

A Distribuição da Arrecadação do ICMS no Estado do Pará e o Comportamento do IDH-M

Distribution of Collection of ICMS in the State of Pará and the Behavior of the HDI-M

Mauro Fernando Gallo^{a*}; Carlos Alberto Pereira^b; Luiz João Corrar^b; Luciano Gomes dos Reis^c;

^aFundação Escola de Comércio Armando Álvares Penteado, São Paulo, Brasil

^bFaculdade de Economia Administração e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil

^cUniversidade Estadual de Londrina e Universidade Norte do Paraná. Londrina, Paraná, Brasil

*E-mail: maurogallo@uol.com.br

Resumo

O presente trabalho busca analisar se a distribuição da arrecadação do ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, no Estado do Pará, em 125 de seus 143 municípios, tem contribuído para a melhoria da qualidade de vida, de acordo com o IDH-M - Índice de Desenvolvimento Humano – Municipal, que mede o nível de desenvolvimento social. A comparação foi realizada entre os níveis de IDH-M de cada município no ano 1991, mostrando sua evolução para o ano 2000. Foi considerada a distribuição do produto da arrecadação do ICMS do Estado do Pará aos seus municípios no período compreendido entre os anos de 1994 a 2000. Concluiu-se que as transferências de ICMS não influenciaram de maneira significativa no comportamento do IDH-M nos municípios analisados.

Palavras-chaves: Arrecadação Tributária. IDH-M. Transferência de Recursos.

Abstract

The present work aims to contribute by providing information to support public policies and their financial administrative management, as it seeks to analyze the distribution of the collection of ICMS - Tax on Circulation of Goods and Services, State of Pará, in 125 of its 143 municipalities, has contributed to improving the quality of life, according to the HDI - Human Development Index - Hall, which measures the level of social development. The comparison was made between the levels of HDI for each municipality in 1991, showing its evolution for 2000. We considered the distribution of proceeds from the collection of VAT in the State of Pará to its municipalities for the period between the years 1994 to 2000. It was concluded that the transfer of ICMS did not influence significantly in the period, the behavior of HDI in the selected municipalities.

Keywords: Tax Collection. HDI. Transfer of Resources.

1 Introdução

A presente pesquisa busca verificar se a distribuição da arrecadação do ICMS – Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços, que é o tributo de maior arrecadação no país, promoveu melhoria no IDH-M - Índice de Desenvolvimento Humano - Municipal, nos municípios do Pará, a partir de um comparativo entre a variação no volume do ICMS repassado aos municípios e a variação no IDH-M entre 1991 e 2000.

Tanto a União quanto os Estados Federados e o Distrito Federal têm se defrontado com a falta de recursos; é necessário, portanto, analisar se a forma de gestão dos recursos públicos tem contribuído efetivamente para o bem estar da sociedade como um todo, pois, caso contrário, estarão sendo desperdiçados recursos extremamente escassos para a sociedade em geral.

A relevância deste assunto é constatada ao verificar-se que, desde a Constituição Federal de 1988 foram criados mais de 1.500 municípios, a maioria deles sem condições de sobrevivência financeira com seus próprios recursos e,

portanto, totalmente dependentes de verbas oriundas das transferências constitucionais.

Os estudos e pesquisas realizados sobre a utilização de recursos públicos, cada vez mais escassos, e a busca de atendimento do bem estar da sociedade onde os mesmos são utilizados, encontram-se em um estágio ainda incipiente. Quando comparados às outras áreas, encontram-se restritos a alguns centros de pesquisa, como a Fundação Getúlio Vargas e a Escola Nacional de Administração Pública.

Entre os estudos realizados sobre a aplicação de recursos públicos e variáveis de desenvolvimento humano, pode-se destacar o trabalho de Godoy *et al.* (2005), que abordou as relações entre variáveis socioeconômicas e a redução de doenças, via adoção de políticas públicas. Outro trabalho que merece destaque é o realizado por Karruz e Avelino Filho (2004), no qual buscaram avaliar porque municípios com condições e indicadores econômicos similares evoluíram de forma diferenciada, sob a abordagem dos índices de desenvolvimento humano.

Para isso, buscou-se analisar a divisão em grupos dos municípios do Estado do Pará com relação ao IDH-M alcançado em 2000, comparando-os com os mesmos dados em 1991. Por outro lado, analisou-se a formação dos grupos com base nos índices de participação dos municípios paraenses no produto da arrecadação do ICMS no período de 1994 a 2000. Tal análise ocorreu fim de se constatar se houve melhoras no IDH-M dos grupos de municípios que receberam maior participação relativa e, conseqüentemente, maior montante de recursos na distribuição da arrecadação do ICMS.

Na realização da análise comparativa entre o IDH-M e os repasses do ICMS, foram incluídos os dados referentes aos pagamentos efetuados pelo INSS a título de aposentadorias e pensões. Tal inclusão tornou-se necessária uma vez que tais pagamentos influenciam de forma contundente os indicadores sociais como o IDH-M e representam, para grande parte dos municípios do interior do Estado, fonte de recursos superior aos repasses do ICMS.

A hipótese mais provável, conforme supõem nossos governantes ao incluir os parâmetros das transferências na Constituição Federal, é que o grupo de municípios que receber mais recursos de participação na distribuição da arrecadação do ICMS apresentará melhoria em seus níveis de IDH-M, o que representa melhor bem estar da sociedade. Assim sendo, fica formulada a seguinte hipótese:

H_0 = Os municípios do Estado do Pará que apresentaram maior evolução na participação proporcional na arrecadação do ICMS apresentaram melhores níveis de IDH-M, no período de 1991 a 2000.

A contribuição esperada com este trabalho é esclarecer se os *clusters* formados pelos municípios do Estado do Pará distribuídos por níveis de IDH-M apresentam a mesma distribuição dos *clusters* formados de acordo com o recebimento de verbas transferidas com base na arrecadação do ICMS do Estado. Demonstra-se com isto a eficiência ou não da política de distribuição de recursos na oferta de melhores condições de vida para a sociedade em geral.

2 Material e Métodos

A pesquisa realizada foi do tipo documental, a partir da análise de dados disponibilizados pelo Estado do Pará e pela Previdência Social, tendo sido utilizada a técnica de estatística multivariada – “Análise de *Cluster*”, por ser adequada na separação por agrupamentos, possibilitando a comparação entre os agrupamentos encontrados e os períodos analisados.

Dos 143 municípios do Estado do Pará, foram analisados 125. Os demais não dispunham das informações necessárias à pesquisa. O corpus selecionado corresponde, portanto, a 87,41% do total das cidades paraenses. Os dados relacionados ao IDH-M e à distribuição da participação na transferência do ICMS foram obtidos pela internet na Secretaria da Fazenda do Estado do Pará. Já os referentes ao FPM - Fundo de Participação dos Municípios e as aposentadorias e pensões

foram obtidos junto ao relatório da Previdência Social e a Economia dos Municípios (FRANÇA, 2000).

A metodologia utilizada para testar a hipótese de pesquisa foi a Análise de *Clusters*, o que possibilitou a formação de grupos dos 125 municípios do Estado do Pará correspondentes às diferentes faixas de Índices de Participação dos Municípios no Produto da Arrecadação do ICMS no período compreendido entre 1994 e 2000. Os municípios foram separados de acordo com os percentuais da arrecadação do ICMS do Estado do Pará que receberam a título de transferências constitucionais.

Em paralelo, aplicou-se a mesma técnica para a formação de agrupamentos dos 125 municípios com base nos respectivos IDH-M e seus principais formadores, tais como: Indicadores Sintéticos da Educação, Indicadores Sintéticos da Longevidade e Indicadores Sintéticos da Desigualdade de Renda, nos anos de 1991 e 2000, visando analisar se houve evolução de acordo com os mesmos grupos de recebimento dos recursos distribuídos com base na arrecadação do ICMS. Com isto, pode-se atestar ou não a veracidade da hipótese apresentada.

3 Resultados e Discussão

3.1 A administração pública

O setor público compreende tanto a administração pública, quanto as finanças públicas, contabilidade pública, custos, orçamentos, políticas sociais, entre outros. Enfim, a gestão pública como um todo representa atualmente um campo amplo para pesquisa e desenvolvimento.

Meirelles (2000) conceitua a administração pública como todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.

Tem-se assistido ao longo do tempo não a mudança conceitual, mas uma ampliação conceitual sobre administração pública e até mesmo do conceito de Estado, por exigência da própria sociedade. No período compreendido entre o século XVIII até a primeira metade do século XX, o Estado liberal constituía-se em um grupo mínimo e estratégico para exercer as funções típicas de Estado, ou seja, defesa nacional, justiça interna, arrecadação, etc.

O advento da Segunda Guerra Mundial transformou-se em marco importante na ampliação das funções do Estado, pois deu início ao desenvolvimento do que se denomina de “Função Social do Estado”, compreendendo a oferta dos serviços de saúde, educação, transportes, entre outros, em adição às funções típicas estatais já existentes. Isto provocou incremento ao porte da máquina governamental, fazendo-se necessária a ampliação tanto do quadro de servidores públicos, quanto dos espaços físicos utilizados na prestação de tais serviços à sociedade, como escolas, creches, hospitais, entre outros.

Toda essa situação tem promovido uma evolução na administração pública. Para melhor compreensão do funcionamento desta administração, pode-se dividi-la em três

modelos: patrimonialista, burocrático e gerencial.

No modelo patrimonialista, nas sociedades pré-capitalistas e pré-democráticas, a administração do Estado não diferenciava a “*res publica*”, ou coisa pública, da “*res principis*”, ou coisas do príncipe; mas, com o domínio do capitalismo e da democracia, a sociedade civil e os mercados distinguem-se do Estado.

Em meados do século XIX, essas mudanças deram origem ao modelo de administração pública burocrática, no denominado Estado liberal, estabelecendo princípios orientadores de desenvolvimento, a profissionalização, e controles administrativos rígidos nos vários processos, tais como: compras, seleção de pessoal e atendimento a demandas, como forma de evitar a corrupção e o nepotismo.

Nas últimas décadas, o Estado vem passando por alterações, talvez as mais profundas; isso nem tanto em termos de tamanho da máquina pública, pois o sentido adotado pode-se até dizer que é o inverso, ou seja, caminha-se para a redução no tamanho do Estado, o que não significa necessariamente a redução de suas funções. O novo modelo que vem se estruturando denomina-se administração pública gerencial, no qual cada entidade pública tem sua existência baseada no atendimento das necessidades da sociedade, tendo sua gestão orientada por missões. Assim, sob esta ótica, os funcionários públicos deverão ter maior liberdade na busca das formas mais eficazes no cumprimento dos objetivos. Isto implicaria em maior responsabilidade, tanto por parte dos governos e suas equipes quanto por parte da sociedade.

De acordo com Vargas e Ceretta (2004) a evolução histórica das formas de gestão na administração pública tem origem no Império quando era denominada Patrimonialista, passando a partir da década de 30 para a Administração Pública Burocrática e ao chegar aos anos 90 buscou novo modelo de gestão pública, a Administração Pública Gerencial.

Por Administração Pública Gerencial pode-se entender o processo pelo qual os gestores da coisa pública passaram a se preocupar não só com a aplicação dos recursos de forma correta, sob o aspecto legal, mas também sob a ótica da eficácia e da eficiência na aplicação dos recursos públicos.

3.2 A Constituição Federal e a repartição das receitas tributárias

A Carta Magna, ao tratar da tributação e do orçamento, estabelece a organização do sistema tributário nacional determinando os princípios gerais (Arts. 145 a 149), as limitações do poder de tributar (Arts. 150 a 152), os impostos da União (Arts. 153 e 154), os impostos dos Estados e do Distrito Federal (Art. 155), os impostos dos Municípios (art. 156) e a repartição das receitas tributárias (Arts. 157 a 162) (BRASIL, 1998).

Do exposto, pode-se notar que os municípios tanto possuem receitas oriundas dos tributos que lhes são devidos, bem como as que são originadas das transferências constitucionais ou

ainda transferências voluntárias.

Muitas vezes o surgimento das sociedades políticas ocorre por um processo de cisão similar ao que se dá no meio empresarial. É o que verificamos no nascimento de vários municípios: passam a ter vida, patrimônio e gestão própria, de acordo com a vontade dos membros da sociedade e após a realização de plebiscito que demonstre a vontade de separação do Município sede.

Esta é a forma como novos Estados e Municípios têm passado a existir, os quais adquirem autonomia política e administrativa; porém, somente no nível municipal, apresentam enorme dependência financeira, por não possuírem receitas suficientes para manutenção de suas atividades.

De acordo com Slomski (2003), esse processo, após a Carta Constitucional de 1988, começou a ser amplamente utilizado, fazendo com que surgisse um número expressivo de novos municípios.

Considerando que o objetivo do Estado, seja em nível, federal, estadual ou municipal é a promoção do bem-estar da sociedade, por intermédio da utilização de seus recursos materiais, humanos e financeiros, pode-se questionar: este maior número de estados e municípios tem por si só melhorado a qualidade de vida de suas populações?

Não se deve esquecer que a organização política e administrativa destes novos municípios gera custos adicionais à sociedade como um todo, por não possuir arrecadação suficiente para sua manutenção, tendo em muitos casos, como maior fonte em suas receitas as transferências constitucionais oriundas da União e do Estado.

As receitas públicas constituem-se dos fluxos monetários arrecadados entre os vários agentes, dando origem aos recursos financeiros que financiam as despesas públicas no atendimento do bem-estar social da comunidade.

Na Contabilidade Pública as receitas devem obedecer ao regime de caixa, isto é, na execução orçamentária são consideradas apenas as receitas públicas efetivamente arrecadadas dentro do exercício.

De acordo com a Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, em seu art. 11.º, § 4.º, as receitas públicas subdividem-se em:

- a) Receitas Correntes: representam a categoria econômica que compreende Receitas Tributárias, de Contribuições, Patrimonial, Agropecuária, Industrial, de Serviços, Transferências Correntes e outras; e
- b) Receitas de Capital: representam a categoria econômica que compreende Operações de Crédito, Alienação de Bens, Amortização de Empréstimos, Transferências de Capital e outras.

Nos municípios, as principais Receitas de Transferências referem-se ao ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, ao IPVA – Impostos sobre a Propriedade de Veículos Automotores e ao FPM – Fundo de Participação dos Municípios.

A transferência constitucional de ICMS é de indiscutível relevância nas receitas municipais, constituindo-se algumas

vezes no maior componente. Isto faz com que os gestores municipais procurem atuar no sentido de ampliar seus índices de participação, os quais são estabelecidos com base na posição relativa do Município frente aos demais municípios do Estado. Inúmeros fatores tomam parte na formação do índice de participação; o de maior peso relativo, porém, é o valor adicionado, por duas razões – primeiramente porque representa dois terços do índice, conforme determinação constitucional; por outro lado, apresenta, pelo menos parcialmente, condições de gestão pelos administradores municipais.

A transferência correspondente ao IPVA equivale a 50% do valor arrecadado pelos Estados, baseado no número de veículos licenciados na base territorial do Município, que contribuíram para obtenção da arrecadação. Diz-se que não é um imposto sobre o qual os gestores públicos municipais tenham grande poder para incrementar; apesar disto, estados como Paraná e Minas Gerais estão tributando frotistas como, por exemplo, locadoras de veículos, em apenas 1%, contra os 4% tributados em São Paulo; mais recentemente também o Estado do Tocantins começou a tributar em 1% as frotas de locadoras e conceder isenção no primeiro ano de aquisição de veículos novos.

Com esta medida, nos últimos cinco anos a frota do Tocantins se elevou em 126%, conforme artigo publicado na Folha de São Paulo de 29 de julho de 2005. A justificativa para esse posicionamento é que apenas mediante a melhoria de forma indireta do nível de renda da população seria viabilizada a aquisição de maior número de veículos.

O FPM – Fundo de Participação dos Municípios, que tem sua origem no Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR e o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, tem se constituído em alguns casos o maior montante

de receita do Município. O critério para a divisão deste valor entre os municípios é em função da natureza do município – se capital ou não –, população e renda *per capita*. A gestão deste índice também apresenta pequena possibilidade de atuação aos administradores públicos, a não ser de forma indireta promovendo a elevação da renda *per capita*.

3.3 A Previdência Social e o Fundo de Participação dos Municípios

Segundo a pesquisa realizada por França (2000, p. ix), com base na comparação entre o total de pagamentos de benefícios aos aposentados e pensionistas e os recursos destinados ao município a título de FPM – Fundo de Participação dos Municípios, destaca-se:

Verifica-se o dado revelador de que, em expressivo número desses municípios, o pagamento de benefícios supera o FPM, uma tendência que vem se acentuando, segundo demonstra a atualização de dados levada a efeito nesta segunda edição do trabalho.

A diferença significativa é que as transferências constitucionais correspondem a remessas de numerários das esferas federal e estaduais diretamente aos caixas dos municípios, enquanto que os pagamentos de benefícios aos aposentados e pensionistas correspondem às verbas enviadas pela Previdência Social diretamente aos participantes de cada sociedade, não havendo, portanto gestão pública sobre o recebimento destas verbas.

O Estado do Pará apresentou em 1998 e 2003 os seguintes dados com relação ao recebimento de benefícios de aposentadorias e pensões, considerando-se a totalidade dos municípios do estado:

Quadro 1: Benefícios INSS – 1998 e 2003

Itens	1998		2003	
	Quantidade	Valor R\$	Quantidade	Valor R\$
Benefícios rurais	217.429	350.264.115	272.324	804.793.682
Benefícios urbanos	162.306	466.201.510	225.693	1.091.102.436
Total de benefícios	379.735	816.465.625	498.017	1.895.896.119
Total de Municípios	143		143	
Total de Municípios com benefícios superando o FPM	70 48,95%		80 55,94%	

Fonte: Adaptado ANFIP

Nota-se claramente que, no período de 1998 a 2003, houve crescimento significativo no montante de benefícios pagos aos habitantes do Estado do Pará como um todo; em quantidade de benefícios o aumento foi de 31,15%, porém o montante dos benefícios se elevou em 131,36%.

Verifica-se inclusive que o FPM não apresentou crescimento equivalente ao do montante dos benefícios previdenciários, tanto que o número de municípios do Estado em que tais rendas foram superiores ao FPM passou de 70 em 1998 para

80 em 2003. Portanto, mais da metade dos municípios do Estado depende mais da renda de aposentadorias e pensões do que do FPM (55,94%).

Este quadro confirma o que o relatório mostra para o Brasil como um todo, uma vez que os benefícios previdenciários representam 20,3% da renda monetária das famílias nos municípios de até 5.000 habitantes. Nos municípios do nordeste com população entre 20.000 e 50.000 habitantes, esse percentual eleva-se para 22,8%, enquanto a média geral

do Brasil é 7,2%.

Na realidade, os pagamentos de aposentadorias e pensões em muitos municípios representam a parcela mais importante da renda em várias regiões do país; no caso do Estado do Pará esta situação se confirma.

Através da análise de *clusters* aplicada aos 125 municípios participantes da amostra, formaram-se três grupos para acompanhar a divisão considerada pela ONU no que se refere ao IDH, classificando em alto, médio e baixo nível de desenvolvimento humano. Assim, foram separados em três *clusters*, nos anos de 1998 e 2003, a partir dos seguintes

critérios: 1º) pelos montantes de benefícios recebidos do INSS em aposentadorias e pensões; 2º) pelo montante das verbas transferidas como Fundo de Participação dos Municípios e; 3º) pela relação existente entre os montantes de benefícios recebidos do INSS e o FPM de cada município do Estado do Pará.

Para confirmar a importância dos pagamentos de aposentadorias e pensões pelo INSS, que representam redistribuição de renda na sociedade, destaca-se abaixo o Quadro 2, comparativo para os anos de 1998 e 2003, considerando-se os 125 municípios da amostra:

Quadro 2: Centroides dos componentes dos *clusters* – 1998 e 2003

ITENS	Nível de IDH, conforme classificação O.N.U.					
	1998			2003		
	Baixo	Médio	Alto	Baixo	Médio	Alto
Benefícios INSS	3.189.245	29.118.454	343.211.646	7.798.977	74.377.853	715.000.000
FPM	2.531.147	10.217.001	55.716.176	4.814.183	20.156.600	109.160.305
Relação benefícios/FPM	1,26	2,85	6,16	1,62	3,69	6,55
Crescimento benefícios INSS em relação a 1998	-	-	-	144,54%	155,43%	108,33%
Crescimento FPM em relação a 1998	-	-	-	90,20%	97,28%	95,92%
Crescimento da relação benefícios/FPM em comparação a 1998	-	-	-	28,57%	29,47%	6,33%
Quantidade de Municípios	121	03	01	121	03	01

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme resultados apresentados no Quadro 2, tanto no ano de 1998 quanto no de 2003, a média de benefícios pagos pelo INSS a título de aposentadoria e pensões nos 125 municípios analisados é superior à média das transferências correspondentes ao Fundo de Participação dos Municípios, seja nos montantes classificados como baixos, médios ou mesmo altos.

Destaca-se ainda que, quanto mais elevado o nível dos montantes, seja dos benefícios, seja das transferências do FPM, maior o diferencial existente entre o montante dos benefícios médios recebidos do INSS e o montante médio das transferências do FPM; no caso dos 121 municípios que receberam montantes de benefícios e transferências classificados no nível baixo, a relação benefício/FPM foi de 1,26 em 1998 e 1,62 em 2003, enquanto no nível considerado médio foi de 2,85 em 1998 e 3,69 em 2003; no nível considerado elevado foi de 6,16 em 1998 e de 6,55 em 2003.

Desta forma, fica evidenciado que a relação entre benefícios e FPM vem piorando nestes últimos cinco anos. O crescimento nos benefícios pagos pelo INSS a título de aposentadoria e pensões foi maior que os incrementos nas transferências do FPM. Tal aumento ocorreu de forma significativa, uma vez que nos 121 municípios classificados como recebimentos de nível baixo, os benefícios pagos pelo INSS representam em média 1,5 vezes o montante do FPM

no ano, enquanto nos três municípios de nível médio mais de 3,0 vezes e no município classificado como nível alto, que é o caso da capital, Belém, mais de seis vezes.

3.4 O IDH – Índice de Desenvolvimento Humano e as desigualdades socioeconômicas no Brasil

A Constituição Federal de 1988 promoveu a criação de inúmeros direitos sociais, porém deixou de estabelecer quais seriam as fontes de financiamento. Desta forma, nos anos 90 nascia uma nova etapa nas políticas sociais, buscando minimizar na sociedade os efeitos imediatos das medidas de ajustes econômicos.

Assim, no final da década 90 deu-se o surgimento das políticas compensatórias visando o atendimento das camadas mais miseráveis e incentivando a acumulação do capital humano. Tais políticas não possuem características para promoção do desenvolvimento social.

Muitas vezes, acredita-se que a distribuição da renda está associada ao crescimento econômico, mas não podemos esquecer que aspectos de equidade e exclusão social são problemas típicos na América Latina, incluindo o Brasil. Esses problemas resultam de estruturas antigas de distribuição de renda com elevado grau de desigualdades, refletindo numa conjunção de fatores educativos, ocupacionais, patrimoniais e demográficos.

Não se pode negar que o país apresentou, principalmente após a Segunda Guerra Mundial, importantes avanços no processo de industrialização e desenvolvimento, porém, da mesma forma, é inegável que continuou apresentando enormes desigualdades no campo social.

Originalmente, o indicador mais utilizado era apenas a renda *per capita* que corresponde em termos de produção ao produto *per capita*, ou seja, um país seria considerado mais desenvolvido quanto maior fosse esse indicador econômico. Esta abordagem é de grande importância, uma vez que relaciona o PIB – Produto Interno Bruto com a população, e, pelo lado do fluxo da renda, a Renda Nacional com a população.

Porém, em vários países, principalmente aqueles que não são chamados de desenvolvidos, ou seja, que apresentam mais desigualdades sociais, não se podia dizer que a elevação de tais indicadores correspondia a melhora na qualidade de vida da sociedade em geral.

A ONU – Organização das Nações Unidas desenvolveu um conjunto de indicadores sociais que visa a demonstrar de forma mais clara e evidente o estágio de desenvolvimento social em que vivem as pessoas nos seus países membros.

A qualidade de vida desfrutada por uma sociedade pode ser expressa por amplo conjunto de indicadores sociais e econômicos, dentre os quais se destaca o IDH. Este índice leva em consideração a renda *per capita*, a expectativa de vida ao nascer, a taxa de matrículas nas escolas e o grau de alfabetização de adultos, sendo divulgado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD.

Conforme citado na introdução do relatório do PNUD (2002) fica bem evidente o seu enfoque:

Este relatório do Desenvolvimento Humano é, antes e acima de tudo, a respeito da idéia de que a política é tão importante para o desenvolvimento bem-sucedido quanto à economia. A redução sustentada da pobreza requer crescimento equitativo – mas requer também que os pobres tenham poder político.

A ONU, visando obter um indicador que retratasse de forma mais clara o nível de desenvolvimento social dos países, criou o IDH, unindo o conceito de produto *per capita* com alguns indicadores sociais, o qual vem sendo aplicado a mais de 170 países para avaliação da qualidade de vida de sua população, a partir do início da década de 90.

O IDH é um índice cujo resultado obtido limita-se entre zero e um, sendo que, quanto mais próximo da unidade, melhor é o grau de desenvolvimento social do país. A obtenção deste índice é resultante da média aritmética dos três indicadores a seguir:

- 1) Indicador de renda: o produto interno bruto *per capita*;
- 2) Indicador que procure captar a saúde da população, na verdade um indicador de longevidade: a expectativa de vida da população ao nascer; e
- 3) Indicador que retrate as condições de educação da população – configura-se em uma média ponderada de dois outros indicadores: a taxa de alfabetização de adultos (dois terços) e a taxa combinada de matrícula nos ensinos fundamental, médio e superior (um terço).

O IPEA em seu Relatório de 1996 sobre o desenvolvimento humano destacou que em sua metodologia o IDH reconhece que três condições essenciais estão presentes em todos os níveis de desenvolvimento, sem as quais as demais oportunidades e alternativas do ser humano não são acessíveis: desfrutar uma vida longa e saudável, adquirir conhecimento e ter acesso aos recursos necessários para um padrão de vida decente.

Desde 1999, visando a eliminar uma distorção no comportamento do cálculo do IDH, no que se refere ao índice de renda, houve reformulação em sua metodologia de cálculo - pela forma antiga, quando a renda *per capita* de um país era inferior à renda média mundial (US\$ 5.990,00 em 1995), qualquer pequeno incremento neste indicador provocava grandes efeitos sobre o IDH, sendo que, quando a renda era superior à média nacional, ocorria o inverso, ou seja, significativo aumento da renda causava pequena melhoria no IDH.

A nova sistemática adotada se manteve fiel ao princípio de que o aumento da renda apresenta rendimentos decrescentes na qualidade de vida da população, mas buscou amenizar a curva, a qual agora é logarítmica.

Partindo do princípio de que até o ano 2000 não há dados disponíveis do IDH de acordo com a nova metodologia, no âmbito nacional serão utilizados os disponíveis com a metodologia antiga, o que não invalida a análise, pois será comparada com a evolução nas mesmas bases.

A divisão feita pela própria ONU para a classificação do *ranking* dos países por grau de desenvolvimento social com base no IDH subdivide-se em três categorias, descritas abaixo:

- 1) Países de alto desenvolvimento social: IDH maior que 0,8;
- 2) Países de médio desenvolvimento social: IDH entre 0,5 e 0,8; e
- 3) Países de baixo desenvolvimento social: IDH abaixo de 0,5.

O *ranking* do desenvolvimento humano no mundo – IDH – 2000 de alguns países, conforme publicado no PNUD (2002), encontra-se na Tabela 1.

Tabela 1: *Ranking* do IDH - 2000

País	<i>Ranking</i>	IDH – 2000
Noruega	1.º	0,942
Suécia	2.º	0,941
Estados Unidos	6.º	0,939
Japão	9.º	0,933
Alemanha	17.º	0,925
Espanha	21.º	0,913
Coréia do Sul	27.º	0,882
República Tcheca	33.º	0,849
Trinidad e Tobago	50.º	0,805
México	54.º	0,796
Federação Russa	60.º	0,781
Venezuela	69.º	0,770
Brasil	73.º	0,757
Serra Leoa	173.º	0,275

Fonte: PNUD (2002)

Na Tabela 1, pode-se verificar que o Brasil ainda é um país que não apresenta alto Índice de Desenvolvimento Humano. No ano 2000, encontrava-se em 73º lugar, ficando atrás de outros países da América Latina, tais como Venezuela e Trinidad Tobago. Sem dúvida, há países que se encontram em situação ainda mais crítica, como é o caso de Serra Leoa e outros países que apresentam situação de desenvolvimento humano inferior ao Brasil.

Os indicadores sociais fornecem informações importantes em relação à qualidade de vida da população de cada país - refletindo de forma mais evidente as condições de vida da mesma - do que apenas a renda *per capita*, a qual pelo seu maior ou menor grau de concentração distorce significativamente a verdadeira situação da sociedade, uma vez que se trata apenas de um indicador obtido através de média aritmética.

Nos indicadores sociais também são aplicadas médias aritméticas, mas no conjunto eles possibilitam uma visão holística das condições de vida da sociedade, destacando-se entre outros: a esperança de vida da população ao nascer; taxa de mortalidade infantil; médicos e leitos hospitalares por habitante; acesso a recursos como água potável, coleta de lixo, taxa de alfabetização ou quantidade média de anos na

escola, possibilitando melhores condições de qualificação e promovendo oportunidades no mercado de trabalho.

No Brasil, de forma geral, estes e outros indicadores vêm apresentando melhores resultados ao longo dos anos, mas ainda existem grandes disparidades regionais até mesmo devido à extensão territorial do país, dificultando um desenvolvimento social uniforme.

3.5 Apresentação e análise dos dados: a situação no Estado do Pará

Neste trabalho foram analisados os 143 municípios do Estado do Pará, tomando como ponto de partida o IDH-M – Índice de Desenvolvimento Humano Municipal de cada município paraense nos anos de 1991 e 2000. O objetivo foi verificar se houve melhorias nesse índice, refletindo a qualidade de vida dos habitantes de cada município, comparando-se com o grupo dos municípios que obtiveram maiores participações nas transferências de ICMS no período de 1994 a 2000.

A análise foi desenvolvida com base nas seguintes variáveis numéricas:

Tabela 2: Variáveis utilizadas

Variáveis	Nome	Variáveis	Nome
X ₂	IDH-M 1991	X ₁₄	Índice de Gini 1991
X ₃	IDH-M 2000	X ₁₅	Índice de Gini 2000
X ₄	Longevidade 1991	X ₁₈	Ind. partic. arrecad. ICMS 1994
X ₅	Longevidade 2000	X ₁₉	Ind. partic. arrecad. ICMS 1995/96
X ₆	Esperança de vida ao nascer 1991	X ₂₀	Ind. partic. Arrecad. ICMS 97/98/99 1º S
X ₇	Esperança de vida ao nascer 2000	X ₂₁	Ind. partic. Arrecad. ICMS 1999 2º S
X ₈	% Pessoas analfabetas 7 a 14 anos 1991	X ₂₂	Ind. partic. arrecad. ICMS 2000
X ₉	% Pessoas analfabetas 7 a 14 anos 2000	X ₂₃	Repasse ICMS aos municípios 2000
X ₁₀	% Pessoas analfabetas 15 anos ou + 1991	X ₂₉	INSS – benefícios 1998
X ₁₁	% Pessoas analfabetas 15 anos ou + 2000	X ₃₁	FPM 1998
X ₁₂	% Pessoas analfabetas 25 anos ou + 1991	X ₃₂	Relação benefícios/FPM 1998
X ₁₃	% Pessoas analfabetas 25 anos ou + 2000		

Fonte: Dados da pesquisa

Seguindo a divisão por níveis estabelecida pela ONU - alto, médio e baixo - de desenvolvimento humano municipal, aplicou-se a metodologia de Análise de *Clusters*, com utilização do software SPSS 10.0, método não-hierárquico, determinando a formação de três grupos de municípios nos anos de 1991 e 2000.

Antes da aplicação da metodologia de Análise de *Clusters*, foi necessária a verificação da totalidade dos dados, visando identificar possíveis falhas nos dados. Como não havia divulgação das informações necessárias sobre todos os municípios paraenses, foi preciso descartar aqueles cujos dados não estavam completos. Desta forma, 125 municípios participaram da pesquisa, totalizando 87,41 % .

Para a realização da análise foram considerados os três *clusters* naturais, ou seja, não houve determinação de núcleo pelo pesquisador de acordo com as faixas estabelecidas pela ONU, sendo processados os dados de forma que o software separasse apurando os centroides de cada um dos grupos. Assim, estes *clusters* foram considerados das classes de alto, médio e baixo desenvolvimento humano. Tal fato foi de grande importância visando a parametrizar a classificação de acordo com a realidade socioeconômica brasileira e regional.

O método empregado na separação dos grupos foi o *Ward*, utilizando o cálculo da distância Euclidiana. Assim, para realizar a comparação, obtivemos os resultados, demonstrados na Tabela 3.

Tabela 3: Resumo da composição dos grupos por IDH-M em 1991 e 2000

Itens	1991			2000		
	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3
IDH-M centro final	0,67	0,60	0,52	0,73	0,61	0,67
Classificação Desenv. Social	Alto	Médio	Baixo	Alto	Baixo	Médio
Quant. Municípios por classe	21	65	39	32	27	66

Fonte: Dados da Pesquisa.

Deve-se destacar que não se iniciou a separação dos três grupos sem limitar as faixas da ONU, justamente para obter a formação natural de acordo com os níveis de desenvolvimento social dos municípios. Assim sendo, a primeira constatação a ser feita na análise dos resultados é que a separação por faixas de nível de qualidade de vida fica diferenciada da usada pela ONU. Nota-se que os grupos classificados como de baixo desenvolvimento social tanto no ano de 1991, quanto no ano 2000, apresentaram resultados médios superiores aos fixados pela ONU, que determina IDH até 0,50.

Nos 125 municípios do Pará obtivemos como centroides dos *clusters* 0,52 para o ano 1991, e 0,61 para o ano 2000, demonstrando que o baixo nível de desenvolvimento social no Estado do Pará supera o índice definido pela ONU, em 4% no ano de 1991 e 22% em 2000. Quanto aos indicadores do nível médio de desenvolvimento social, a ONU estabelece uma faixa entre 0,50 e 0,80. Os municípios do Estado do Pará encontram-se perfeitamente enquadrados, uma vez que os grupos classificados como médios apresentam centroides de 0,60 no ano de 1991 e 0,67 no ano 2000.

Em contrapartida, para os *clusters* formados pelos municípios classificados como de alto desenvolvimento social, os IDH-M centrais obtidos ficaram abaixo da faixa estabelecida pela ONU - esta define como índice acima de 0,80, enquanto os apurados no Pará foram 0,67 no ano de 1991 e 0,73 no ano 2000. Logicamente, com a formação natural de três grupos, os que estão sendo considerados como alto desenvolvimento social apresentam resultado relativo e contextualizado tanto em nível de desenvolvimento social do país quanto da região.

Muito importante a ser considerado também é que o período registra uma evolução nos indicadores, evidenciando melhoria na qualidade de vida das populações daqueles municípios. Isto pode ser confirmado de duas formas:

- 1) Os IDH-Ms nas três faixas apresentaram elevações em seus valores centrais de 1991 para 2000:
 - Nível alto: de 0,67 para 0,73 – incremento de 0,06 pontos;
 - a) Nível médio: de 0,60 para 0,67 – incremento de 0,07 pontos;
 - b) Nível baixo: de 0,52 para 0,61 – incremento de 0,09 pontos;
- 2) A quantidade de municípios participantes de cada agrupamento por faixa alterou-se de 1991 para 2000, conforme abaixo:
 - a) Nível alto: de 21 para 32 municípios – aumento de 11;
 - b) Nível médio: de 65 para 66 municípios – aumento de 1;
 - c) Nível baixo: de 39 para 27 municípios – diminuição de 12.

Os dados demonstrados confirmam a melhoria da qualidade de vida das populações dos municípios paraenses por duas vertentes importantes. Primeiramente, a escala de classificação das faixas registrou elevação no valor do IDH-M central dos grupos nas três faixas entre 0,06 a 0,09 pontos, sendo os crescimentos mais expressivos encontrados nos níveis baixo e médio, o que por si só já demonstra maior bem-estar dos cidadãos daquelas cidades.

Houve ascensão na classificação quanto ao nível de desenvolvimento social dos 125 municípios analisados: onze cidades incrementaram o grupo considerado como nível alto e uma cidade ampliou o grupo classificado como nível médio, portanto doze municípios deixaram o grupo considerado nível baixo. Fica, portanto, evidente a melhoria no nível de desenvolvimento social dos municípios analisados no período de 1991 a 2000.

Em análise mais detalhada de cada localidade, verificou-se que, dos 125 municípios, apenas quatro (adiante citados) o que representa 3,20% deles - foram reclassificados do nível médio de desenvolvimento social para o baixo entre os anos de 1991 e 2000: Acará, Juruti, Santa Cruz do Arari e São Domingos do Capim. Não se pode dizer, entretanto, que a população dessas localidades tenha registrado redução na qualidade de vida, uma vez que todas apresentaram elevação nos seus valores de IDH-M; a reclassificação se deu por conta da elevação nas faixas dos valores dos centroides de formação dos *clusters* de nível alto, médio e baixo de desenvolvimento social, os quais se elevaram mais do que proporcionalmente ao incremento constatado nos quatro municípios em questão.

Somente o Município São Caetano de Odivelas, que em 1991 estava classificado como nível alto de desenvolvimento social, foi reclassificado para nível médio no ano de 2000. Como nos casos anteriores, este município apresentou elevação no seu IDH-M, porém menos do que proporcional ao aumento registrado no centroide do grupo, o que não lhe permitiu se manter no nível alto. Este procedimento ocorreu em virtude do município não ter acompanhado a elevação média do grupo, o que não significa que tenha havido piora em seu desempenho. Destaca-se desta forma que sua população obteve melhoria na qualidade de vida, pois em 1991 o IDH-M era 0,64 e passou para 0,70 em 2000, registrando elevação de 9,38% no índice.

Quanto aos municípios que melhoraram a qualidade de vida de sua população, alcançando até mesmo classificação em faixa superior de seu IDH-M, temos a seguinte situação:

- 1) De nível médio para alto são 12 municípios – o centroide do IDH-M passou de 0,60 em 1991 para 0,73 em 2000: Abaetuba, Altamira, Benevides, Colares, Conceição do Araguaia, Curuçá, Medicilândia, Rio Maria, Sapucaia, São Felix do Xingu, Terra Alta e Uruará;
- 2) De nível baixo para médio são 17 municípios – o centroide do IDH-M passou de 0,52 em 1991 para 0,61 em 2000: Anapu, Água Azul do Norte, Brejo Grande do Araguaia, Dom Eliseu, Eldorado dos Carajás, Goianésia do Pará, Jacareacanga, Moju, Pacajá, Palestina do Pará, Porto de Moz, Primavera, Rurópolis, São Domingos do Araguaia, Senador José Domingos Porfírio, Trairão, Vitória do Xingu.

A principal questão a ser respondida nesta pesquisa é se estes municípios que incrementaram seus IDH-M foram os que receberam maior participação nas transferências de ICMS no período compreendido entre os anos de 1994 e 2000.

Para obter essa resposta foi utilizada, também, a metodologia da análise de *cluster*, pelo método não-hierárquico, estabelecendo-se a formação de três grupos naturais, correspondentes aos Índices de Participação na Arrecadação de ICMS no período de 1994 a 2000. Os municípios foram divididos em três grupos, por ser assim que a ONU também classifica; entretanto, não foram adotados seus parâmetros para que a classificação se adequasse mais a realidade brasileira e regional. Isto resultou em uma separação bem simples, a saber:

- 1) Municípios com alto índice de participação na transferência de ICMS - composto por apenas uma cidade presente: Belém;
- 2) Municípios com médio índice participação na transferência de ICMS – composto por apenas uma cidade presente: Parauapebas;
- 3) Municípios com baixo índice de participação na transferência de ICMS – grupo composto pelos demais 123 municípios.

A partir desses dados é possível deduzir que os dois municípios – Belém e Parauapebas - que durante o período de 1994 a 2000 desfrutaram de maior índice de participação na transferência de ICMS - não obtiveram as maiores elevações em seus IDH-M, ou seja, aquelas cidades que mais verbas receberam como transferências de ICMS não foram as que alcançaram maior incremento na qualidade de vida de suas populações.

Por outro lado, pode-se verificar que dentre os 123 municípios com baixo índice de participação na transferência de ICMS encontram-se as 29 cidades que apresentaram o maior crescimento no IDH-M, portanto, nível de desenvolvimento social mais elevado.

Há sem dúvida outros fatores, tais como FPM, aposentadorias e pensões pagas pela Previdência Social, que se pode ainda testar para verificar e comparar com os grupos de municípios que elevaram a qualidade de vida de suas populações, conforme mencionado anteriormente.

Na Tabela 4 estão expostos os dados correspondentes aos municípios que passaram por alteração em sua classificação.

Tabela 4: Relação das alterações de níveis de IDH-M

Municípios	Trans F ICMS 2000	FPM 1998	Benef INSS 1998
Alteração no Nível do IDH-M, de Médio Para Alto			
Abaetuba	1.309.432	4.325.181	14.348.079
Altamira	3.752.026	10.220.167	11.146.619
Benevides	780.623	2.973.562	4.894.100
Colares	302.177	1.081.295	1.051.725
Conceição do Araguaia	1.158.344	3.784.533	6.859.484
Curuçá	428.084	1.892.267	5.026.295
Medicilândia	780.623	2.162.590	1.425.998
Rio Maria	780.623	2.162.590	2.236.997
São Felix do Xingu	1.611.609	2.432.914	4.273.746
Terra Alta	302.177	810.972	570.295
Uruará	780.623	2.973.562	2.272.468
Alteração No NÍVEL do IDH-M, de Baixo Para Médio			
Água Azul do Norte	629.535	1.621.943	181.998
Brejo Grande do Araguaia	377.721	1.621.943	723.009
Dom Elizeu	1.334.613	2.432.914	2.201.777
Eldorado dos Carajás	478.446	1.621.943	370.726
Goianésia do Pará	730.260	1.621.943	355.632
Jacareacanga	881.348	1.621.943	75.610
Moju	705.079	2.703.238	4.308.055
Pacajá	604.353	2.162.590	1.642.193
Palestina do Pará	327.358	810.972	462.562
Porto de Moz	629.535	1.892.267	1.156.050
Alteração no Nível do IDH-M, de Médio Para Baixo			
Acará	629.535	3.514.209	3.710.581
Juruti	528.809	1.892.267	3.301.212
Santa Cruz do Arari	352.540	810.972	637.491
São Domingos do Capim	402.902	3.514.209	2.992.509
Alteração no Nível do IDH-M, de Alto Para Médio			
São Caetano de Odiveias	327.358	1.892.267	2.351.578

Fonte: Adaptado ANFIP

Da Tabela 4 se depreendem informações importantes: dos municípios em que o IDH-M melhorou de médio para alto, 63,64 % deles apresentaram montantes de recebimentos de aposentadorias e pensões do INSS superior aos das transferências de ICMS e FPM.

Por outro lado, dos municípios de IDH-M de nível baixo que foram promovidos para o nível médio, apenas 10% deles apresentaram recebimentos de aposentadorias e pensões superiores às transferências de ICMS e FPM. Assim, nestes municípios onde a qualidade de vida socioeconômica da população é mais baixa, as transferências constitucionais representam melhor solução para o desenvolvimento humano

de suas populações.

Em relação aos poucos municípios que apresentaram redução no IDH-M - de nível alto para médio ou de médio para baixo - a participação nos recebimentos de aposentadorias e pensões e de transferências constitucionais representa maior ou menor peso em 50% dos municípios, portanto divididos proporcionalmente.

4 Conclusão

Conforme constatado na pesquisa efetuada, fica evidenciado que, apesar da receita de transferências de ICMS ser significativa para vários municípios, no caso do Estado do Pará, no período de 1991 a 2000, não se pode afirmar que ela contribuiu para a elevação do nível de desenvolvimento social daqueles municípios. Infere-se, dos dados apurados e da análise realizada, que tais transferências para os municípios não influenciaram de maneira significativa o comportamento do IDH-M nos municípios analisados. Pode-se concluir que a hipótese inicialmente proposta não pode ser aceita, uma vez que podem haver outras variáveis mais significativas, que não foram objeto do presente estudo, que proporcionaram a variação do IDH-M no período analisado.

Tal fato fica evidenciado pois as cidades que, no período compreendido entre 1994 e 2000, desfrutaram de maior índice de participação nas transferências de ICMS não foram as que obtiveram maior incremento em seus níveis de IDH-M. Por outro lado, as cidades que apresentaram um incremento mais significativo em seus IDH-M encontram-se entre as que desfrutaram de menor índice de participação nas transferências de ICMS.

Assim sendo, não se pode afirmar que as transferências de ICMS constituem-se em uma medida de gestão pública significativa para a melhoria da qualidade de vida da população, até por que representam normalmente valores inferiores - tanto as transferências do FPM, quanto os recebimentos de aposentadorias e pensões pagas pelo INSS. Entretanto, há outros fatores importantes a serem analisados para complementação da pesquisa, em relação ao Fundo de Participação dos Municípios – FPM, bem como a um importante volume de renda disponibilizado a eles pela Previdência Social através do pagamento de aposentadorias e pensões.

Conforme analisado, constatou-se que os municípios com nível de IDH-M baixo, em 90% dos casos, as transferências constitucionais, seja de ICMS, oriundas do próprio Estado, seja do FPM, cuja origem encontra-se na União e nos outros estados, promovem resultado mais eficaz na melhoria do desenvolvimento humano de suas populações. Porém, nos municípios com nível de IDH-M médio, em 63,64% dos casos, é evidente que são mais eficazes na melhoria da qualidade de vida de seus cidadãos os recebimentos de aposentadorias e pensões pagas pelo INSS.

Desta forma, os resultados deste estudo sugerem que a

política de transferências constitucionais deveria ser mantida e/ou incrementada para os municípios de nível de IDH-M baixo, e minimizada para os municípios que se encontram com nível de IDH-M médio ou alto, pois desta forma os recursos estariam sendo aplicados de forma mais eficaz.

Como sugestão para futuras pesquisas, que tenham por objeto de estudo as relações entre aplicação recursos públicos oriundos de tributos e contribuições e desenvolvimento humano, sugere-se a inclusão de outras variáveis, como os repasses de tributos federais e o volume de recursos recebidos via programas sociais e/ou de transferência de renda, que busquem identificar quais fatores podem contribuir, de forma eficaz, para o aumento do desenvolvimento humano na sociedade.

Referências

- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1998.
- CRUZ, F. *et al.* Lei de responsabilidade fiscal comentada. São Paulo: Atlas, 2002.
- _____. *et al.* Comentários à lei nº 4.320. São Paulo: Atlas, 2001.
- IZIDORO, A. Tocantins é o novo paraíso fiscal dos carros. Folha de São Paulo, São Paulo, 29 jul 2005. Folha Cotidiano, p. 1.
- FRANÇA, Á.S. Previdência social e a economia dos municípios. Brasília: ANFIP, 2000.
- GIACOMONI, J. Orçamento público. São Paulo: Atlas, 2002.
- GODOY, M.R. *et al.* Uma análise econométrica do impacto de indicadores socioeconômicos nos casos de AIDS nos Municípios Brasileiros em 1991-2000. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO, 29. Brasília. Anais... Brasília, 2005.
- GREMAUD, A.P. *et al.* Economia brasileira contemporânea. São Paulo: Atlas, 2002.
- IPEA. Relatório sobre o desenvolvimento humano. Brasília: IPEA/PNUD, 1996.
- KARRUZ, A.P.; AVELINO FILHO, G. Crescimento econômico e desenvolvimento humano: um olhar sobre os municípios paulistas. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO, 28., Anais... Brasília, 2004.
- MATIAS, A.B.; CAMPELLO, C.A.G.B. Administração financeira municipal. São Paulo: Atlas, 2000.
- MEIRELLES, H.L. Direito municipal brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2000.
- PEREIRA, J.M. Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil, São Paulo: Atlas, 1999.
- REZENDE, F. Finanças públicas. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- RIANI, F. Economia do setor público. São Paulo: Atlas, 2002.
- SLOMSKI, V. Manual de contabilidade pública. São Paulo: Atlas, 2003.
- VARGAS, R.F.O.; CERETTA, P.S. Sistema de custeio como proposta para a gestão de recursos municipais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. ,11. Porto Seguro. Anais... Porto Seguro, 2004