidencia o montante arrecadado como receitas orçamentárias. Como já visto, a teoria da contabilidade não dá sustentação à utilização do termo receita para os recebimentos oriundos de receitas derivadas (impostos), uma vez que eles são a integralização de capital dos sócios (dos cidadãos). Estes esperam que o Estado maximize o seu uso, para o bem-estar social da coletividade;
- b) O consumo dos recursos (dos ativos) são considerados como despesas orçamentárias. Embora sejam analiticamente apresentados sob a égide de Projetos e Atividades, não existe a correlação contábil entre o custo da prestação do serviço e o valor

- de mercado daquilo que foi produzido, deixando assim, de evidenciar a última linha, a qual quase a totalidade dos sócios compreenderia, isto é, o lucro ou o prejuízo do período em análise;
- c) Por outro lado, ainda que o Estado produza a última linha (lucro ou prejuízo), sua distribuição *per capita* não conduz a uma informação minimizadora da assimetria. Faz-se, então, necessário tratar a informação de forma pontual, levando-a diretamente ao sócio de forma individual, para que todos passem a compreendê-la, acompanhando assim o Estado, desde a definição do montante necessário para o oferecimento dos serviços (elaboração do orçamento) até o consumo desses recursos;

A Teoria do Agenciamento é, talvez, a melhor ferramenta para entender-se que os Agentes devam prestar contas de suas delegações, do início ao fim, pois é certamente na administração pública, que deve estar presente a filosofia da accountability. Quando a sociedade elege seus representantes, espera que eles ajam em seu nome de forma correta e que prestem contas de seus atos.

Para NAKAGAWA¹, sob a Teoria dos Contratos, sempre que alguém (principal) delega parte de seu poder ou direitos a outrem (agente), este assume a responsabilidade de, em nome daquele, agir de maneira escoreita com relação ao objeto da delegação e, periodicamente, até o final do mandato, prestar contas de seus desempenhos e resultados. A essa dupla responsabilidade, ou seja, agir de maneira escoreita e prestar contas de desempenhos e resultados, dá-se o nome de

¹ NAKAGAWA, Massayuki. *ABC - custeio baseado em atividades*. São Paulo, Atlas, 1994, pg. 19.

accountability.

Este estudo procurou apresentar possibilidades para diminuir as preocupações de PETRI,² de que as pesquisas em contabilidade nas entidades públicas devam ter um desenvolvimento da área gerencial, que certamente contribuirá para a simetria da informação, ou seja, que aquilo que o Estado evidencia seja entendido pelo cidadão de forma clara e sem ruídos.

Desse modo, entendemos que a continuidade do Estado, como maximizador de recursos através da prestação de serviços à sociedade, está condicionada ao contínuo aperfeiçoamento dos meios de comunicação, via linguagem dos negócios, a qual contribuirá para que sejam minimizados os problemas Agente/Principal e, assim, o Estado mantenha-se vivo, como entidade aglutinadora da sociedade, gerando a redistribuição de renda para o bem-estar social da coletividade.

Por outro lado, entendemos que este estudo poderá encaminhar futuros pesquisadores para a verificação "in loco" nas entidades públicas daquilo que aqui foi discutido, bem como estimular estudos mais aprofundados do uso do custo de oportunidade e do preço de transferência, utilizando o modelo proposto de mensuração do resultado econômico com a metodologia proposta pelo sistema de custeamento baseado em atividades, que entendo ser, o que melhor se aplica, às entidades públicas e ainda, valer-se deste trabalho para fazer pesquisas empíricas em entidades públicas de administração direta.

² PETRI, Nelson. *Análise de resultados no setor público*. São Paulo, Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP, 1987.

BIBLIOGRAFIA

ALLEN, Hubert J. *Descentralização para o desenvolvimento – uma revisão de estratégias e metodologias*. Revista de Finanças Públicas, Brasília DF, Ano XLV, out/dez, 1985.

ARISTÓTELES, Política, 1252.

AZZONI, Carlos Alberto. *Distribuição pessoal de renda nos estados e desigualdade de renda entre os estados no brasil – 1960, 1970, 1980 e 1991*. In. Pesquisa e Planejamento Econômico v. 27 – nº 2 – ago. 1997. p. 251 – 278.

BOBIO, Norberto & BOVERO, Michelangelo. *Sociedade e Estado na filosofia política moderna*. Tradução Carlos Nelson Coutinho. São Paulo, Brasiliense, 1986.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. 10 ed. São Paulo, Malheiros Editores Ltda., 1995.

BONELLI, Régis & RAMOS, Lauro. *Distribuição de renda no brasil: avaliação das tendências de longo prazo e mudanças na desigualdade desde meados dos anos 70*. In. Revista de Economia Política, vol. 13, nº 2 (50), abril-junho/1993. p. 76 – 95.

BRASIL - CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – Lei n. 5.172/66.

BRASIL – CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL de 05 de Outubro de 1988.

BRASIL – Lei 4.320/64 de 17 de março de 1964.

- BRASIL – *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado*. Brasília - DF, 1996.
- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. *Estratégia e estrutura para um novo Estado*. Revista de Economia Política, vol. 17, nº 3 (67), jul-set/1997.
- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. *Reforma do Estado para a cidadania. A reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional*. Brasília, ENAP/Editora 34 Ltda, 1998.
- BRIMSON, James A. Contabilidade por atividades – uma abordagem de custeio baseado em atividades. Tradução Antonio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.
- BROUSSEAU, Eric. *Les théories des contrats: une revue*. Revue d'économie politique. 103 (1) Janv.-févr. 1993, p. 1 – 81.
- CANO MARTIN, Nilton. *Dos fundamentos da informação contábil de controle*. Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP, 1987.
- CATELLI, Armando. (coordenador) *Gecon – Gestão Econômica*. Coletânea de Trabalhos de Pós-Graduação. São Paulo, USP/Fipecafi, 1995.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios fundamentais de contabilidade*. Resolução CFC 750/93, Brasília, 1994.
- ELIAS, Norbert. *Introdução a sociologia*. Lisboa, Edições 70, 1970.
- ENGELS, Friedrich. *A origem da família, da propriedade privada e do estado*. 14 ed. Tradução Leandro Konder. Rio de Janeiro, Bertrand Brasil, 1997.

FAMA, Eugene F. *Agency problems and the theory of the firm*. In. *Journal of Political Economy*, 1980, vol. 88, nº 2, 1980, p. 288-307.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio*. 2ed. Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1986.

FIPECAFI/Arthur Andersen. *Normas e práticas contábeis no Brasil*. São Paulo, Atlas, 1990.

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 8 ed. São Paulo, Atlas, 1998.

GONZÁLEZ, José Rodríguez. *Gastos públicos em educação e distribuição de renda no peru*. In. . *Pesquisa e Planejamento Econômico*, v. 23, nº 3, dez/1993, p. 513 – 546.

HENDRIKSEN, Eldon S. & VAN BREDÁ, Michael F. *Teoria da contabilidade*. 5 ed. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente, São Paulo, Atlas, 1999.

IBRACON – *Princípios contábeis*. São Paulo, Atlas, 1992.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Et al. *Contabilidade introdutória*. 4 ed. São Paulo, Atlas, 1979.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 5 ed. São Paulo, Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de., et al. *Manual de contabilidade das sociedades por ações – aplicável também às demais sociedades*. 4 ed. São Paulo, Atlas, 1995.

JANNY TEIXEIRA, Hélio. & SANTANA, Solange Maria. (Coord) *Remodelando a gestão pública*. São Paulo, Edgar Blücher, 1994.

- JENSEN, M.C. & MECKLING, W.H. *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*. In. Journal of Financial Economics nº3, 1976, p. 305-360.
- KAPLAN, Robert S. & ATKINSON, Anthony A. *Advanced management accounting*. 3 ed. NEW Jersey, Prentice Hall, 1982.
- LONGO, Carlos Albert & TROSTER, Roberto Luis. *Economia do setor público*. São Paulo, Atlas, 1993.
- MARTINEZ, Antonio Lopo & ARAUJO, Aneide Oliveira. *Agency theory*. Apostila entregue no seminário sobre o assunto na disciplina de Teoria Avançada de Contabilidade. FEA/USP, 1997.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. São Paulo, Atlas, 1993.
- MUSGRAVE, Richard A. *Teoria das finanças públicas – um estudo de economia governamental*. São Paulo, Atlas, 1959.
- NAKAGAWA, Massayuki. *ABC - custeio baseado em atividades*. São Paulo, Atlas, 1994.
- OSBORNE, David & GAEBLER, Ted. *Reinventando o governo*. 9ª ed. Tradução Sérgio F.G. Bath & Ewando Magalhães Junior. Brasília, Ed. MH Comunicação, 1997.
- PETRI, Nelson. *A lei 4.320/64 e os princípios de contabilidade geralmente aceitos*. São Paulo, Dissertação de Mestrado. FEA/USP, 1981.
- PETRI, Nelson. *Análise de resultados no setor público*. São Paulo, Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP, 1987.

- PIMENTA, Carlos César. *Descentralização com integração – gestão de políticas públicas em um contexto descentralizado – o caso brasileiro*. III Congresso Internacional do CLAD – Conselho Latinoamericano para o Desenvolvimento – Sobre a Reforma do Estado e da Administração Pública, Madri, 14 – 17 Out. de 1998.
- PINDYCK, Robert S. & RUBINFELD, Daniel L. *Microeconomia*. Tradução Pedro Catunda; revisão técnica Roberto Luis Troster. São Paulo: Makron Books, 1994.
- PIRES, Julio Manuel. *Distribuição da receita tributária entre os níveis de governo: perspectiva histórica e debate atual*. Revista de Administração Pública, vol. 30 nº 5, set/out 1996, p. 149 – 160.
- RAMOS, Lauro & REIS, José G. A. *Salário mínimo, distribuição de renda e pobreza no brasil*. In. Pesquisa e Planejamento Econômico, v. 25, nº 1, abr/1995, p. 99 – 144.
- ROCHA, Sonia. *Do consumo à linha de pobreza*. In. Pesquisa e Planejamento Econômico, v. 27, nº 2, ago/1997, p. 313 – 352.
- ROSS, Stephen A. *The economic theory of agency: the principal's problem*. American Economic Review, vol. 63, p. 134-139.
- ROSSEAU, J.J. *O contrato social*. São Paulo, Martins Fontes, 1996.
- SALVETTI NETTO, Pedro. *Curso de ciência política*. v1. 2 ed. Hemeron Editora, 1977.
- SAMUELSON, Paul A. & NORDHAUS, Willian D. *Economia*. 14 ed. Tradução Elsa N. Fontainha & Jorge P. Gomes. Lisboa – Portugal, McGraw-Hill, 1992.

SIFFERT FILHO, Nelson Fontes. *A teoria dos contratos econômicos e a firma*. São Paulo, Tese de doutoramento apresentada à FEA/USP, 1996.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade governamental – um enfoque administrativo*. Atlas, São Paulo, 1988.

SIMONSEN, Mário Henrique. *Ensaio analítico*. 2 ed. Rio de Janeiro, Editora da FGV, 1994.

SLOMSKI, Valmor. *Mensuração do resultado econômico em entidades públicas – uma proposta*. São Paulo, Dissertação de mestrado apresentada à FEA/USP, 1996.

SUPLICY, Eduardo Matarazzo & CURY, Samir. *A renda mínima garantida como proposta para remover a pobreza no Brasil*. In. *Revista de Economia Política*. Vol. 14, nº1 (53), jan – mar/1994.