

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA NACIONAL DE FORMAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – PNAP
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA

Leila Verena Rivas dos Santos

**MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO DO ESTADO DO RIO
GRANDE DO SUL: ANÁLISE SOB O PRISMA DO SIOPE E DO PARECER PRÉVIO DE
CONTAS DO TCE/RS, NO ANO DE 2010.**

Porto Alegre

2012

Leila Verena Rivas dos Santos

**MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO DO ESTADO DO RIO
GRANDE DO SUL: ANÁLISE SOB O PRISMA DO SIOPE E DO PARECER PRÉVIO DE
CONTAS DO TCE/RS, NO ANO DE 2010.**

**Trabalho de conclusão de curso de
Especialização apresentado ao Programa
Pós-Graduação em Gestão Pública da
Universidade Federal do Rio Grande do Sul.**

Orientador: Prof. Aragon Erico Dasso Junior

Co-orientador: Emerson de Lima Pinto

Porto Alegre

2012

RESUMO

Este estudo apresenta a divergência existente na apuração quanto à vinculação constitucional à educação, destinadas à manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), constatada quando analisados os percentuais apurados pelo Sistema Integrado de Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE) frente aos apurados pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS), no ano de 2010. Verifica-se o que cada instituição consagra como gasto em educação e possibilita uma reflexão sobre como se realizaram tais cálculos que, em última análise, são disponibilizados ao cidadão para o exercício do controle social.

Palavras-chave: educação, orçamento e controle social

RESUMEN

En este trabajo se muestra la divergencia en los cálculos en cuanto a la asignación constitucional a la educación, para el mantenimiento y desarrollo de la enseñanza (MDE), que se encuentra al analizar el porcentaje establecido por el Sistema Integrado de Presupuestos Públicos en Educación (SIOPE) en comparación con los determinados por el Tribunal de Cuentas del Estado de Rio Grande del Sur (TCE / RS), en el año 2010. Se verifica lo que cada institución considera como gasto en educación y ofrece una reflexión sobre cómo se realizaron tales cálculos, que en última instancia, están a disposición de los ciudadanos para el ejercicio del control social.

Palabras llave: educación, presupuestos e control social

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 - Impostos e Transferências em que incide o FUNDEB.	14
Quadro 2 - Classificação quanto à receita	23
Quadro 3 - Função educação e respectivas subfunções.	25
Quadro 4 - Receitas apuradas para MDE, ano 2010.	35
Quadro 5 - Subfunções consideradas no calculo do MDE pelo SIOPE.	40
Quadro 6 – Outras subfunções mencionadas no SIOPE.	41
Quadro 7 - Demonstrativo das Receitas e Despesas com FUNDEB.	42
Quadro 8 - Despesas em MDE de acordo com TCE/RS para o ano de 2010. ..	44
Quadro 9 – Apuração do Art. 22 da Lei nº 11.494/2007	48
Quadro 10 - Apuração do índice de aplicação em MDE pelo TCE/RS.	49
Quadro 11 - Comparativo do índice MDE entre SIOPE e SEFAZ/RS.	50
Quadro 12 - Metodologias do SIOPE e do TCE/RS	53

LISTA DE SIGLAS

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

COREDES - Conselhos Regionais de Desenvolvimento

DEA – Despesas de exercícios anteriores

FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação

FUNDEB - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação

FUNDEF - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério

ICMS - Imposto Sobre Circulação De Mercadorias E Prestação De Serviços

INEP - Instituto Nacional De Estudos E Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira

IPERGS – Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul

IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

LDB – Lei de Diretrizes e Bases

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

MDE – Manutenção e Desenvolvimento do Ensino

MEC – Ministério da Educação

PNUD - Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento

PPA – Plano Plurianual

RPPS – Regime Próprio de Previdência Social

RREO – Relatório Resumido de Execução Orçamentária

SEFAZ – Secretaria da Fazenda

SEPLAG – Secretaria do Planejamento, Gestão e Participação Cidadã

SIOPE - Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
2. A EDUCAÇÃO NO ORDENAMENTO JURÍDICO	11
3. A EDUCAÇÃO COMO COMPONENTE ORÇAMENTÁRIO	19
3.1 CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA	19
3.1.1 Classificação da receita	22
3.1.2 Classificação da Despesa.....	23
3.2 SIOPE.....	27
3.3 PARECER PRÉVIO DE CONTAS	29
4. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	32
5. TCE/RS x SIOPE: UMA ANÁLISE DAS DIVERGÊNCIAS NA CLASSIFICAÇÃO DAS DESPESAS DE EDUCAÇÃO	34
5.1 RECEITAS VINCULADAS CONSTITUCIONALMENTE	34
5.2 DESPESAS VINCULADAS AO ENSINO – MDE.....	37
5.2.1 MDE para o SIOPE	38
5.2.2 MDE para o TCE/RS.....	44
5.2.3 Análise comparativa do MDE segundo o SIOPE e o TCE/RS	50
5.3 IMPLICAÇÕES LEGAIS	60
CONCLUSÕES.....	62
BIBLIOGRAFIA	66

1. INTRODUÇÃO

A educação é o primeiro direito social nominado na Constituição Federal de 1988, sendo um direito de todos e um dever do Estado e da família, promovida e incentivada com o apoio da sociedade. Dentre os seus princípios destacam-se a garantia de qualidade, a valorização dos profissionais da educação escolar, bem como, um piso salarial profissional nacional para estes profissionais. (BRASIL, 1988)

Logo, a Carta Magna assegurou o ensino fundamental obrigatório de oito anos, a progressiva universalização do ensino médio e a transformação da educação infantil, para crianças de zero a seis anos, em direito dos pais e dever do Estado. Como efeito disso, teve-se um aumento das matrículas na rede pública de ensino (INEP, 2004, p. 05).

Adveio daí, o desafio de financiar esse novo direito social ampliado, que também foi previsto na Constituição Federal de 1988, em seu art. 212 estabeleceu-se que a União, os Estados e os Municípios aplicarão um mínimo, anualmente, de suas receitas resultantes de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), sendo que no caso dos Estados esse mínimo é estipulado em 25% (BRASIL, 1988).

Como consequência dessa importância dada à educação e o estabelecimento da necessidade do apoio da sociedade, bem como, que essa tenha acesso às informações sobre o quanto cada esfera de governo investe efetivamente em educação no país que foi criado o sistema eletrônico denominado SIOPE – Sistema de Informações Sobre Orçamentos Públicos em Educação, operacionalizado pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE, 2009).

Tal sistema, sem prejuízo das atribuições próprias dos Poderes Legislativos e de Tribunais de contas de cada ente, visa à padronização de tratamento gerencial, calculando a aplicação da receita vinculada à MDE de cada ente federado. Sendo que seu objetivo principal é levar ao conhecimento da sociedade o quanto cada esfera de governo investe efetivamente em educação, fortalecendo assim os mecanismos de controle social. (FNDE, 2009)

Ocorre que, um cidadão ao acessar informações sobre a aplicação vinculada constitucionalmente em educação pública, no estado do Rio Grande do Sul, buscando-a junto ao SIOPE e comparando-a ao Parecer Prévio do TCE/RS se deparará com uma discrepância

quanto à aplicação, no mínimo, de 25% da receita líquida de impostos do Estado. Pois, segundo divulgado pelo SIOPE, o Rio Grande do Sul, em 2010, aplicou o percentual de 19,70% de suas receitas de impostos e transferências vinculadas à educação em MDE, enquanto no Parecer Prévio de Contas do governador, elaborado pelo TCE/RS, aponta, no mesmo ano, a aplicação de 26,99%.

Tal discrepância aponta para uma situação já abordada por outros autores e retoma a discussão existente durante o processo legislativo que culminou na aprovação do Art. 212 e posterior promulgação da Lei nº 9.394/1996, em que nos artigos nº 70 e 71 buscou-se delimitar o que se deve considerar como gasto em MDE. Com isso, a constatação dessa divergência aponta que não há, ainda, um tratamento igualitário no entendimento da legislação em vigor no tocante a essa vinculação constitucional.

Assim, buscar-se-á analisar quais fatores determinam aferições diferentes, quais entendimentos e interpretações são dados ao termo “manutenção e desenvolvimento do ensino” que compõem o mínimo constitucional, e que, portanto são considerados como gastos em educação constantes na peça orçamentária do estado do Rio Grande do Sul, na perspectiva desses dois instrumentos de controle social – SIOPE e Parecer prévio de contas, TCE/RS. Propondo-se, portanto, o problema central a seguir.

Quais são os gastos em educação realizados pelo Estado do Rio Grande do Sul, no ano de 2010, considerados como MDE, previstos no Art. 212 da Constituição Federal de 1988, sob a perspectiva de dois instrumentos destinados ao controle social: SIOPE e Parecer Prévio do TCE/RS?

Para responder tal questão propõem-se como objetivo da pesquisa identificar e analisar os gastos em educação considerados como MDE, sob a perspectiva de dois instrumentos destinados ao controle social: SIOPE e Parecer Prévio do TCE/RS.

Para contribuir ao atendimento de tal objetivo propõem-se os seguintes objetivos específicos:

- a) apresentar as receitas líquidas de impostos das quais se apuram os 25% previstos constitucionalmente como vinculados ao financiamento da educação pública;
- b) identificar as despesas consideradas como de MDE, utilizadas para o cálculo do mínimo vinculado constitucionalmente à educação pública, sob a

perspectiva dos entes envolvidos no estudo, analisando os argumentos apresentados para tais considerações; e

- c) levantar as conseqüências, legalmente previstas, quanto a não aplicação do mínimo vinculado constitucionalmente em educação.

Como justificativas a essa pesquisa poderia se apontar o levantamento prévio da campanha Brasil Ponto a Ponto realizada pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) que concluiu que a educação é o tema que mais afeta a vida dos brasileiros, na opinião deles mesmos (PNUD, 2009).

Os resultados finais dessa campanha, que possuía como pergunta “O que precisa mudar no Brasil para a sua vida melhorar de verdade?”, foi, em nível Brasil, educação para 21% dos entrevistados e também para 25,4% dos gaúchos. Em ambos os níveis de pesquisa a educação ficou em primeiro lugar em respostas (PNUD, 2011). Ainda, na última consulta popular, realizada no ano de 2011, a área educação foi apontada dentre uma das quatro áreas prioritárias em vinte e cinco Conselhos Regionais de Desenvolvimento (COREDES) dentre os vinte e oito existentes no estado do Rio Grande do Sul (SEPLAG, 2011).

Assim, constata-se que o tema educação pública, o seu financiamento, a sua qualidade, e a busca pelo seu fortalecimento são, na atualidade, apontados como importantes para a população do Estado do Rio Grande do Sul.

Considera-se ainda, o atual impasse no qual os professores, da rede pública estadual, exigem a aplicação da Lei do Piso Nacional de forma imediata e o governo contra argumenta sua impossibilidade. Todavia, o Ministério da Educação, recentemente publicou decreto em que prevê critérios a serem cumpridos pelos Estados para receberem auxílio do governo federal para cumprimento do piso dos professores, no caso de sua impossibilidade de pagamento pelos Estados. Porém, dentre esses critérios, encontra-se a aplicação de 25% das receitas na MDE.

Logo, entender como o estado do Rio Grande do Sul cumpre os mínimos vinculados constitucionalmente, sob a perspectiva local (TCE/RS) e a perspectiva nacional (SIOPE) impõe-se necessário, considerando a série de conseqüências acarretadas pelo seu não cumprimento.

Além disso, a importância conferida à participação popular no controle social¹ espalha-se pela legislação brasileira (vide Constituição Federal, Lei de Responsabilidade Fiscal e Plano Nacional de Educação – decênio 2001-2010) e é tida como “forma de garantir a universalização dos direitos básicos” (MEC, p. 7, 2005) e como “complemento indispensável ao controle institucional, exercido pelos órgãos fiscalizadores” (CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO, p. 9, 2010). Deprendendo-se disso, que o cidadão deve complementar o controle exercido pelo Tribunal de Contas/RS e possui diversos mecanismos, sendo um deles o SIOPE.

Assim, vislumbra-se como oportuno aprofundar o debate sobre o gasto em educação pública no estado do Rio Grande do Sul, a partir da discussão da divergência existente na apuração desses gastos sob a perspectiva de dois instrumentos que possibilitam o controle social, o parecer prévio das contas do governador e o SIOPE, considerando por derradeiro que, no ano de 2010, através do cálculo realizado pelo SIOPE, o estado do Rio Grande do Sul foi o último em percentuais de aplicação das vinculações constitucionais no Brasil.

Para alcançar os resultados foram utilizados os métodos de pesquisa exploratória e explicativa, buscando familiaridade com o problema e determinação do fenômeno. Os meios adotados na pesquisa consistiram em uma pesquisa documental e bibliográfica para apurar as divergências apontadas no ano de 2010.

Para tanto, no primeiro capítulo se abordará a educação no ordenamento jurídico brasileiro, trazendo aspectos legais que denominam e delimitam o tema educação. A seguir, no capítulo dois, discorrer-se-á sobre a classificação orçamentária, teoria imprescindível para a compreensão do tema, e após percorrer-se-á a prática dessa classificação, trazendo à tona a aplicação dessa teoria por parte do SIOPE e do TCE/RS. Já no terceiro capítulo são apresentados os métodos utilizados para se alcançar os resultados postos. E finalmente, no

¹ É a participação da sociedade no acompanhamento e verificação das ações da gestão pública na execução das políticas públicas, avaliando os objetivos, processos e resultados. O Controle Social das ações dos governantes e funcionários públicos é importante para assegurar que os recursos públicos sejam bem empregados em benefício da coletividade. (CGU *apud* PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2012)

capítulo cinco, examinam-se os resultados alcançados, apresentando-se as receitas vinculadas à educação, as despesas vinculadas à MDE, tanto na perspectiva do SIOPE, quanto do TCE/RS, analisando-se comparativamente tais perspectivas e por último expõem-se as implicações legais quanto ao não cumprimento dos mínimos constitucionalmente vinculados à educação.

2. A EDUCAÇÃO NO ORDENAMENTO JURÍDICO

No presente capítulo se buscará discorrer sobre o direito social à educação previsto no ordenamento jurídico brasileiro. Iniciando-se pelo dispositivo maior previsto em tal ordenamento, a Constituição Federal, e a partir daí passando aos demais dispositivos infraconstitucionais como leis complementares, leis ordinárias e planos nacionais. Para tanto, parece fundamental abordar a questão da educação como direito social promotora de direitos fundamentais que a seguir propõe-se.

A educação é tida, se não a principal, como uma das principais vias de rápido acesso aos objetivos constitucionais fundamentais do Estado, quais sejam, buscar a erradicação da pobreza, a redução das desigualdades sociais e regionais, construindo uma sociedade livre, justa e solidária. Consistindo em um dos principais instrumentos de combate à desigualdade social vigente no país, de forma a assegurar a democracia, ao permitir a equalização de oportunidades a todos os cidadãos. (ALBUQUERQUE, 2008, p. 356).

Segundo Vieira (2007, p. 291) “a presença da educação nas constituições relaciona-se com o seu grau de importância ao longo da história” sendo o seu estudo relevante para a reflexão sobre a política educacional, uma vez que as cartas magnas são documentos escritos para serem incorporados à vida pública, configurando-se como instrumentos formais de prescrição de regras que contribuem para a formação do aparato jurídico no país. Na Constituição vigente, a educação é o primeiro direito social nominado constituindo-se um direito de todos, e um dever do Estado e da família, promovida e incentivada com a colaboração da sociedade. É de competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios proporcionarem os meios para seu acesso, constituindo-se em um sistema de ensino organizado em regime de colaboração entre a União, os Estados e os Municípios, sendo que os Estados atuarão prioritariamente no ensino fundamental e médio. (BRASIL, 1988)

Visando o pleno desenvolvimento da pessoa, preparando-a para o exercício da cidadania e a qualificação ao trabalho, a educação possui de acordo com a Constituição Federal oito princípios destacando-se a gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais; a valorização dos profissionais da educação escolar, garantidos, na forma da lei, a

garantia de padrão de qualidade; o piso salarial profissional nacional para os profissionais da educação escolar pública, nos termos de lei federal. (BRASIL, 1988)

Além disso, a educação é um dever a ser efetivado pelo Estado mediante a garantia de educação básica² obrigatória e gratuita dos quatro aos dezessete anos de idade, bem como, para todos aqueles que dela não tiveram acesso na idade própria, constituindo-se em um direito público subjetivo, importando em responsabilidade da autoridade competente o não oferecimento ou oferecimento irregular do ensino obrigatório pelo Poder Público. (BRASIL, 1988)

Já o Plano nacional de educação objetiva articular o sistema nacional de educação definindo diretrizes, objetivos, metas e estratégias para sua implementação assegurando a MDE por meio de ações integradas das diferentes esferas que conduzam à erradicação do analfabetismo, a universalização do atendimento escolar, a melhoria da qualidade do ensino e a formação para o trabalho dentre outras. (BRASIL, 1988)

Ainda na perspectiva de educação como um direito, parece importante discorrer sobre ele no âmbito da criança e do adolescente, público prioritário dessa política. Assim, no Art. 227 da Constituição Federal vigente, a educação é prescrita como dever da família, da sociedade e do Estado com absoluta prioridade a ser assegurada à criança, ao adolescente e ao jovem. (BRASIL, 1988)

Porém, de acordo com o Plano Nacional de Educação, decênio 2001-2010, “de nada adiantariam as previsões de dever do Estado, acompanhadas de rigorosas sanções aos agentes públicos em caso de desrespeito a esse direito, se não fossem dados os instrumentos para garanti-lo” (BRASIL, 2001^a). Daí advém a vinculação constitucional de recursos à MDE, incluída na Constituição Federal de 1934 pela primeira vez e consolidada na Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 2001^a). Interessante observar que é durante a ditadura militar que

² Formada pela educação infantil - até 06 anos de idade-, ensino fundamental - a partir dos 06 anos de idade com duração de 09 anos - e ensino médio - com duração mínima de 03 anos -. (BRASIL, 1996)

a vinculação constitucional à educação é eliminada da Constituição, imposta no ano de 1967. (DAVIES, 2007)

Ainda de acordo com o Plano Nacional de Educação, decênio 2001-2010, nos períodos em que o princípio da vinculação foi enfraquecido ou suprimido, houve drástica redução dos gastos em educação, sendo que o avanço significativo dos indicadores educacionais na década de 90 adveio das vinculações de recursos, permitindo a manutenção de níveis razoáveis de investimentos na educação pública, concluindo que “somente a garantia de recursos e seu fluxo regular permitem o planejamento educacional” e que tal vinculação “impõe-se não só pela prioridade conferida à educação, mas também como condição de uma gestão mais eficaz”. (BRASIL, 2001^a)

Sendo assim, a Constituição Federal de 1988, em sintonia com “Declaração Universal do Homem e a Convenção Internacional sobre os Direitos da Criança” (BRASIL, 2001^a), em seu Art. 212 estabelece para o financiamento da educação pública aplicações mínimas anuais da receita resultante de impostos, compreendidas as transferências constitucionais, na manutenção e desenvolvimentos do ensino. E, no âmbito dos Estados o mínimo é fixado em 25%³. (BRASIL, 1988; BRASIL, 1996)

Por fim, os atos e disposições constitucionais transitórios (ADCT) prevêm a destinação de parte dos recursos previstos no Art. 212 na criação de um Fundo de natureza contábil, no âmbito de cada Estado e Distrito Federal, denominado Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB). (BRASIL, 1988).

³ De acordo com a Constituição Estadual do Rio Grande do Sul, Art. 202, o Estado aplicará, no exercício financeiro, no mínimo, trinta e cinco por cento da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino público. Porém considerando o objeto do trabalho será adotado o mínimo previsto na Constituição Federal.

Sena (p. 8, 2002) aborda de forma esclarecedora a questão do FUNDEB ao defini-lo como uma subvinculação que determina que parte dos recursos, já vinculados à educação, seja despendido para um universo mais restrito de categoria de gastos.

Assim, através da Lei nº 11.494/2007 foi regulamentado o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB previsto no art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988.

O FUNDEB é constituído por 20% dos recursos referidos nos artigos e incisos descritos no quadro a seguir, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos de atuação prioritários estabelecidos.

Quadro 1 - Impostos e Transferências em que incide o FUNDEB.

Artigo	Incisos
Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:	I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
	II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
	III - propriedade de veículos automotores.
Art. 157 - Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:	II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154 (A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição).
Art. 158 - Pertencem aos Municípios:	II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;
	III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;
	IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de

	transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.
Art. 159 - A União entregará	<p>I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento na seguinte forma:</p> <p>a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;</p> <p>b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;</p>
	<p>II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.</p>
*Art. 3º - Os Fundos, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, são compostos por 20% (vinte por cento) das seguintes fontes de receita:	<p>IX - receitas da dívida ativa tributária relativa aos impostos previstos nos artigos acima, bem como juros e multas eventualmente incidentes.</p> <p>§ 1º Inclui-se na base de cálculo dos recursos referidos nos incisos do caput deste artigo o montante de recursos financeiros transferidos pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, conforme disposto na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.⁴</p> <p>§ 2º [...] os Fundos contarão com a complementação da União, nos termos da Seção II deste Capítulo.</p>

Fonte: Elaborada pela autora com base na Constituição Federal de 1988 e * Lei 11.494/2007.

Ou seja, um ente federado estadual irá receber recursos do FUNDEB proporcionalmente ao número de alunos matriculados em sua rede, no âmbito de sua atuação, qual seja para o Estado, ensino fundamental e médio. E contribuirá a esse mesmo fundo com

⁴ Denominada Lei Kandir, que prevê a compensação financeira aos Estados e Municípios exportadores de produtos industrializados, inclusive semi-elaborados, não submetidos à incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. (SOARES, 2007)

20% de suas receitas, quais sejam aquelas previstas nos artigos 155, 157 e 159 de Constituição Federal e Art. 3º da Lei 11.494/2007.

Assim, para firmar o conceito da formação dos 25% previstos como mínimos na aplicação pelos estados na MDE propõe-se a seguinte equação: **Vinculação Constitucional em Educação (Art. 212, CF, 25%)** = FUNDEB (20% dos impostos e transferências em que incide o FUNDEB) + 5% sobre os impostos e transferências em que incide o FUNDEB + 25% dos demais impostos e transferências previstos na Constituição Federal. Na prática, não há demais impostos além daqueles previstos na tabela acima, todavia há a possibilidade de virem a ser criados, caso em que os 25% passariam a incidir para fins de vincular à MDE. Logo, há, considerando os impostos e transferências atualmente vigentes, a vinculação de 5% dos impostos destinados à MDE e 20% subvinculado ao FUNDEB.

Em continuidade, importante a definição proposta na Lei nº 9.394/1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, do termo “Manutenção e Desenvolvimento do Ensino” destinatário dos recursos mínimos vinculados constitucionalmente à educação. Assim, de acordo com o Art. 70 da referida Lei:

Considerar-se-ão como de manutenção e desenvolvimento do ensino as despesas realizadas com vistas à consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais de todos os níveis, compreendendo as que se destinam a: I - remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissional da educação; II - aquisição, manutenção, construção e conservação de instalações e equipamentos necessários ao ensino; III - uso e manutenção de bens e serviços vinculados ao ensino; IV - levantamentos estatísticos, estudos e pesquisas visando precipuamente ao aprimoramento da qualidade e à expansão do ensino; V - realização de atividades-meio necessárias ao funcionamento dos sistemas de ensino; VI - concessão de bolsas de estudo a alunos de escolas públicas e privadas; VII - amortização e custeio de operações de crédito destinadas a atender ao disposto nos incisos deste artigo; VIII - aquisição de material didático-escolar e manutenção de programas de transporte escolar. (BRASIL, 1996)

Em outro aspecto, a mesma Lei estabelece o que não pode ser considerado como despesas de “Manutenção e Desenvolvimento do Ensino” sendo aquelas realizadas com

I - pesquisa, quando não vinculada às instituições de ensino, ou, quando efetivada fora dos sistemas de ensino, que não vise, precipuamente, ao aprimoramento de sua qualidade ou à sua expansão; II - subvenção a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial, desportivo ou cultural; III - formação de quadros especiais para a administração pública, sejam militares ou civis, inclusive diplomáticos; IV - programas suplementares de alimentação, assistência médico-odontológica, farmacêutica e psicológica, e outras formas de assistência social; V - obras de infraestrutura, ainda que realizadas para beneficiar direta ou indiretamente a rede escolar; VI - pessoal docente e demais trabalhadores da educação, quando em desvio de função ou em atividade alheia à manutenção e desenvolvimento do ensino. (BRASIL, 1996)

Além disso, os recursos oriundos do FUNDEB também se destinarão às ações consideradas como de MDE da educação básica pública, conforme estabelecido no Art. 70, da referida Lei nº 9.394/1996, porém no respectivo âmbito de atuação prioritária do ente federado. No entanto, ao menos 60% dos recursos anuais totais dos Fundos serão destinados ao pagamento da remuneração dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício na rede pública. Sendo vedada, a sua utilização no financiamento das despesas não consideradas como manutenção e desenvolvimento da educação básica, previstas nos art. 71 da mesma lei. (BRASIL, 2007)

Finalmente, são tidos dentre os objetivos e metas, no plano do financiamento da educação pública, a implementação de mecanismos de fiscalização e controle assegurando rigoroso cumprimento do Art. 212, em termos de aplicação dos percentuais mínimos vinculados à MDE, sendo a discriminação dos valores correspondentes a cada uma das alíneas do Art. 70, da Lei nº 9.394/1996, um dos mecanismos a serem demonstrados pelos poderes executivos e apreciados pelos legislativos com auxílio dos tribunais de contas; bem como, mecanismos destinados a assegurar o cumprimento dos art. 70 e 71 da LDB que definem despesas que podem ou não serem incluídas como de MDE; e a mobilização de Tribunais de Contas, de Procuradorias da União e dos Estados, de Conselhos de acompanhamento e Controle Social, de sindicatos, de organizações não governamentais e da população em geral para exercerem a fiscalização necessária para cumprimento desses outros objetivos. (BRASIL, 2001^a)

Assim, nesse subcapítulo, buscou-se discorrer sobre o que na legislação brasileira consta no tocante à educação pública, explicitou-se como é composta a vinculação constitucional para a educação, aprofundou-se o conceito “manutenção e desenvolvimento do ensino” e verificou-se como o Estado pretende melhorar a educação no país através de metas e objetivos propostos ao longo de diversos aparatos jurídicos.

Constatou-se que a educação é um direito subjetivo que visa o pleno desenvolvimento do individuo preparando-o para o exercício da cidadania. Além disso, a educação deve ser assegurada às crianças, aos adolescentes e aos jovens com absoluta prioridade. E que a forma de garantir esse direito advém da vinculação constitucional de impostos e transferências destinados à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE.

A seguir, propõem-se abordar a questão orçamentária, que será essencial para na prática abordar os conceitos propostos para MDE e partir daí verificar os entendimentos existentes quanto à destinação dos recursos vinculados à educação no país.

3. A EDUCAÇÃO COMO COMPONENTE ORÇAMENTÁRIO

Considerando que o orçamento público muitas vezes é visto pelo cidadão como uma matéria técnica cujo entendimento é limitado a iniciados, e que é bem verdade que a burocracia faz pouco para diminuir tal distância, seja porque o Estado partilha desse mesmo entendimento seja porque, a difusão do conhecimento implica perda de poder (AREND, 1998 *apud* TELLES, *et al*, 2001) é que vislumbra-se como oportuno o presente capítulo.

Assim, se buscará decodificar os elementos básicos do orçamento público visando alinhar conceitos que serão necessários na análise de dados da pesquisa. Destacando-se que não há a pretensão de se esgotar o assunto e sim traçar linhas gerais que permitam um alinhamento de conceitos necessários ao entendimento dos dados. A seguir apresentar-se-á o Sistema Integrado de Orçamentos Públicos da Educação que consiste em um instrumento que visa dar transparência aos orçamentos públicos em educação, e após o Parecer Prévio do Tribunal de Contas no exercício do auxílio do controle externo.

3.1 CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Assim, a questão orçamentária insere-se no Direito Financeiro, disciplina jurídica que tem por objeto toda a atividade financeira do Estado, abrangendo receitas, despesas e créditos públicos presentes na Lei Orçamentária. (BRASIL, 2011, p. 15)

O orçamento público tem as origens confundidas com o surgimento do Estado de Direito, pois a questão de ordem financeira do poder público foi a primeira área atingida na passagem do Estado Absoluto para o Estado de Direito. Em sociedades organizadas, o sistema jurídico estrutura-se para que as ações estatais não surpreendam os cidadãos, destinatários dessas ações, o que justificaria a imprescindibilidade da existência do orçamento público. (PIRES E MOTTA, 2006, p. 26)

No entanto, os orçamentos são mecanismos de concretização de decisões organizacionais estratégicas, pois por seu intermédio, planos passam da dimensão menos abstrata, ao se definirem ações organizacionais específicas e se identificam os responsáveis pela execução de cada uma delas. (Morgan, 1996 *apud* Bin e Castro, 2007, p. 41)

Constituindo-se o mais importante instrumento de gestão dos recursos públicos, no orçamento se identificame previamente os recursos disponíveis e mobilizáveis aplicados segundo prioridades estabelecidas em função da política implementada pelo governante, constituindo um instrumento orientador das decisões que devem ser tomadas no sentido de alcançar objetivos pretendidos, materializando ações pensadas e programas para o período de um ano. (PIRES E MOTTA, 2006, p. 23)

Ainda no sentido de esclarecer o que é um orçamento há a conceituação apresentada por Pires e Motta (2006, p. 26) na qual se dá um caráter de documento principal para divulgar as ações do governo junto à sociedade. Compreendidas aí, as obrigações impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal como publicação periódica e sistemática de informações sobre as receitas e as despesas visando que o cidadão possa saber o que está acontecendo e permitindo o exercício da cidadania na fiscalização do que é feito pelo governo. Conceito este que denotaria o retorno do orçamento as suas origens, o de ser o principal instrumento de controle social sobre o dinheiro público.

Na Constituição Federal de 1988, Seção II, dos orçamentos, apresentam-se três “documentos inovadores em relação aos processos orçamentários” anteriormente vigentes (PIRES E MOTTA, 2006): o plano plurianual (PPA) destinado a estabelecer as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para um período de quatro anos; a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) que compreende as metas e prioridades da administração pública para o período financeiro subsequente, bem como, orienta a elaboração da lei orçamentária anual, a chamada LOA que é composta do orçamento fiscal, do orçamento de investimentos das empresas em que a União detenha maioria do capital social com direito a voto e o orçamento da seguridade social. (BRASIL, 1988)

Considerando-se o objeto do estudo, será priorizada a abordagem dessa última Lei referida. Logo, compõe a estrutura da LOA “a discriminação da despesa e da receita de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do governo.” (BRASIL, 1964)

Interessante artigo publicado por Pires e Motta (2006) conta a história do orçamento público ao longo dos tempos, e esclarece que seu início deu-se no Reino Unido e objetivava acabar com a arbitrariedade da Coroa na instituição de impostos, sendo estabelecido que nenhum tributo seria instituído senão pelo seu conselho comum. Tal fato estabeleceu o controle somente pelo lado da receita, mas ao longo dos anos estendeu-se também para o lado da despesa.

Na atualidade, as receitas provêm dos tributos instituídos pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria conforme estabelecido na Constituição Federal. O produto da sua arrecadação se destina ao custeio das atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades. (BRASIL, 1964)

No glossário proposto pelo tesouro nacional há uma abordagem abrangente do conceito de receita pública, porém atendo-se ao pertinente a pesquisa tem-se que a receita pública é “a entrada que se integrando ao patrimônio público [...] vem acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo” ou “toda arrecadação de rendas autorizadas pela Constituição Federal, Leis e Títulos Creditórios à Fazenda Pública” é ainda um “conjunto de meios financeiros que o Estado e as outras pessoas de direito público auferem, e, livremente, [...] podem dispor para custear a produção de seus serviços e executar as tarefas políticas dominantes em cada comunidade.” (TESOURO NACIONAL, 2012)

Já a despesa pública é considerada um “compromisso de gasto dos recursos públicos, autorizados pelo Poder competente, com o fim de atender a uma necessidade da coletividade prevista no orçamento”, ou ainda “na acepção financeira, é a aplicação de recursos pecuniários em forma de gastos e em forma de mutação patrimonial, com o fim de realizar as finalidades do estado” e, por fim “em sua acepção econômica, é o gasto ou não de dinheiro para efetuar serviços tendentes àquelas finalidades” (TESOURO NACIONAL, 2012)

Compreender o orçamento público exige que se conheça a sua estrutura e organização, que é implementada através de um sistema de classificação estruturado com o propósito de atender às exigências de informação demandas por todos os interessados nas questões de finanças públicas (BRASIL, 2011). Tais classificações permitem a visualização da receita e da despesa sob diferentes enfoques ou abordagens, cada uma possuindo uma função ou finalidade específica, possibilitando responder a uma questão básica que se procura esclarecer. (RIO GRANDE DO SUL, 2012, p. 7)

Tendo em vista essas diversas classificações orçamentárias a seguir se passará a abordar cada uma delas, porém com um enfoque naquelas que serão pertinentes ao estudo realizado.

3.1.1 Classificação da receita

A primeira classificação atinente às receitas é aquela que separa as receitas em orçamentária e extraorçamentária. Sendo importante ao estudo, as receitas orçamentárias são os ingressos ocorridos durante o exercício orçamentário configurando disponibilidades de recursos financeiros, por meio da qual a execução das políticas públicas é viabilizada, quais sejam, os programas e ações com finalidade precípua de atender às necessidades públicas e demandas da sociedade. (BRASIL, 2011)

Todos os entes da federação devem seguir a classificação da receita constante no Anexo I, da Portaria Interministerial n.º 163/2001 e atualizações posteriores. Tal portaria classifica a receita quanto à natureza especificando-as.

A Natureza da Receita visa identificar a origem dos recursos, e subdivide-se em seis níveis – categoria econômica, origem, espécie, rubrica, alínea, subalínea. Tais divisões vão constituindo dígitos que ao final formam o número correspondente a uma receita de tal forma a classificá-la e identificá-la. (RIO GRANDE DO SUL, 2011; BRASIL, 2011; BRASIL, 2001^b)

Observa-se que a classificação econômica compreende duas categorias as receitas correntes e as receitas de capital, e tal divisão busca demonstrar os recursos que se destinam ao atendimento das Despesas Correntes e as Despesas de Capital. (GIACOMONI, 2009, p. 140)

O quadro a seguir exemplifica uma receita por natureza que será pertinente ao presente estudo. Salienta-se que a vinculação à educação incide sobre a receita resultante de impostos, ou seja, nem todas as receitas tributárias serão utilizadas como base de cálculo, e sim apenas a espécie classificada como imposto (SENA, 2002, p. 7).

Quadro 2 - Classificação quanto à receita

Categoria econômica	Receita Corrente
Origem	Receita Tributária
Espécie	Impostos
Rubrica	Impostos sobre o patrimônio e a renda
Alínea	Impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza
Subalínea	Pessoas Físicas

Fonte: adaptado pela autora com base em Brasil, 2011 e Rio Grande do Sul, 2011.

Receita Corrente consiste nas “receitas que apenas aumentam o patrimônio não duradouro do Estado, isto é, que se esgotam dentro do período anual. São os casos, por exemplo, das receitas dos impostos que, por se extinguirem no decurso da execução orçamentária, têm, por isso, de ser elaboradas todos os anos.” (TESOURO NACIONAL, 2012)

Como receitas tributárias, têm-se apenas as receitas provenientes de tributos, ou seja, de impostos, taxas e contribuição de melhoria. (GIACOMONI, 2009, p. 143)

Já a espécie impostos caracteriza-se por ser um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica. (BRASIL, 1966)

3.1.2 Classificação da Despesa

A classificação da despesa abarca diversas subdivisões que buscam responder questões tanto de ordem qualitativa: classificação institucional, classificação funcional e estrutura programática; quanto de ordem quantitativa: categoria econômica, grupo de natureza da despesa, modalidade de aplicação, elemento de despesa, em linhas gerais, considerando que cada ente federado pode adotar demais classificações e subdivisões que julgar necessário no

atendimento de suas peculiaridades. (BRASIL, 2001^b, BRASIL, 2011; RIO GRANDE DO SUL, 2011)

Na classificação qualitativa institucional evidencia-se “a distribuição dos recursos orçamentários pelos órgãos e unidades orçamentárias” que, porém, eventualmente pode não corresponder a uma estrutura administrativa, como no caso da reserva de contingência (TESOURO NACIONAL, 2012), sendo composta de quatro dígitos em que os dois primeiros identificam o órgão e os dois últimos, a unidade orçamentária (RIO GRANDE DO SUL, 2011) permite responder a pergunta “quem faz?” (BRASIL, 2011).

A seguir, a classificação funcional abrange o maior nível de agregação das diversas áreas que compõem o setor público (BRASIL, 1999), agrupando as ações do governo em grandes áreas de atuação (TESOURO NACIONAL, 2012), visa identificar em que área a ação governamental (despesa) será realizada (BRASIL, 2011). Assim, a sua principal finalidade “é fornecer as bases para a apresentação de dados estatísticos sobre os gastos públicos nos principais segmentos em que atuam as organizações do Estado” (GIACOMONI, 2009, p. 95).

Interessante caracterização dada por Burkhead (*apud* GIACOMONI, 2009, p. 95) que afirma que a “classificação funcional pode ser chamada *classificação para os cidadãos*, uma vez que proporciona informações gerais sobre as operações do Governo, que podem ser apresentadas em uma espécie de orçamento resumido”.

Assim, através da Portaria nº 42/1999, foi instituído um rol de funções – relacionadas às missões institucionais dos órgãos - e respectivas subfunções - correspondendo a uma partição da função, visando agregar determinado subconjunto de despesa do setor público – prefixadas, podendo ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estejam vinculadas (BRASIL, 1999).

A seguir, a título exemplificativo segue a função e respectivas subfunções da educação, de acordo com a Portaria nº 42/1999:

Quadro 3 - Função educação e respectivas subfunções.

Função	Subfunções
12 – Educação	361 - Ensino Fundamental 362 - Ensino Médio 363 - Ensino Profissional 364 - Ensino Superior 365 - Educação Infantil 366 - Educação de Jovens e Adultos 367 - Educação Especial

Fonte: adaptado pela autora com base na Portaria 42, de 14 de abril de 1999 (BRASIL, 1999)

Por fim, tal classificação permite a consolidação nacional dos gastos do setor público uma vez que é obrigatório no âmbito das unidades da federação e dos poderes (RIO GRANDE DO SUL, 2011).

Já na classificação denominada estrutura programática há a estruturação do orçamento através de programas, ações e projetos ou atividades ou operações especiais.

Os programas são instrumentos de organização da ação estatal com objetivo de solucionar ou atenuar um problema, uma necessidade ou uma demanda da sociedade, integrando o plano – PPA – ao orçamento, é mensurado por indicadores estabelecidos no PPA. (BRASIL, 2011; RIO GRANDE DO SUL, 2011; BRASIL, 1999)

As ações são desdobramentos dos programas correspondendo a um conjunto de operações que resultam em produtos (bens ou serviços) contribuindo para o atendimento do objetivo desse programa. Sendo executadas no orçamento através de atividades, projetos ou operações especiais. (BRASIL, 2011; RIO GRANDE DO SUL, 2011)

Onde as atividades constituem instrumentos de programação que, envolvem um conjunto de operações realizadas de modo contínuo e permanente, concorrendo para a manutenção da ação governamental; os projetos contribuem para a expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental, envolvendo um conjunto de operações limitadas no tempo que resultam em um produto; e por fim, as operações especiais que não contribuem para a expansão, aperfeiçoamento ou manutenção da ação governamental, tampouco resultando em um produto ou contraprestação de bens e serviços, sendo exemplos de tal

classificação o pagamento de aposentadorias e pensões, amortizações, juros dentre outras. (BRASIL, 1999, BRASIL, 2011; RIO GRANDE DO SUL, 2011, TESOURO NACIONAL, 2012)

Na classificação de ordem quantitativa, temos a categoria econômica que evidencia o efeito econômico da despesa pública realizada, dividindo-se em despesa corrente (envolvem a manutenção e funcionamento de órgãos) e despesa de capital (formam ou adquirem um bem de capital). (BRASIL, 2001^b; TESOURO NACIONAL, 2012)

Quanto aos grupos de natureza das despesas entende-se como “a agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto do gasto” subdividindo-se nos grupos de: 1 – Pessoal e encargos sociais; 2- juros e encargos da dívida; 3 – Outras despesas Correntes; 4 – Investimentos; 5 – Inversões Financeiras; 6 – Amortização das dívidas; 9 – Reserva de contingência. (BRASIL, 2001^b; BRASIL, 2011)

Sua finalidade principal é demonstrar importantes agregados da despesa orçamentária: pessoal, juros, amortização da dívida, dentre outros. (GIACOMONI, 2009, p. 109)

Já a modalidade de aplicação “objetiva eliminar a dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados” através da indicação se os recursos serão aplicados mediante transferências financeira ou diretamente pela unidade detentora (BRASIL, 2001^b; BRASIL, 2011)

Ou seja, tal classificação permite indicar “se os recursos serão aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação [...]” (GIACOMONI, 2009, p. 110).

Por fim, a última classificação da despesa abordada são os elementos de despesa que constituem a classificação mínima exigida no desdobrando das despesas dos orçamentos dos entes federados (BRASIL, 1964). Tal classificação objetiva identificar o objeto do gasto para consecução dos fins da Administração Pública, respondendo a questão “quais insumos que se pretende utilizar ou adquirir”. São exemplos de elementos constantes no rol previsto no Anexo II, da Portaria Interministerial nº 163/2001 tais com 01 – aposentadorias [...], 03 - pensões, 11 – Vencimentos e vantagens fixas – pessoal civil, 52 – equipamentos e material permanente, dentre outros. (BRASIL, 2001^b; BRASIL, 2011)

Assim, no presente subcapítulo foram estudadas as classificações orçamentárias no intuito de alinhar conceitos necessários à interpretação de dados. Apurou-se que as receitas

dão as disponibilidades de recursos para a implementação de políticas públicas. Verificou-se quanto à despesa que existem diversas subdivisões destacando a classificação funcional que é tida como a classificação para os cidadãos demonstrando os gastos públicos nos principais segmentos.

E depreende-se que compreender cada uma dessas classificações será pertinente para, a seguir, aprofundar-se quanto o funcionamento do SIOPE, que em última análise se utiliza de classificações orçamentárias para apresentar os índices de aplicação em educação apurados para cada estado da Federação..

3.2 SIOPE

O SIOPE – Sistema integrado sobre orçamentos públicos em educação – foi instituído, através da Portaria nº 844, de 08 de julho de 2008, pelo Ministério da Educação, para a “coleta, processamento, disseminação e acesso público às informações referentes aos orçamentos de educação da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios”, objetivando, dentre outros aspectos, “constituir base de dados nacional detalhada sobre receitas e investimentos públicos em educação de todos os entes federativos” além de “assegurar transparência e publicidade à gestão dos recursos públicos destinados à educação, incrementando os mecanismos de controle legal e social” (MEC, 2008).

Dentre as suas características está a sua operacionalização pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE/MEC; a responsabilização dos Poderes Executivos dos entes federativos pela exatidão e fidedignidade das informações prestadas ao SIOPE; a realização de cálculo automático para fins educacionais e estatísticos, dos percentuais mínimos aplicados em manutenção e desenvolvimento de ensino de acordo com a metodologia descrita no seu Manual; a não utilização de tais informações para fins de controle pelo Ministério da Educação e; o condicionamento de seu preenchimento pelos Estados e Municípios para a celebração de convênios e termos de cooperação junto ao MEC (MEC, 2008).

Através de seu manual explicita-se como é realizado o processamento das informações quanto às despesas na área de educação no intuito de formar os percentuais aplicados por cada ente.

E, são apresentadas como funcionalidades principais de tal sistema: a disponibilização de informações prestadas pelos entes federados, de acordo com a legislação e metodologia adotada pela Secretaria do Tesouro Nacional, tal como, o cálculo automático dos percentuais mínimos obrigatórios de aplicação dos impostos e transferências em MDE e FUNDEB; o cruzamento entre os dados declarados e os demonstrativos contábeis publicados pelos entes da federação através de filtros de consistência e; a geração automática do demonstrativo das receitas e despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – Anexo X do Relatório Resumido de Execução Orçamentária- RREO⁵ – previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei nº 101/2000). (MEC, 2010)

E por conseqüência, esperam-se como resultados, em termos práticos, o conhecimento, por parte da sociedade, de quanto os governos federal, estadual e municipal investem, de fato, em educação pública no país, e permitindo, a médio e longo prazo, a melhoria da qualidade dos serviços educacionais, a facilitação do controle legal dos recursos destinados à educação, combatendo os desvios e má aplicação dos recursos públicos vinculados à educação. (MEC, 2010)

Após, na apresentação e análise de dados será abordado mais profundamente os conceitos estabelecidos no Manual do SIOPE quanto aos gastos em MDE, para assim estabelecer um comparativo com os gastos apurados pelo Tribunal de Contas do Estado/RS.

Assim verificou-se que embora o SIOPE não seja utilizado para fins de controle pelo Ministério da Educação seu preenchimento é condição para celebração de convênios junto ao governo federal. Sendo que tal sistema busca em termos práticos demonstrar para a sociedade

⁵ É o instrumento orçamentário já apontado na Constituição Federal (art. 165, § 3º), que tem como finalidade avaliar o andamento da execução orçamentária, possibilitando se ter uma noção concreta e efetiva de como está sendo realizado o orçamento (LEIRIA, p. 242, 2005)

quantos os governos investem de fato em educação pública no país facilitando em última análise o controle social.

3.3 PARECER PRÉVIO DE CONTAS

Inicia-se o presente item, trazendo afirmação feita por Albuquerque quanto à importância do controle, tido como um dos pilares da República, no sentido de

que o exercício do Poder é extremamente sedutor e perfeitamente passível de corromper aqueles que o detêm. Para evitar a ocorrência de desvios de conduta, é imperiosa a implantação de sistemas de controle que busquem zelar pela correção da atuação do gestor da coisa pública. (2008, p. 36)

Em outras palavras, a finalidade do controle seria assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico. (DI PIETRO, 2009, p. 725)

Tem-se o controle interno, que seria aquele exercido por órgãos da própria administração e, o controle externo, que seria aquele efetuado por órgãos alheios à Administração. O controle externo pode ainda dividir-se em controle parlamentar, controle exercido pelo Tribunal de Contas e controle jurisdicional. (MELLO, 2010, p. 937)

Para Mileski (2003, p. 264) o controle externo divide-se em controle político, realizado pelo Parlamento, e controle técnico-jurídico de legalidade, legitimidade e economicidade, realizado pelo Tribunal de Contas. Para ele, o controle externo fica a cargo do Poder Legislativo, mas com auxílio do Tribunal de Contas que o faz mediante o Parecer Prévio de Contas. Sendo que, “a primeira das competências especificadas do Tribunal de Contas é a de emitir parecer prévio sobre as contas do Chefe do Poder Executivo”. Aí a função do Tribunal de Contas de emitir tal parecer é uma atividade opinativa e de assessoramento, fornecendo elementos técnicos necessários à formação de um juízo político a ser realizado pelo Legislativo, a quem compete julgar. (MILESKI, 2003, p. 264)

Nesse mesmo ponto, Andrada e Barros (2010, p. 58) afirmam que o parecer prévio permite uma harmonização dessas duas dimensões de controle externo, a política e a técnica,

permitindo que além do caráter político, o julgamento, das contas prestadas pelo Poder Executivo, possa ser dotado de um caráter técnico especializado. E assim, possibilita evitar que subjetividades de caráter político-partidário predominem na realização desse julgamento, conferindo-lhe maior objetividade e imparcialidade.

Logo, ao Tribunal de Contas da União compete apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio (BRASIL, 1988), e em decorrência do art. 75 da Constituição Federal, tal competência também é prevista aos tribunais de contas estaduais, porém no âmbito das contas apresentadas pelos chefes dos executivos estadual e municipais (MILESKI, 2003, p. 255).

Cunda e Zavascki (2011) afirmam que os direitos sociais como a saúde e a educação (quando da análise da aplicação dos percentuais mínimos estabelecidos na Constituição Federal) são objeto de controle dos Tribunais de contas dentre outros enfoques relacionados aos direitos fundamentais. E que, portanto, o comando constitucional explicitado no art. 5º, § 1º impõe inclusive aos Tribunais de Contas, a missão de maximizar a eficácia dos direitos fundamentais, estando às cortes de contas investidas na atribuição de promover condições para que os direitos e garantias fundamentais sejam reais e efetivos.

Além disso, destacável a afirmação de Andrada e Barros (2010, p. 56)

um dos erros mais comuns detectados durante o exame formal das contas é a classificação inadequada de determinadas despesas, causando influências indevidas no cálculo de gastos percentuais mínimos em saúde e educação. Quando detectados, esses erros deverão ser corrigidos e justificados pelo chefe do Poder Executivo; do contrário, o ente fiscalizador poderá rejeitar as contas prestadas.

E a apreciação das contas se dá através do parecer prévio sobre as contas, que devem ser prestadas anualmente pelo Governador do Estado à Assembleia Legislativa, (RIO GRANDE DO SUL, 2000) despontando como um dos instrumentos de transparência que visa à participação popular (BRASIL, 2000). Há os que defendem que

a existência de órgãos controladores representam verdadeiros instrumentos de defesa da sociedade em relação ao Estado, como garantia da submissão deste aos princípios e regras impostos pela Constituição Federal, com a pretensão última de alcançar a justiça social e superar as desigualdades. (CUNDA, ZAVASCKI, 2011, p. 224)

Em suma, o Parecer Prévio consiste em uma “apreciação geral e fundamentada sobre o exercício financeiro, devendo conter a análise e os elementos necessários para a apreciação

final, [...], das gestões contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional”, culminando na conclusão pela aprovação ou não das contas do governador (RIO GRANDE DO SUL, 2000). Ou ainda, deve conter uma análise aprofundada sobre os reflexos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos atos e fatos jurídicos registrados nas peças contábeis, concluindo pela aprovação ou desaprovação das contas apresentadas. (MILESKI, 2003, p. 269) Por fim, é considerado como um dos instrumentos de transparência de gestão fiscal ao qual se dará ampla divulgação. (BRASIL, 2000)

No tocante ao parecer prévio de contas da governadora, ano 2010, emitido pelo TCE/RS, objetivando melhor apreciação, foi dividido em sete grandes grupos, sendo um deles o objeto do presente estudo, vinculações constitucionais, em que se verifica o atendimento aos limites estabelecidos nas Constituições Federal e Estadual, para os gastos com MDE e Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação dentre outros. (RIO GRANDE DO SUL, 2011).

Assim, do presente subcapítulo depreende-se que o papel do Tribunal de Contas, ao emitir o Parecer Prévio sobre as contas do governador, constitui-se em um parecer técnico-jurídico, que deve buscar a eficácia de direitos fundamentais mediante a garantia de direitos sociais, dentre eles a educação.

Verificou-se que a avaliação política compete ao Parlamento, e que o sistema de controle visa em última análise assegurar a consonância da atuação administrativa frente aos princípios impostos pelo ordenamento jurídico.

4. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No presente capítulo apresentar-se-ão os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa que contribuíram ao alcance dos resultados apresentados.

Sendo assim, no tocante aos fins, deve-se considerar que inicialmente houve dúvidas em classificá-la como exploratória ou explicativa. Isso por que, nas pesquisas exploratórias busca-se proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses, tendo-se como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições (GIL, 2002, p. 41). E já nas pesquisas explicativas, a preocupação é identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos, aprofundando o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas (GIL, 2002, p. 42).

No primeiro caso, justificar-se-ia a adoção da pesquisa explicativa considerando que se buscou uma maior familiaridade com o problema de divergência de aferições quanto aos gastos vinculados constitucionalmente em educação, e assim possibilitaria a construção de hipóteses, tais como, o estado do Rio Grande do Sul não aplica o mínimo previsto na constituição federal em educação.

No segundo, ao se determinar quais despesas cada ente da federação utiliza para aferição dos gastos em educação possibilitou explicar o porquê do fenômeno da divergência de apuração nos gastos em educação vinculados constitucionalmente.

Sendo assim, quanto aos objetivos classificar-se-á a pesquisa como exploratória e explicativa.

Já relativo aos meios, constatou-se que para Roesch (1999) o termo utilizado seria técnica de coleta de dados do tipo documentos, enquanto Gil (2002) afirma que a pesquisa se classifica com base nos procedimentos técnico utilizados, sendo do tipo pesquisa documental.

Considerando que os documentos têm um valor em si mesmo, e que sua análise permite o entendimento de situações, a conceituação de organizações com base em uma visão de dentro (FORSTER, 1994 *apud* ROESCH, 1999, p. 166) e que a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser

reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa (GIL, 2002, p. 45); e que, quanto às fontes utilizadas, que são muito diversificadas e dispersas, têm-se as “de primeira mão”, que não receberam nenhum tratamento analítico, tais como, memorandos, regulamentos, ofícios, e as “de segunda mão”, que de alguma forma já foram analisados, como os relatórios e pesquisas estatísticas (GIL, 2002, p. 46) o presente estudo, quanto à coleta de dados, foi do tipo pesquisa documental.

Porém, quanto à revisão bibliográfica a pesquisa foi do tipo pesquisa bibliográfica, tendo em vista a utilização de livros, periódicos, artigos, dentre outros. (ROESCH, 1999)

Por fim, quanto ao período de coleta de dados este foi restrito ao ano de 2010 tendo em vista que o objetivo da pesquisa é analisar divergências quanto à apuração realizada pelos órgãos envolvidos.

5. TCE/RS X SIOPE: UMA ANÁLISE DAS DIVERGÊNCIAS NA CLASSIFICAÇÃO DAS DESPESAS DE EDUCAÇÃO

No presente capítulo buscar-se-á atender aos objetivos específicos propostos nesse estudo. Assim, para fins metodológicos de análise dividiu-se o presente capítulo em três partes, sendo referentes ao ano de 2010, na perspectiva do SIOPE e do Parecer Prévio do TCE/RS.

Assim, primeiro apresentar-se-ão as receitas líquidas de impostos das quais se apuraram os 25% previstos constitucionalmente como vinculados ao financiamento da educação pública no estado do Rio Grande do Sul; após, identificar-se-ão as despesas consideradas como MDE e analisar-se-ão os argumentos apresentados para consideração dessas despesas por cada ente envolvido; e por derradeiro apresentar-se-ão as consequências legalmente previstas quanto a não aplicação do mínimo vinculado constitucionalmente em educação.

5.1 RECEITAS VINCULADAS CONSTITUCIONALMENTE

Tanto no parecer prévio das contas da governadora, emitido pelo TCE/RS, no ano de 2010, quanto no manual do SIOPE ano 2010 há capítulos específicos no intuito de apresentar as receitas vinculadas à educação previstas no Art. 212 da Constituição Federal de 1988.

Assim, apresenta-se o quadro a seguir no qual são expostas as receitas vinculadas à educação previstas no Parecer Prévio do TCE/RS e as previstas no SIOPE. Salienta-se que os desdobramentos apresentados no SIOPE são em maior detalhe que aqueles apresentados no Parecer do TCE/RS, e assim optou-se por adotá-lo e adicionaram-se os itens constates no Parecer do TCE que não puderam ser colocados nos campos existentes no modelo proposto pelo SIOPE.

Quadro 4 - Receitas apuradas para MDE, ano 2010.

RECEITAS PARA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO		
ANO: 2010		
	SIOPE	TCE/RS
1 - RECEITA DE IMPOSTOS	21.386.074.888,21	21.386.074.888,21
1.1 Receita resultante de imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações – ICMS	17.893.298.546,13	17.283.264.553,73
1.1.1 – ICMS	17.283.264.553,73	17.283.264.553,73
1.1.2 - Multas, juros de mora e outros encargos do ICMS	106.315.335,86	
1.1.3 - Dívida ativa do ICMS	241.065.220,48	
1.1.4 - Multas, juros de mora, atualização monetária e outros encargos da dívida ativa do ICMS	262.653.436,06	
1.2 - Receita resultante do imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens e Direitos – ITCD	281.097.158,64	247.039.836,14
1.2.1 – ITCD	247.039.836,14	
1.2.2 - Multas, juros de mora e outros encargos do ITCD	31.216.470,95	
1.2.3 - Dívida ativa do ITCD	1.078.139,54	
1,2.4 - Multas, juros de mora, atualização monetária e outros encargos da dívida ativa do ITCD	1.762.712,01	
1.3 - Receita resultante do imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA	1.501.498.547,67	1.458.232.749,82
1.3.1 – IPVA	1.458.232.749,82	
1.3.2 - Multas, juros de mora e outros encargos do IPVA	33.501.628,54	
1.3.3 - Dívida ativa do IPVA	5.643.527,97	
1.3.4 - Multas, juros de mora, atualização monetária e outros encargos da dívida ativa do IPVA	4.120.641,34	
1.4 - Receita resultante do Imposto de Renda retido na fonte – IRRF	1.710.180.635,77	1.710.178.662,31
1.4.1 – IRRF	1.710.178.662,31	
1.4.2 - Multas, juros de mora e outros encargos do IRRF	1.973,46	
1.4.3 - Dívida ativa do IRRF	-	
1.4.4 - Multa, juros de mora, atualização monetária e outros encargos da dívida ativa do IRRF	-	
Multas e Juros de Mora*	439.572.198,22	439.572.198,22
Dívida ativa*	247.786.887,99	247.786.887,99

2 - RECEITA DE TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS	1.735.596.959,01	1.735.596.959,01
2.1 - Cota - parte FPE	1.148.674.282,96	1.148.674.282,96
2.2 ICMS - Desoneração - L.C. Nº 87/1996	146.900.227,56	146.900.227,56
2.3 - Cota-parte IPI-exportação	440.022.448,49	440.022.448,49
2.4 - Cota-parte IOF-ouro	-	
3 - TOTAL DA RECEITA DE IMPOSTOS (1+2)	23.121.671.847,22	23.121.671.847,22
DEDUÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS		
4 - PARCELA DO ICMS REPASSADA AOS MUNICÍPIOS 25% DE 1.1	4.473.328.195,74	4.473.324.636,53
5 - PARCELA DO IPVA REPASSADA AOS MUNICÍPIOS 50% DE 1.3)	750.749.183,19	750.749.273,84
6 - PARCELA DA COTA-PARTE DO IPI - EXPORTAÇÃO REPASSADA AOS MUNICÍPIOS (25% DE 2.3)	110.005.612,08	110.005.612,12
7 - TOTAL DAS DEDUÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS (4+5+6)	5.334.082.991,01	5.334.079.522,49
8 - TOTAL DA RECEITA LÍQUIDA DE IMPOSTOS (3-7)	17.787.588.856,21	17.787.592.324,73

Fonte: adaptado pela autora com base no Anexo X, SIOPE (ftp://ftp.fnde.gov.br/web/siope/RREO/RREO_Estadual_43_1_2010.pdf) e tabela 2.1, RIO GRANDE DO SUL, 2011

Da presente tabela, observa-se que o total da receita líquida de impostos e transferências, apurado por ambos os entes, há divergência de R\$ 3.468,52, referentes à parcela do ICMS e IPVA repassadas aos municípios. Tal divergência é explicada no Relatório do SIOPE denominado “Esclarecimentos apresentados pelo Estado na declaração de dados transmitida ao SIOPE” que se destina a apresentar as divergências entre a metodologia de cálculo do SIOPE e a do TCE, sendo preenchido pelo ente estadual, no caso o Estado do Rio Grande do Sul. Sendo assim, tal relatório apresenta como justificativa para tal divergência que o SIOPE faz a dedução da Participação dos Municípios – ICMS sobre adjudicação no valor de R\$ 3.468,50 chegando-se assim em uma receita à menor do que a encontrada pelo Estado.

Disso, embora haja uma pequena divergência na apuração das receitas líquidas de impostos e transferências, surge à hipótese de que a divergência no percentual de aplicação em educação existente passa ao plano da despesa, sendo assim será o próximo ponto a ser abordado.

5.2 DESPESAS VINCULADAS AO ENSINO – MDE

A seguir, nesse subcapítulo buscar-se-á apresentar as despesas consideradas como vinculadas à MDE na perspectiva de ambos os entes estudados, SIOPE e TCE/RS.

Observa-se que ambos os entes adotam uma divisão, em suas apresentações de dados, em três momentos distintos: o primeiro relacionado às receitas, já abordado anteriormente nesse estudo, após um específico sobre a questão das despesas em MDE e por último um relacionado ao FUNDEB.

Assim, no primeiro momento apresentar-se-ão as despesas consideradas como de MDE pelo SIOPE, e para tanto se utilizaram várias fontes, sendo elas: o Relatório Quadro de Resumo de Despesas, o Demonstrativo da Função Educação; o RREO (ANEXO X), os Esclarecimentos apresentados pelo Estado na declaração de dados transmitida ao SIOPE e o Manual Siope 2010 e após as consideradas como FUNDEB.

Já para apontar as mesmas despesas apuradas na perspectiva do TCE/RS, em um segundo momento, apresentar-se-ão os dados obtidos no Parecer Prévio das contas da Governadora 2010, bem como, documentos elaborados pelo poder executivo estadual, que detalham em maior profundidade as despesas em MDE, considerando que tais documentos do executivo apresentam o mesmo índice de 26,99% aferidos pelo TCE/RS. Ou seja, o TCE/RS apurou o mesmo índice de aplicação apresentado pelo Executivo Estadual. Tal documento é o RREO (Anexo X) emitido pela Contadoria e Auditoria-Geral do Estado, incluindo-se também a análise detalhada do FUNDEB.

Finalmente, em um terceiro momento, serão analisados os pontos divergentes entre os entes e analisar-se-ão os argumentos apresentados por ambos.

5.2.1 MDE para o SIOPE

Para se analisar os dados disponíveis no SIOPE, primeiramente, é necessário discorrer sobre seu manual, aparato que possibilitará compreender a metodologia de cálculo e os valores percentuais apresentados pelo sistema.

Além disso, é preciso esclarecer que os dados apresentados em tal sistema são separados por “Relatórios” estaduais, municipais e da União. Assim, considerando o objeto desse estudo serão analisados os dados apresentados no campo Relatórios Estaduais, para o estado do Rio Grande do Sul, no ano de 2010.

Logo, o SIOPE conceitua o que considera como despesas com “ações de manutenção e desenvolvimento do ensino” que seriam aquelas que visam alcançar os objetivos básicos da educação nacional, para uma educação de qualidade para todos, com ações voltadas à obtenção dos objetivos das instituições educacionais de todos os níveis. (MEC, 2010, p. 26)

A seguir, para fins de metodologia de cálculo enumera-se o rol de despesas constante no artigo 70 da Lei nº 9.394/1996, já expostas nesse estudo no capítulo 2, esclarecendo alguns conceitos. E, para a ação financiável prevista na LDB como I – Remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissionais da educação, o Manual do SIOPE traz a observação que por remuneração entende-se o total de pagamentos devidos aos profissionais do magistério da educação, pagamentos estes com salário, encargos sociais incidentes e gratificações como tempo de serviço, titulação, dentre outras. (MEC, 2010)

Importante destacar observação constante no Manual do SIOPE 2010 relativo ao entendimento do termo remuneração

Para fins do cálculo, entende-se por remuneração, em consonância com os preceitos constitucionais (arts. 37, XI, 40 § 2º, 3º e 7º, I e II da Constituição Federal), a retribuição devida ao pessoal docente e demais profissionais da educação em atividade, não abrangendo os proventos de aposentadoria e as pensões. Serão ainda computados como despesas com remuneração de pessoal os encargos referentes à contribuição patronal ao regime previdenciário, incidentes sobre a remuneração do pessoal em atividade. (MEC, 2010, p. 34)

Além das despesas constantes no art. 70, o SIOPE considera ainda como despesas em MDE as liquidadas e as despesas empenhadas e não liquidadas no exercício, inscritas em restos a pagar processados ou não processados, até o limite das disponibilidades de caixa ao final do exercício. (MEC, 2010, p. 33)

Ainda, buscando apresentar sua metodologia, o SIOPE descreve as despesas que não serão computadas como MDE, sendo aquelas constantes no art. 71, da LDB. Acrescentando ainda, que não serão computadas no cálculo da MDE quaisquer outras despesas realizadas em ações não consideradas típicas de MDE, tais como: despesas custeadas com recursos vinculados (Salário educação, Programa Nacional de Alimentação Escolar, etc); despesas com merenda escolar; ganhos/acréscimos com o FUNDEB; despesas com aposentadorias e pensões. Além dessas, também não são consideradas, ainda que desenvolvidas na escola ou com o público escolar, despesas voltadas à assistência comunitária; à assistência à criança e ao adolescente; à segurança pública ou policiamento dentre outras. (MEC, 2010, p. 34)

A seguir, o Manual esclarece que a base de apuração do SIOPE se dá pelo registro das despesas por subfunção (MEC, 2010, p. 84), dividindo-as em dois tipos de categorias para fins de cálculo do índice de aplicação em MDE, sendo elas as subfunções típicas da educação, que seriam aquelas pertencentes à função educação, apresentadas na Portaria 42, de 14 de abril de 1999 e; as subfunções de Apoio Administrativo, que seriam aquelas que concorrem indiretamente para execução das funções típicas da educação, favorecendo o desenvolvimento das atividades escolares de tal forma que seja ofertada uma escola de qualidade. Tais subfunções foram incluídas para atender a necessidade de entes que possuem uma extensa infraestrutura capaz de fazer face às demandas de sua rede pública de ensino. (MEC, 2010) A seguir, apresenta-se o quadro com ambas as subfunções de acordo com o Manual do SIOPE.

Quadro 5 - Subfunções consideradas no cálculo do MDE pelo SIOPE.

SUBFUNÇÕES			
Típicas da educação		Apoio-Administrativo	
Cód.	Nome	Cód.	Nome
361	Ensino Fundamental	121	Planejamento e Orçamento
362	Ensino Médio	122	Administração Geral
363	Ensino Profissional	123	Administração Financeira
364	Ensino Superior	125	Normatização e Fiscalização
365	Educação Infantil (exclusivo do DF)	126	Tecnologia da Informação
366	Educação de Jovens e Adultos	128	Formação de Recursos
367	Educação Especial	131	Comunicação Social

Fonte: adaptado pela autora MEC, 2010.

Há ainda, outras subfunções presentes nas planilhas do SIOPE, sendo classificadas em dois tipos também: aquelas cujas despesas são consideradas no cálculo e aquelas em que as despesas não serão consideradas.

O Manual do SIOPE destaca que as despesas que não serão consideradas no cálculo do MDE (mínimo 25%) foram incluídas no SIOPE por solicitação de alguns entes federados, tendo em vista que os mesmos efetuavam o lançamento destas despesas como sendo atividades da Secretaria de Educação, estando registradas no Balanço anual do ente. E considerando que é com base no balanço que se preenche o SIOPE, os dados deveriam estar coerentes com o mesmo. No entanto, estas subfunções não são consideradas, pois são ações que não estão ligadas diretamente às atividades relacionadas à MDE (MEC, 2010). A seguir, apresenta-se o quadro com ambas as subfunções de despesas.

Quadro 6 – Outras subfunções mencionadas no SIOPE.

São consideradas no cálculo do MDE		Não são consideradas no cálculo do MDE	
Cód.	Nome	Cód	Nome
331	Proteção e Benefícios ao Trabalhador	061	Ação Judiciária
722	Telecomunicações (educação à distância)	181	Policimento
782	Transporte Escolar (financiamento com recursos próprios)	243	Assistência à criança e ao adolescente
841	Refinanciamento da dívida interna	271	Previdência Básica
842	Refinanciamento da dívida externa	272	Previdência do Regime Estatutário
843	Serviços da dívida interna	273	Previdência Complementar
844	Serviços da dívida externa	274	Previdência Especial
846	Outros encargos especiais	306	Alimentação e Nutrição – Merenda Escolar
		392	Difusão Cultural
		422	Direitos individuais, coletivos e difusos
		812	Desporto Comunitário
		813	Lazer

Fonte: adaptado pela autora com base no Quadro 15 e 16 Manual SIOPE (MEC, 2010).

Em um segundo momento o Manual do SIOPE destina um subcapítulo ao tema “O SIOPE e o FUNDEB”, em que transcreve parte da legislação específica (Lei nº 11.494/2007), destacando alguns pontos, como a que seus recursos devam ser utilizados “exclusivamente em ações de manutenção e desenvolvimento da Educação Básica pública, particularmente na valorização do magistério” (MEC, 2010, p. 37).

Esclarece também, que dos 25% das receitas de impostos e transferências destinadas à MDE, 20% de algumas compõem o FUNDEB, destacando quais (MEC, 2010, p.37).

Após, para análise do percentual de 19,70% aplicados em MDE, segundo o SIOPE, utilizou-se o RREO gerado automaticamente por tal sistema, considerando que o mesmo possui uma formatação padrão que após possibilitará uma análise comparativa ao RREO emitido pelo Poder Executivo Estadual. Além disso, tal relatório possui um item denominado

“Manutenção e desenvolvimento do ensino – despesas custeadas com a receita resultante de impostos e recursos do FUNDEB”, que desmembra o FUNDEB do MDE para fins de análise, ainda que aquele esteja contido nesse.

Ainda, analisando-se os dados do SIOPE é disponibilizado o relatório “Demonstrativo FUNDEF/FUNDEB”, que detalha os recursos destinados ao FUNDEB, referentes ao Estado do Rio Grande do Sul, no ano de 2010. A seguir transcreve-se tal relatório.

Quadro 7 - Demonstrativo das Receitas e Despesas com FUNDEB.

RECEITAS DO FUNDEB	RECEITAS REALIZADAS
1 - RECEITAS	2.717.236.285,34
1.1 - Transferências de Recursos do FUNDEB - código 4.17.24.01.00.00	2.717.194.042,90
1.2 - Complementação da União ao FUNDEB - código 4.17.24.02.00.00	0,00
1.3 - Receita de Aplicação Financeira dos Recursos do FUNDEB - código 4.13.25.01.02.00	42.242,44
DESPESAS DO FUNDEB	DESPESA EMPENHADA
2 - Pagamento dos Profissionais do Magistério	1.865.183.411,70
2.1 - 361 - Ensino Fundamental	1.202.117.636,51
2.2 - 362 - Ensino Médio	663.065.775,19
2.3 - 365 - Educação Infantil (Exclusivo do DF)	0,00
3 - Outras Despesas	852.052.873,64
3.1 - 361 - Ensino Fundamental	523.062.613,94
3.2 - 362 - Ensino médio	328.990.259,70
3.3 - 365 - Educação Infantil (Exclusivo do DF)	0,00
4 - TOTAL DAS DESPESAS DO FUNDEB (2 + 3)	2.717.236.285,34
DEDUÇÕES PARA FINS DE LIMITE DO FUNDEB	VALOR
5 - Restos a Pagar Inscritos no Exercício sem Disponibilidade Financeira de Recursos do FUNDEB	0,00
6 - Despesas Custeadas com o Superávit Financeiro, do Exercício Anterior, do FUNDEB	0,00
7 - TOTAL DAS DEDUÇÕES CONSIDERADAS PARA FINS DE LIMITE DO FUNDEB (5 + 6)	0,00
LIMITES DE APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA	VALOR
8 - Mínimo de 60% - Remuneração dos Profissionais do Magistério em Efetivo Exercício (60% de 1)	1.630.341.771,20
9 - Máximo de 40% - Demais Despesas com a Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (40% de 1)	1.086.894.514,13

TOTAL APLICADO	PERCENTUAL
10 - Mínimo de 60% - Remuneração dos Profissionais do Magistério em Efetivo Exercício $[(2-7) / 1] \times 100\%$	68,64 %
11 - Máximo de 40% - Demais Despesas com a Manutenção e Desenvolvimento do Ensino $[(3 / 1) \times 100\%]$	31,35 %

Nota: As despesas com aposentadorias e pensões (inativos) não foram computados no cálculo do Demonstrativo do FUNDEB.

Fonte: Balanço do Estado *apud* FNDE, 2009.

Ainda no intuito de compreender a metodologia utilizada no SIOPE para após estabelecer um comparativo à metodologia adotada pelo TCE/RS, observou-se o Demonstrativo da Função Educação, disponibilizado pelo SIOPE em que constam as subfunções apresentadas pelo Estado como gastos em MDE. Neste, observa-se que no ano de 2010, o estado do Rio Grande do Sul inclui como despesas com MDE subfunções que o SIOPE não considera no cálculo, sendo elas, 061 – ação judiciária; 181 – policiamento; 272 – Previdência do Regime Estatutário; 422 – Direitos Individuais, coletivos e difusos que totalizam uma despesa liquidada no valor de R\$ 3.279.547.061,26 (FNDE, 2009).

Assim, no presente item buscou-se apresentar a metodologia de cálculo realizada pelo SIOPE para apurar os gastos em MDE, verificou-se que tal metodologia utiliza-se da classificação orçamentária funcional considerando aí as subfunções denominadas típicas da educação, as de apoio-administrativo e ainda um terceiro rol de subfunções tidas como consideradas no cálculo. Observou-se que o SIOPE expressa ainda subfunções que embora sejam possíveis de serem preenchidas no sistema não serão utilizadas no cômputo das despesas em MDE, arrolando assim uma lista de subfunções que se excluem do cálculo como, por exemplo, ação judiciária, policiamento, previdência do regime estatutário. Por derradeiro, observou-se que o SIOPE explicita o que entende por remuneração apontando que proventos de aposentadoria e pensões segundo seu entendimento não são considerados como remuneração.

5.2.2 MDE para o TCE/RS

Quanto à apuração em MDE realizada pelo TCE/RS através do seu parecer prévio de contas, há o subcapítulo “2.1 Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE” destinado à análise dos mínimos aplicados. Nele, inicialmente observa-se que não há informações que apontem para a metodologia de aferição das despesas consideradas como de MDE, tal como ocorre com o SIOPE, que expõe serem consideradas no cálculo as subfunções. No entanto, infere-se com base nos dados apresentados que o critério reporta-se à classificação grupo de natureza da despesa, uma vez que os dados apresentam-se nesse formato.

A seguir, no Parecer Prévio de Contas da Governadora do ano de 2010, há referência a dispositivos legais como o art. 70 da Lei nº 9394/96 – LDB e a transcrição do Art. 212 da Constituição Federal, porém sem adentrar em especificações que demonstrem o que foi considerado como MDE (RIO GRANDE DO SUL, 2011).

Logo, no parecer prévio são apresentados os valores das despesas em MDE e os respectivos índices, por recursos, conforme quadro a seguir:

Quadro 8 - Despesas em MDE de acordo com TCE/RS para o ano de 2010.

DESPESA LIQUIDADADA TOTAL					
GRUPO DE DESPESA	002 - MDE	012 - CONSULTA POPULAR	1185 - FUNDEB	TOTAL	%
01 - Pessoal e Encargos Sociais	1.549.211.026,77		2.584.343.123,17	4.133.554.149,94	86,10
Inativos	1.290.868.954,66		719.159.711,47	2.010.028.666,13	41,87
Ativos	242.953.496,84		1.764.503.720,58	2.007.457.217,42	41,81
Contribuição ao IPE - SAÚDE 1	15.388.575,27		100.679.691,12	116.068.266,39	2,42
03 - Outras despesas correntes	30.323.102,13	2.946.379,61	146.065.355,90	179.334.837,64	3,74
04 - Investimentos	6.524.744,41	4.921.973,77	8.771.830,73	20.218.548,91	0,42
06 - Amortização da dívida	62.605,73			62.605,73	0,00
TOTAL GERAL	1.586.121.479,04	7.868.353,38	2.739.180.309,80	4.333.170.142,22	90,25
(+) PERDA DO FUNDEB (*)				496.662.333,17	10,34

(+) AMORTIZAÇÃO E CUSTEIO DE OP. CRÉDITO (**)	1.622.215,50	0,03
(-) CANCELAMENTO NO EXERCÍCIO DE RESTOS A PAGAR INSCRITOS COM DISPONIBILIDADE FINANCEIRA	30.380.455,74	0,63
(-) RECEITA DE APLICAÇÃO FINANCEIRA DOS RECURSOS DO FUNDEB	42.242,44	0,00
(=) 1 - APLICAÇÃO NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO	4.801.031.992,71	100,00
2 - RECEITA LÍQUIDA DE IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS	17.787.592.324,71	
3 - ÍNDICE DE APLICAÇÃO EM MDE	26,99%	
A contribuição IPÊ-SAÚDE não está separada por ativos e inativos.		
(*) A perda FUNDEB foi apurada extracontabilmente, conforme entendimento mantido no Processo nº 926-0200/07-0. (**) Valor obtido junto ao Departamento da despesa Pública Estadual/SEFAZ.		
(-) deduções de receita para formação do FUNDEB		

Fonte: Sistema cubos DW da CAGE/SEFAZ *apud* RIO GRANDE DO SUL, 2011

Inicialmente, salienta-se que tais dados serão apresentados no formato de RREO, no próximo item, destinando-se à análise para fins de comparação das divergências encontradas na aferição do índice.

Observa-se que na tabela acima os dados são apresentados por grupo de natureza da despesa, com desdobramentos no grupo de pessoal e encargos social, sendo eles ativos, inativos e contribuição ao IPÊ – saúde (ativos e inativos). Constata-se que estes desdobramentos poderiam ser feitos por elementos, previsão existente no direito financeiro, e aplicável a todos os entes da federação, conforme Portaria Interministerial nº 163/2001, o que possibilitaria identificar quais elementos compõem as despesas, como por exemplo, se seriam 01 – aposentadorias ou, 11 – vencimentos e vantagens fixas – pessoal civil.

Constata-se assim, que o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul considera o pagamento de “inativos” como ações que contribuem para a MDE público estadual.

Além disso, observa-se que o TCE/RS não aplica a previsão contida no Plano Nacional da Educação, que prevê como uma de suas metas, que haja a discriminação dos valores correspondentes a cada uma das alíneas do Art. 70 da Lei nº 9.394/1996, sendo um dos mecanismos a serem demonstrados pelos poderes executivos e apreciados pelos legislativos com auxílio dos tribunais de contas, o que auxiliaria para o entendimento do que tal ente entende por inativos, onde enquadra tal gasto.

No intuito de identificar quais os gastos previstos relativamente ao termo “inativos” pelo TCE/RS, buscou-se a Lei Orçamentária Anual 2010, da Secretaria da Educação, e verificou-se que havia previsto na Operação especial 8321 – Complementação financeira ao RPPS/RS – SE a dotação de R\$ 1.548.417.127,00, referente ao pagamento de contribuição complementar ao Regime Próprio de Previdência, conforme previsto na Lei complementar nº 12.065/2004. (RIO GRANDE DO SUL, 2010, p. 681) E que foram liquidados em tal operação especial R\$ 2.009.388.441,41 conforme consulta ao site “TransparênciaRS” que disponibiliza informações sobre a execução orçamentária. Nesse site a operação especial ora referida divide-se em rubrica destinada à “Contribuição ao Ipergs para Cobertura de Deficit – Inativos”, outra “Contribuição ao Ipergs para Cobertura de Déficit – Pensões” e uma terceira “Contribuição Previdenciária S/Inativos – RPPS”.

Necessário apresentar o art. 3º, da Lei Complementar nº 12.065/2004, em que há a previsão de que:

Eventual diferença entre o valor necessário ao pagamento das aposentadorias e pensões e o valor das contribuições previdenciárias correspondentes ao mês anterior, em decorrência de recolhimentos insuficientes para o pagamento dos benefícios, será objeto de transferência de recursos do Estado, a cargo das dotações orçamentárias próprias do respectivo Poder ou órgão. (RIO GRANDE DO SUL, 2004)

Tal informação parece pertinente tendo em vista observar que no ano de 2005, o município de Guaíba formulou consulta ao TCE/RS no intuito de verificar a possibilidade de incluir como despesas em MDE o passivo atuarial gerado pela falta de contribuições previdenciárias pelo período de dez anos, que através da instituição de lei, reconheceu a dívida, e assim o município questionava a possibilidade de alocar parte dessa dívida como despesas com MDE e saúde. Assim, o TCE/RS manifestou-se através da informação nº 040/2005 de que os valores referentes ao passivo atuarial, apurado pela falta de contribuições por período de dez anos, não poderiam ser considerados como gastos com MDE, argumentando ainda que

[...] a composição do referido passivo, corresponde ao montante apurado em cálculo atuarial, com o propósito de garantir o equilíbrio do regime de previdência, em razão da falta de contribuições (por ausência de determinação legal), tanto dos servidores como do Poder Público, sem estabelecer qualquer diferenciação das áreas às quais os segurados/beneficiados eram vinculados, abarcando encargos que ao nosso ver englobam a totalidade da estrutura administrativa da época, o que impede de serem suportados pelos recursos específicos da educação e saúde. (RIO GRANDE DO SUL, 2005, p. 2)

Finalmente, é possível concluir que o TCE/RS considerou os gastos com inativos, realizados pelo Estado, como gastos em MDE, ou seja, entendeu que tais despesas realizadas foram com vistas à consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais de todos os níveis, conforme prevê Art. 70, da Lei nº 9.394/1996.

E ainda, inferir que tais despesas com inativos se enquadram Inciso I, do Art. 70 da referida lei, como remuneração do pessoal docente e demais profissionais da educação, considerando, que por lógica não seria possível considerar o gasto com inativos em nenhum dos outros incisos previstos no Art. 70, como de MDE. Porém, tal entendimento aplica-se apenas ao ente estadual, pois ao ente municipal consulente, o TCE/RS emitiu informação no sentido de que não seria possível abarcar como gasto em educação o passivo decorrente da insuficiente arrecadação previdenciária.

A seguir, há no Parecer Prévio, item 2.1.1, a análise do FUNDEB, trazendo uma série de conceitos legais que explicam o seu funcionamento, composição, objetivos e destinação. E por último a forma de utilização de seus recursos.

Assim, quanto à forma de utilização dos recursos que compõe o FUNDEB o Parecer prévio de contas destaca que a legislação prevê que o Estado aplicará estes recursos exclusivamente no ensino fundamental e médio e, prioritariamente, neste último (RIO GRANDE DO SUL, 2011).

Reporta ainda, à Lei 11.494/07, na questão da determinação da vinculação de 60% dos recursos do FUNDEB para a remuneração dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício na rede pública. O Parecer Prévio salienta que a referida Lei define conceitualmente o termo remuneração, abarcando também os seus encargos incidentes e determinando que a aplicação dos seus recursos deva ser para a remuneração dos profissionais do magistério em efetivo exercício na rede pública, o que afastaria o pagamento de inativos (RIO GRANDE DO SUL, 2011).

A seguir o Parecer Prévio de Contas apresenta tabela, denominada “Apuração do percentual aplicado em remuneração de profissionais no magistério na educação básica” contendo as seguintes informações:

Quadro 9 – Apuração do Art. 22 da Lei nº 11.494/2007

COMPONENTES	VALOR	%
Recursos do FUNDEB	2.717.194.042,90	
(+) Rendimentos de Aplicações Financeiras das Contas do FUNDEB	42.242,44	
Total de Recursos Oriundos do FUNDEB	2.717.236.285,34	100
60% dos Recursos Oriundos do FUNDEB	1.630.316.425,74	60,00
Total dos Gastos Efetuados c/ Profissionais do Magistério	1.865.183.411,70	68,64
Valor Acima do Limite	234.866.985,96	8,64

Fonte: Sistema Cubos DW da CAGE/SEZ e FPE/SEFAZ *apud* Rio Grande do Sul, 2011.

Após, consta no Parecer Prévio de contas uma referência à utilização de recursos do FUNDEB em despesas com salário família de inativos, contribuição previdenciária de inativos para o RPPS e contribuição ao IPERGS para inativos no total de R\$ 719,159 milhões, referindo que tal situação está em desacordo com a Lei do FUNDEB, mas que, no entanto este montante não foi considerado para fins de apuração dos 60% apurados na tabela acima. (RIO GRANDE DO SUL, 2011, p. 217)

Cabe aqui salientar que para fins de FUNDEB o TCE/RS considera como “remuneração” a previsão constante na lei de criação do Fundo, que exclui o pagamento de inativos, e para fins de MDE o termo remuneração atinge outro significado, que permite a inclusão de gastos com inativos como gastos em educação. Ou seja, ao apurar os 60% previstos para destinar ao pagamento da remuneração dos profissionais do magistério da educação básica dos recursos do FUNDEB, não inclui o gasto dos inativos como remuneração, porém aceitando que estes gastos entrem no cômputo das ações consideradas como de MDE previstas no Art. 70 da LDB, Inc. I, e referidas no art. 21, da Lei nº 11.494/2007 que regulamenta o FUNDEB.

Há ainda, no parecer prévio (RIO GRANDE DO SUL, 2011, p. 208), demonstração da evolução da aplicação do índice na MDE do ano 2003 ao ano de 2010. Contendo observações que auxiliam ao entendimento dos valores apurados como:

- no parecer prévio do ano de 2010, foram deduzidas as despesas de exercícios anteriores (DEA) e sentenças judiciais, conforme informações da consultoria técnica deste tribunal nº 261 e 277/99; e

- o critério de cálculo da despesa com MDE passa a ter como base a despesa liquidada no exercício (liquidação de despesas do exercício + liquidação de restos no exercício), conforme parecer coletivo nº 01/2003, a partir de 2003.

Assim, apresenta-se o cálculo do índice apurado pelo TCE/RS, porém apenas para o ano de 2010:

Quadro 10 - Apuração do índice de aplicação em MDE pelo TCE/RS.

Exercício	RLIT	DESPESA						Liquidadada total (8 = 3 + 5 - 6 - 7)
		Empenhada	Liquidada	Paga	Liquidada ex anterior	Cancelamento de restos	Aplicação Financeira FUNDEB	
	1	2	3	4	5	6	7	
2010	17.787.592.325	4.835.745.735	4.830.621.951	4.815.891.495	832.740	30.380.456	42.242	4.801.031.993
ÍNDICES								
	% E	% L	% P	% LT				
	(= 2 / 1)	(= 3 / 1)	(= 4 / 1)	(= 8 / 1)				
	27,19%	27,16%	27,07%	26,99%				

Fonte: adaptado pela autora, Rio Grande do Sul, 2011, p. 208.

Assim, ao longo do presente item buscou-se apresentar a visão do TCE/RS, através do parecer prévio de contas da governadora ano 2010, sobre as despesas vinculadas constitucionalmente para gastos em MDE. Observou-se que os gastos com inativos entram no enquadramento da Lei nº 9.394/1996, art. 70, inc. I como remuneração do pessoal docente e demais profissionais da educação, quando da apuração dos gastos em MDE, porém para apuração da subvinculação destinada ao FUNDEB, especificamente quanto ao cumprimento do Art. 22, da Lei nº 11.494/2007 que prevê ao menos 60% dos recursos do FUNDEB destinados ao pagamento da remuneração dos profissionais do magistério, o termo remuneração adota a previsão desta lei o que afasta a possibilidade de utilização de gastos com inativos. Salienta-se aqui, que ambas as leis referem-se ao esforço governamental para melhorar a educação pública no país, e que, no entanto ao serem confrontadas a Corte de Contas estadual adota posturas divergentes quanto ao termo remuneração, ou seja, remunerar

inativos pode ou não contribuir para a educação pública estadual, dependendo da verificação que está sendo feita, se diante do Art. 22, da Lei nº 11.494/2007 não, se diante do Art. 70, da Lei nº 9394/1996, sim.

Todavia, há ainda que observar que tal entendimento não é idêntico quando a Corte de Contas analisa as contas municipais, pois informação emitida ao Município de Guaíba aponta em sentido diverso da possibilidade de inclusão do gasto com inativos aos gastos em MDE.

Verificou-se ainda, que o TCE/RS utiliza para fins de cálculo a despesa liquidada no exercício mais a liquidação de restos do exercício.

5.2.3 Análise comparativa do MDE segundo o SIOPE e o TCE/RS

Neste item, buscar-se-á estabelecer uma análise comparativa entre a metodologia de cálculo realizada pelo SIOPE e o TCE/RS para apurar o mínimo vinculado à MDE, apurando as divergências em especial que resultaram nos índices diferentes. Além disso, abordar-se-ão os argumentos e incoerências constantes que possibilitam aferir o índice de aplicação em MDE, e, portanto, o que seria MDE para cada ente envolvido.

Inicialmente, apresenta-se o quadro adaptado, a seguir, em que se analisam conjuntamente os valores apurados através do RREO elaborado pelo SIOPE e pela Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul (SEFAZ/RS), que conforme já informado, apresenta os mesmos índices apurados pelo TCE/RS.

Quadro 11 - Comparativo do índice MDE entre SIOPE e SEFAZ/RS.

MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO - DESPESAS CUSTEADAS COM A RECEITA RESULTANTE DE IMPOSTOS E RECURSOS DO FUNDEB		
RECEITAS COM AÇÕES TÍPICAS DE MDE	RECEITAS REALIZADAS	
	SIOPE	SEFAZ
27 – IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS DESTINADAS À MDE (25%)	4.446.897.214,05	4.446.898.081,18

DESPESAS COM AÇÕES TÍPICAS DE MDE	DESPESAS LIQUIDADAS	
	SIOPE	SEFAZ
28 - Educação Infantil	6.417.482,90	6.417.482,90
29 - Ensino Fundamental	1.974.332.194,56	1.746.410.997,84
29.1 Despesas custeadas com recursos do FUNDEB	1.725.180.250,45	1.740.611.446,46
29.2 Despesas custeadas com outros recursos de impostos	249.151.944,11	5.799.551,38
30 - Ensino médio	1.011.798.742,41	1.008.641.879,28
30.1 Despesas custeadas com recursos do FUNDEB	992.056.034,89	998.568.863,42
30.2 Despesas Custeadas com outros recursos de impostos	19.742.707,52	10.073.015,86
31 - Ensino Superior	-	-
32 - Ensino profissional não integrado ao ensino regular	44.528.238,56	44.525.458,56
33 - Outras	58.904,55	1.528.796.539,14
34 – Total de despesas com ações típicas de MDE (28 + 29 + 30 + 31 + 32 + 33)	3.037.135.562,98	4.334.792.357,72
DEDUÇÕES CONSIDERADAS PARA FINS DE LIMITE CONSTITUCIONAL	VALOR	
	SIOPE	SEFAZ/RS
35 - Resultado Líquido Das Transferências do FUNDEB	(498.287.600,59)	(496.662.333,17)
36 - Despesas Custeadas com a Complementação do FUNDEB No Exercício	-	-
37 - Receita de aplicação financeira dos recursos do FUNDEB até o bimestre	42.242,44	42.242,44
38 - Despesas custeadas com o superávit financeiro, do exercício anterior, do FUNDEB	-	-

39 - Despesas custeadas com o superávit financeiro, do exercício anterior, de outros recursos de impostos	-	-
40 - Restos a pagar inscritos no exercício sem disponibilidade financeira de recursos de impostos vinculados ao ensino	-	-
41 - Cancelamento, no exercício, de restos a pagar inscritos com disponibilidade financeira de recursos de impostos vinculados ao ensino	30.380.455,74	30.380.455,74
42 - Total das deduções consideradas para fins de limite constitucional (35 + 36+ 37+ 38+39 + 40 + 41)	(467.864.902,41)	(466.239.634,99)
43 – Total das despesas para fins de limite (34– 42)	3.505.000.465,39	4.801.031.992,71
% MDE	19,70 %	26,99 %

Fonte: com adaptações, RREO SIOPE e RREO SEFAZ/RS (http://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaMenu.aspx?MenuAlias=m_rpec_rrer_a2010)

Inicialmente, observa-se que a diferença relativa entre a apuração do % MDE feita pelo SIOPE é 7,29 % inferior ao do TCE/RS, significando R\$ 1.296.031.527,32 em termos absolutos.

A principal divergência encontra-se no item 33, dos RREO apresentados, num montante maior no RREO da SEFAZ/RS de R\$ 1.528.737.634,59.

Para compreender tais divergências de índices, oportuno trazer os esclarecimentos apresentados pelo Estado na declaração de dados transmitida ao SIOPE, que apresenta as divergências entre a metodologia de cálculo do SIOPE e a do TCE⁶. Nela consta que há distintos critérios de apuração por parte do Estado e do Ministério da Educação, sendo eles:

⁶ Tal relatório é uma das opções disponibilizadas quando do preenchimento do SIOPE pelo ente federado, e visa informar as causas para apuração dos limites constitucionais diferentes utilizada pelo Tribunal de Contas do Estado, ou seja, a metodologia utilizada pelo SIOPE difere da utilizada pelo TCE (MEC, p. 113, 2010).

Quadro 12 - Metodologias do SIOPE e do TCE/RS

	Estado	SIOPE
Receita Líquida de Impostos e Transferências	17.787.592.324,71	17.787.588.856,21 (17.787.592.324,71 – 3.468,50 (Participação dos municípios – ICMS sobre adjudicação))
Despesas com MDE	4.801.031.992,71	3.503.375.197,97 = 4.801.031.992,71 (-) ação judiciária 161.172,27 (-) policiamento 10.852.842,68 (-) previdência do regime estatutário 1.290.857.257,39 (-) Direitos individuais coletivos e difusos 76.566,64 (+) critério CAGE – despesa liquidada total/ critério SIOPE despesa empenhada 4.291.044,24

Fonte: elaborado pela autora com base em FNDE, 2011.

Inicialmente, deve-se destacar que a Despesa com MDE – SIOPE apontada pelo Estado no Relatório “esclarecimentos apresentados pelo Estado na declaração de dados transmitida ao SIOPE” é R\$ 3.503.375.197,97, porém o RREO emitido pelo SIOPE aponta outro valor para tal despesa (conforme apresentado no quadro 12, item 43) R\$ 3.505.000.465,39, o que em termos relativos não apresenta alterações percentuais, mas que em termos absolutos representam um montante de R\$ 1.625.267,42.

Analisando-se, a seguir, tais números, observa-se que o de maior impacto na divergência existente refere-se à despesa com a subfunção previdência do regime estatutário no montante de R\$ 1.290.857.257,39, o que representa 26,89% do total da despesa com MDE apontada pela SEFAZ/RS. Ou seja, 26,89% das despesas realizadas pelo estado com vistas à consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais referem-se a despesas com previdência do regime estatutário.

Se analisarmos as mesmas despesas, porém utilizando-se os dados informados no parecer prévio de contas chega-se aos seguintes valores: despesas com MDE 4.801.031.992,71, idêntica à apontada pela SEFAZ/RS; gastos com inativos com recursos

MDE R\$ 1.290.868.954,66, sendo R\$ 11.697,27 maior do que o apresentado pela SEFAZ/RS. Aqui, se observa que no SIOPE não foram incluídos nos cálculos os valores referentes aos inativos com recursos do FUNDEB, num total de R\$ 719.159.711,47, com base nas informações prestadas pela SEFAZ/RS no relatório de divergência, pois caso tivessem sido incluídos no cálculo chegar-se-ia aos seguintes valores: despesas com MDE R\$ 4.801.031.992,71; gastos com inativos (recursos MDE e FUNDEB) R\$ 2.010.028.666,13, ou seja, 41,87% dos gastos em MDE são relativos às despesas com inativos, de acordo com o Parecer Prévio de Contas emitido pelo TCE/RS.

Do acima exposto, tirando-se pequenas divergências de valores que não foi possível apurar a que se devem, conclui-se que o valor principal que acarreta divergência dos índices apurados pelo SIOPE e pelo TCE/RS referem-se aos gastos com inativos, que o SIOPE exclui do cálculo e o TCE/RS, não. Daí inferiu-se que a celeuma principal configura-se em considerar gastos com inativos (previdência do regime estatutário) como remuneração, termo previsto no inciso I, do art. 70 da LDB.

Aqui, parece pertinente trazer o Art. 37, Inc. XI, da Carta Magna

a remuneração e o subsídio dos ocupantes de cargos, funções e empregos públicos da administração direta, autárquica e fundacional, dos membros de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos detentores de mandato eletivo e dos demais agentes políticos e os proventos, pensões ou outra espécie remuneratória, percebidos cumulativamente ou não, incluídas as vantagens pessoais ou de qualquer outra natureza, não poderão exceder o subsídio mensal, em espécie, dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, aplicando-se como limite, nos Municípios, o subsídio do Prefeito, e nos Estados e no Distrito Federal, o subsídio mensal do Governador no âmbito do Poder Executivo, o subsídio dos Deputados Estaduais e Distritais no âmbito do Poder Legislativo e o subsídio dos Desembargadores do Tribunal de Justiça, limitado a noventa inteiros e vinte e cinco centésimos por cento do subsídio mensal, em espécie, dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, no âmbito do Poder Judiciário, aplicável este limite aos membros do Ministério Público, aos Procuradores e aos Defensores Públicos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003) (BRASIL, 1988)

Para daí observar-se que há três formas de retribuição pecuniária existentes na administração pública, uma através de remuneração, outra dita subsídio e a terceira, denominada proventos e pensões. Salientável nesse ponto que se os proventos de aposentadoria e as pensões fossem considerados remuneração não seria necessário serem referidas no artigo, bastando citar o termo remuneração.

Corroborando ainda, tal argumento, o Art. 151, Inc. II da Carta Magna que afirma ser vedado à União tributar a remuneração e os proventos dos agentes públicos dos Estados, do

Distrito Federal e dos Municípios (BRASIL, 1988), tratando novamente de forma separada os proventos da remuneração.

No entanto, como a interpretação da constituição é competência atribuída ao Supremo Tribunal Federal quando do exercício da competência legal do Controle de Constitucionalidade (BRASIL, 1988), e considerando que não houve provocação no sentido de dirimir tal celeuma, buscou-se a doutrina para tentar encontrar a definição do termo remuneração.

Assim, Di Pietro (2010, p. 608) traz que com relação à retribuição pecuniária (direito ao estipêndio) a legislação ordinária emprega, com sentidos precisos, os vocábulos vencimento e remuneração, que, no entanto são usados indiferentemente na Constituição. Que de acordo com a Lei 8.112/90, art. 40, vencimento é a retribuição pecuniária pelo efetivo exercício do cargo e remuneração (art. 41) é o vencimento e mais vantagens pecuniárias atribuídas em lei. Já “provento é a retribuição pecuniária a que faz jus o aposentado.” E por último, pensão seria o benefício pago aos dependentes do servidor falecido.

Já Justen Filho (2009, p. 798) traz duas interpretações para o termo remuneração, sendo ele, na acepção ampla, “o montante financeiro pago a qualquer título ao servidor em contrapartida pelo desempenho de suas atividades”, e, ainda na acepção restrita o referido no art. 41, da Lei 8.112/90, em que “remuneração é o vencimento do cargo efetivo, acrescido de vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei.”

Justen Filho (2009, p. 811) trata, ainda, a aposentadoria em outro item definindo-a como um “ato administrativo unilateral que constitui a relação jurídica de inatividade, assegurando a percepção vitalícia de proventos em valor determinado, com cunho declaratório ou constitutivo da extinção do vínculo jurídico entre o Estado e o servidor.” Afirma ainda, que “em virtude da aposentadoria o indivíduo passa a ser subordinado ao regime jurídico da inatividade, o que significa a titularidade de outros direitos e obrigações de conteúdo diverso daqueles inerentes ao cargo até então ocupado” (JUSTEN FILHO, 2009, p. 812). E por fim, ainda trazendo a conceituação proposta pelo autor é interessante a afirmação de que “o núcleo dos direitos derivados do ato de aposentadoria constitui a percepção de remuneração (denominada “proventos”) vitalícia. O ato de aposentadoria fixa o valor dos proventos que serão devidos ao inativo” (2009, p. 812).

Finalmente, Gasparini (2008, p. 188) aborda o tema denominando-o como retribuição ou remuneração a qual os servidores públicos fazem jus como contraprestação por estarem à disposição da Administração Pública ou de quem lhe faça as vezes prestando-lhe serviço. Ao tratar das espécies de retribuição aos quais os servidores têm direito afirma serem duas: a remuneração e o subsídio. E afirma que a locução remuneração atualmente significa o somatório de todos os valores percebidos pelo servidor, que sejam pecuniários, quer não, abrangendo o vencimento, as vantagens e as quotas de produtividade (2008, p. 189). O autor trata das aposentadorias em subcapítulo separado, afirmando ser um direito à inatividade remunerada garantida aos servidores titulares de cargos efetivos. Que “a remuneração percebida pelo servidor aposentado é denominada proventos.” Declara ainda que “a remuneração recebida pelo pelos dependentes do servidor morto em atividade ou do servidor falecido quando desfrutava da aposentadoria é chamada de pensão.” Por derradeiro, esclarece que ambas - aposentadorias e pensões – não poderão exceder a remuneração do respectivo servidor, no cargo efetivo em que se deu a aposentação ou concessão da pensão conforme previsto no § 2º, do Art. 40, da Constituição Federal. (GASPARINI, 2008, p. 204)

No obstante todo o acima exposto é interessante citar Parecer Jurídico da Procuradoria Geral do Estado (nº 02/2008, Processo 46586-1400/08-9) que buscou as idéias divergentes esposadas no decorrer da aprovação da LDB no Congresso Nacional, para concluir que o tema - pagamento de inativos com fundos destinados à educação - não é de todo pacífico para o legislador pátrio, salientando que tanto o Art. 70 quanto o Art. 71 da LDB não fazem qualquer referencia quanto à possibilidade ou proibição de pagamento de inativos vinculados às redes de educação. (RIO GRANDE DO SUL, 2008)

O parecer identificou que diante das emendas apresentadas ao Projeto da Lei 1258 (que originou a Lei nº 9.394/96) que havia duas correntes distintas de legisladores, uma favorável ao pagamento de inativos (emendas 267, 268, 269, 272 e 273) como previa a Lei nº 7.348/1985, e outra tendente a excluir essas despesas da destinação dos fundos (emendas 277, 278 e 279). A Lei nº 7.348/1985 previa a consideração como despesas de MDE decorrentes da manutenção do pessoal inativo, estatutário, originário das instituições de ensino, em razão de aposentadoria (Art. 6º, § 1º, alínea g).

No parecer observa-se que o Projeto de Lei 1258 previa textualmente que as despesas com pessoal inativo estatutário, originários de instituições de ensino, eram consideradas como

de MDE, excluindo os inativos não estatutários e não originários de instituições de ensino. A seguir o parecer apresenta tanto as emendas favoráveis quanto as que tendiam a exclusão dos inativos no sentido de demonstrar que o tema não era nada pacífico entre os parlamentares, destacando que havia três tipos de emendas:

(a) aquelas que sugeriram a retirada da expressão em atividade, permitindo, interpretar que as despesas com pessoal inativo e pensionistas poderiam ser incluídas nos gastos relativos à manutenção e desenvolvimento do ensino; (b) aquelas que incluíram permissivos para pagamento de inativos e pensionistas; e (c) aquelas tendentes a vedar esses pagamentos. (RIO GRANDE DO SUL, 2008)

Por fim, o parecer transcreve a Emenda 268 de autoria do Senador Pedro Piva e sua justificativa que acabou por constar a aprovação da LDB

Dê-se a seguinte redação ao inciso I do art. 63 do Substitutivo

Art. 63

I – remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissionais da educação;

JUSTIFICATIVA: O inciso I do artigo 63 expressa uma injustiça com os aposentados da Educação, restringindo os recursos orçamentários da educação à remuneração e aperfeiçoamento apenas do pessoal docente e demais profissionais da área que estejam em atividade.

A permanecer essa restrição, União, Estados e Municípios terão de dispor de recursos adicionais – além dos respectivos 18% e 25% fixados por este Projeto de Lei – para pagar os aposentados da Educação.

Argumentam os técnicos da área que isso acarretaria um achatamento ainda maior dos proventos já tão minguados dos educadores aposentados.

Ora, num momento em que Governo e Sociedade se esforçam para aprimorar e expandir o sistema educacional brasileiro, a perspectiva de uma aposentadoria precária, além de injusta, desestimula de forma cabal o ingresso de novos profissionais nas várias carreiras típicas ou correlatas à educação.

Assim, a pedido de professores e associações de classe estou apresentando emenda que suprime a expressão 'em atividade' no citado inciso I do Artigo 63, para o qual peço o apoio dos nobres colegas Senadores. (RIO GRANDE DO SUL, 2008)

Interessante levantar que o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul não é o único na Federação a ter tal entendimento, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais computa despesas com inativos da educação no percentual mínimo das despesas em MDE, além disso, o Tribunal de Contas da Paraíba acata entendimento de Lei estadual que permite computar 80% das despesas com inativos e pensionistas como MDE, e por fim, o Tribunal de Contas do Espírito Santo aprovou as contas do Estado que também utiliza recursos do MDE

para gastos com previdência, considerando que tal estado inclui estas despesas na subfunção 361 – Ensino Fundamental, entendimentos estes expostos nos respectivos relatórios de esclarecimentos prestados pelos estados ao SIOPE.

Verifica-se ainda, que o tema de incluir pagamento de inativos como despesas em MDE foi abordado no Manual de contabilidade aplicada ao setor público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Nele abordam-se as dúvidas que pairavam sobre a utilização de recursos destinados à valorização do profissional do magistério, previstos no antigo FUNDEF para pagamento de professores aposentados (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2010, p. 11).

O Manual traz que com a instituição do FUNDEB, através da Lei 11.494/2007, em seu artigo 22, definiu-se que seus recursos seriam destinados em 60% ao pagamento da remuneração dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício, e que ainda, de acordo com a mesma lei, considera-se remuneração o total de pagamentos devidos aos profissionais do magistério em efetivo exercício em cargo, emprego ou função integrante da estrutura de servidores. Concluindo a seguir, que com essa medida o legislador definiu remuneração como sendo o total de pagamentos efetuados aos profissionais, e expressou a proibição da utilização desta verba para pagamento de inativos. No manual, faz referência ainda, ao artigo 70 da LDB que expressa que se considerarão como despesas de MDE aquelas com vistas à consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais de todos os níveis, compreendendo as que se destinam a “remuneração” e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissionais da educação (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2010, p. 12).

Há de se destacar aqui, que este entendimento é adotado pelo TCE/RS, que excluí do cálculo das despesas com remuneração do pessoal, com recursos do FUNDEB, os destinados ao pagamento dos inativos, porém incluindo tal gasto nas despesas em MDE. Ou seja, tanto o Ministério da Fazenda, quanto o TCE/RS possuem o entendimento de que não é possível incluir os gastos com inativos no cálculo da vinculação do FUNDEB que destina ao menos 60% de seus recursos anuais ao pagamento da remuneração dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício na rede pública.

No entanto, há divergência de entendido quanto o termo remuneração quando na análise do art. 70, da Lei 9394/1996. Para o SIOPE o termo remuneração proposto no artigo 70, da referida Lei teria a mesma definição do termo remuneração dado pela Lei do FUNDEB, o que desconsideraria os gastos com inativos. Já o TCE/RS adota o entendimento

de que remuneração, quando analisando o artigo 70 da LDB, abarcaria os gastos com inativos, decorrendo daí a inclusão de tal despesa como MDE. Nesse aspecto, é destacável que a definição de remuneração proposta na Lei do FUNDEB expressa que para fins do disposto no caput do artigo 22 é que se adota a definição para o termo remuneração.

Ainda, que sanado o embate jurídico em relação ao termo remuneração, é destacável que o valor final que a despesa com inativos representa é significativo, pois chega à casa dos bilhões. Suscitando-se daí, que o estado do Rio Grande do Sul possui questões relacionadas ao Regime de Previdência que se refletem nas políticas públicas destinadas à população, uma vez que, é possível concluir que quanto maior o déficit previdenciário no estado, menor serão os recursos aplicados nas outras ações destinadas à MDE, que se revistas no art. 70, parecem ser também de suma importância ao atendimento da educação pública de qualidade, considerando ainda que, dos R\$ 4.801.031.992,71 aplicados em MDE, 26,89% referem-se ao pagamento de inativos, superior até mesmo que o gasto com ativos.

Assim, no presente subcapítulo verificaram-se as divergências existentes nas formas de aferições estudadas no tocante às vinculações constitucionais destinadas à MDE. Levando-se a concordância com a afirmação de que

A falta de padrões específicos para a emissão do Parecer Prévio pelos diversos Tribunais de Contas dificulta a interpretação adequada e a comparação entre as informações sobre os diferentes entes da federação, em termos de desempenho tanto dos governos quanto dos governantes. (ANDRADA; BARROS, 2010, p. 67)

Apurou-se que o Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul considera os gastos com inativos de R\$ 2.010.028.666,13 de um total de R\$ 4.801.031.992,71 aplicados em educação como MDE, ou seja, que contribuem para o pleno desenvolvimento do educando, que tais gastos com inativos preparam o educando para o exercício da cidadania qualificando-o para o trabalho. Que tais gastos com inativos garante o direito à educação, que é um dever do estado efetivado mediante a garantia de ensino fundamental, obrigatório e gratuito; a progressiva extensão do ensino médio; o atendimento educacional especializado aos educandos com necessidades especiais dentre outras previstas na Lei de Diretrizes e Bases.

Verificou-se ainda, que o SIOPE possui entendimento divergente ao afirmar que os gastos com inativos quando aferida a subfunção previdência não são considerados no computo do percentual mínimo aplicado em educação, ou seja, não contribuem para a manutenção e tampouco o desenvolvimento do ensino.

Contatou-se que já na aprovação da Lei de Diretrizes e bases o tema era polêmico suscitando a apresentação de diversas emendas, culminando no texto vigente. Verificou-se que posterior à aprovação da LDB outro aparato legal, Lei do FUNDEB, trouxe novamente a questão do termo remuneração, porém dessa vez deixando claro o que deve entender-se por remuneração quando da aplicação do art. 22 da referida Lei.

5.3 IMPLICAÇÕES LEGAIS

O presente subcapítulo visa expor as conseqüências previstas na legislação quando não há aplicação, por parte de um ente federado, dos 25% destinados à MDE.

A primeira conseqüência prevista está contida na Constituição Federal que prevê a possibilidade da União intervir nos Estados para assegurar a observância da aplicação, do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais, na MDE. (BRASIL, 1988)

Além disso, é condição para o recebimento de transferências voluntárias⁷ a comprovação do cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação. (BRASIL, 2000)

Por fim, o cumprimento do mínimo é requisito para solicitação de complementação da União para pagamento do piso nacional para os profissionais do magistério público da educação básica. (BRASIL, 2008)

Assim, verifica-se que ao não serem cumpridos os mínimos vinculados à educação a Carta Magna previu sanções severas como o caso da intervenção federal. Porém, ainda que

⁷ Transferência voluntária refere-se a entrega de recursos a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou destinados ao Sistema Único de Saúde. (BRASIL, 2000)

haja atualmente divergência entre o mínimo aplicado pelo Estado do Rio Grande do Sul observa-se que nunca houve a intervenção federal e tampouco a suspensão das transferências voluntárias.

CONCLUSÕES

Inicialmente, discorreu-se sobre a educação no ordenamento jurídico brasileiro em que se verificou que a sua inclusão no texto constitucional reflete a importância dada ao tema. Levantou-se que a educação é tida como umas das principais vias de acesso aos objetivos constitucionais fundamentais de erradicação da pobreza, redução das desigualdades sociais e regionais, assegurando a democracia e permitindo a igualdade de oportunidades. Que se constitui em um direito de todos, e um dever do Estado, cabendo-lhe proporcionar os meios para seu acesso, e da família. Apurou-se ainda, que a educação visa o pleno desenvolvimento da pessoa, preparando-a para o exercício da cidadania e a qualificação ao trabalho. Que através do Plano Nacional de Educação se instituíram objetivos, metas e estratégias para sua implementação, assegurando a MDE por meio de ações integradas que conduzam à erradicação do analfabetismo, a universalização do atendimento escolar e a melhoria da qualidade do ensino. Além disso, afirma-se que de nada adiantaria a prescrição de deveres por parte do Estado se não fossem dados instrumentos para garanti-la, e daí advém à vinculação constitucional de aplicação de 25% das receitas líquidas de impostos e transferências à MDE.

Demonstrou-se que com a aprovação da Lei de Diretrizes e Bases da educação nacional estipulou-se o que se consideraria como MDE através de um rol de despesas com vistas à consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais, bem como se definiu quais despesas não seriam consideradas. No rol de despesas consideradas houve grande discussão no sentido de ser incluído ou não a previsão de serem computados como gastos com remuneração as despesas com inativos que culminou com a aprovação do texto “remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissional da educação”

Apurou-se que essa questão de inclusão dos inativos como gastos com MDE é o ponto central na divergência de índices de aplicação em educação no estado do Rio Grande do Sul apurada pelas instituições estudadas, não só pela questão conceitual, mas principalmente pelos valores absolutos que montam tal gasto.

Isso considerando que o SIOPE utiliza metodologia que averigua o cumprimento de despesas à MDE através da classificação funcional, desconsiderando determinadas subfunções dentre elas a relativa a gastos com previdência do regime estatutário. Dentre seus argumentos aponta que remuneração refere-se aos estímulos relativos aos ativos, enquanto os inativos percebem proventos de aposentadoria, o que excluiria a possibilidade de inclusão dos gastos com inativos como remuneração prevista no inc. I, do art. 70 de LDB.

Já o TCE/RS, através de seu parecer prévio não explicita qual critério utiliza para computar ou não gastos em manutenção e desenvolvimento da educação, não obstante ser um parecer técnico-jurídico. Todavia, consideram despesas com inativos como gastos computáveis ao MDE, depreendendo-se que tais gastos são considerados como remuneração.

Ainda quanto à questão da remuneração observou-se que há previsão na lei do FUNDEB que literalmente exclui a possibilidade de gastar os recursos vinculados a este fundo com despesas relacionadas aos inativos, logo tanto o TCE/RS quanto o SIOPE excluem as essas despesas para o cômputo da previsão contida no Art. 22, da Lei do FUNDEB que prevê destinar no mínimo 60% de seus recursos ao pagamento da remuneração dos profissionais do magistério. Todavia, relativo aos outros 40% dos recursos do FUNDEB o TCE/RS computa os gastos com inativos, depreendendo-se que os inclui na possibilidade de aplicação nas demais despesas consideradas como MDE, o que incluiria o Inc. I, do Art. 70 da Lei de Diretrizes e Bases, que prevê o gasto com remuneração.

Averiguou-se, ainda, que há outras divergências quanto à receita e quanto ao critério utilizado para apurar a execução, sendo que o SIOPE considera como despesas em MDE as liquidadas e as despesas empenhadas e não liquidadas no exercício, inscritas em restos a pagar processados ou não processados, até o limite das disponibilidades de caixa ao final do exercício. Já o TCE/RS considerou no parecer prévio do ano de 2010, para realização das vinculações à educação a dedução das despesas de exercícios anteriores (DEA) e sentenças judiciais, e utilizou como critério de cálculo a despesa liquidada no exercício (liquidação de despesas do exercício + liquidação de restos no exercício). Porém, estas diferenças de metodologia não impactam de forma significativa nos percentuais apurados tanto quanto a questão dos gastos com previdência.

É preciso salientar ainda, que o SIOPE estipula como objetivo principal levar ao conhecimento da sociedade o quanto cada esfera de governo investe efetivamente em educação, fortalecendo assim os mecanismos de controle social e que tal sistema não traz

prejuízo às atribuições próprias dos Poderes Legislativos e de Tribunais de contas de cada ente.

Logo, a competência legal de avaliar quanto o Estado do Rio Grande do Sul despende em MDE é da Assembléia Legislativa do Estado com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado, que o faz mediante parecer prévio das contas do governador. No entanto, o parecer prévio deve constituir-se em um documento técnico-jurídico cabendo ao legislativo o exercício do controle político, o que poderia ser questionável, uma vez que o parecer das contas realizado pelo TCE adota interpretação de normas jurídicas que impactam de forma significativa nas vinculações constitucionais destinadas à educação, sem que sejam, avaliadas para além da hermenêutica jurídica, como a questão da qualidade da educação no Estado frente aos gastos decorrentes da vinculação. Verifica-se ainda, que o TCE/RS ao firmar entendimento da consideração dos gastos com inativos como em educação, em nenhum momento pauta tal entendimento em legislação ou doutrina vigente, tampouco expõe em seu parecer prévio de que os gastos com inativos são considerados como remuneração, incorrendo na falha de não exigir a discriminação dos valores correspondentes a cada uma das alíneas do Art. 70 da LDB, prevista como meta do Plano Nacional da Educação (Lei nº 10.172/2001).

Ainda que o TCE/RS considere que foram cumpridas as vinculações constitucionais, é gritante que o cumprimento de tal vinculação só é possível ao se considerar as despesas com inativos, o que provocaria, invariavelmente o questionamento de como pode um professor inativo contribuir para a melhoria da educação do país, de que forma tal despesa contribui para apaziguar as desigualdades sociais conquistadas através da educação, em que contexto pode ser considerada uma ação que possibilitará a igualdade de oportunidades. Como o gasto com a previdência dos servidores auxilia no alcance do objetivo de erradicar o analfabetismo, a universalização do atendimento escolar e a melhoria da qualidade do ensino?

Suscita ainda, ponderações de que quanto maior for o déficit previdenciário menores serão os recursos despendidos nas outras ações consideradas como MDE, para daí concluir que nesse contexto as políticas públicas de educação sofrem impactos provocados por questões previdenciárias no estado do Rio Grande do Sul.

Por fim, como conclusão da possibilidade do exercício do controle social, observou-se que a atividade não é para iniciados, pois ainda que o cidadão possua conhecimentos na matéria orçamentária, não poderá concluir se o estado cumpre ou não o mínimo vinculado constitucionalmente à educação, tendo em vista, que além do SIOPE utilizar entendimento

divergente do TCE do Rio Grande do Sul e de outros estados, que consideram gastos com inativos como educação, há valores divergentes como os a seguir relatados: no parecer prévio do TCE/RS os gastos com inativos somam R\$ 2.010.028.666,13 enquanto o relatório “esclarecimentos apresentados pelo Estado na declaração de dados transmitida ao SIOPE”, destinado a apontar a metodologia divergente utilizada pelo TCE/RS frente ao SIOPE, apura gastos com previdência no valor de R\$ 1.290.857.257,39 e; a Despesa com MDE – SIOPE, apontada pelo Estado no Relatório “esclarecimentos apresentados pelo Estado na declaração de dados transmitida ao SIOPE”, é R\$ 3.503.375.197,97 enquanto o RREO emitido pelo SIOPE aponta outro valor, R\$ 3.505.000.465,39. E assim, se fosse realizado um cálculo utilizando os maiores valores encontrados em ambas as instituições estudadas se teria que dos R\$ 3.505.000.465,39 de despesas com MDE seriam despendidos com inativos R\$ 2.010.028.666,13, o que representaria, em números relativos que, 57,35% do gasto com MDE no estado do Rio Grande do Sul são relativos aos gastos com inativos ficando por derradeiro a questão: a oferta de educação pública de qualidade é prioridade no estado do Rio Grande do Sul?

BIBLIOGRAFIA

ALBUQUERQUE, D.T. **O fundo Constitucional do Distrito Federal e a educação.** *In:* Controle externo: temas polêmicos na visão do ministério público de contas. Org. Pereira, C.F.O. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

ANDRADA, A. C. D; BARROS, L. C. **O parecer prévio*como instrumento de transparência, controle social e fortalecimento da cidadania.** Minas Gerais: Revista do tribunal de contas do estado de Minas Gerais, 2000. Disponível em: <http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/1084.pdf>. Acesso em: 16 jan. 2012.

BIN, D.; CASTOR, B. V. J. **Racionalidade e política no processo decisório:** estudo sobre o orçamento em uma organização estatal. Revista de administração contemporânea, Curitiba, v. 11, n.3, p35-36, 2007.

BRASIL. **Código Tributário Nacional.** Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Brasil: 1966.

_____. **Constituição Federal (1988).** Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 09 dez. 2011.

_____. **Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm Acesso em: 20 jan. 2012.

_____. **Lei n.º 11.494, de 20 de junho de 2007.** Regulamenta o FUNDEB; altera a Lei n.º 10.195 e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fnde.gov.br/index.php/fundeb-legislacao>. Acesso em: 05 dez. 2011.

_____. **Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996.** Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/seed/arquivos/pdf/tvescola/leis/lein9394.pdf>. Acesso em: 05 dez. 2011.

_____. **Lei nº 11.738, de 16 de julho de 2008.** Institui o piso salarial profissional nacional para os profissionais do magistério público da educação básica. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2008/lei/111738.htm. Acesso em: 09 dez. 2011.

_____. **Lei nº 4320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília: 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em 23 dez. 2011.

_____. **Lei nº. 10.172, de 09 de janeiro de 2001^a.** Aprova o Plano Nacional de Educação e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10172.htm. Acesso em: 15 de dez. de 2011.

_____. Ministério do Planejamento, orçamento e gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de orçamento: MTO.** Versão 2011. Brasília: 2010. 189 p. Disponível em: https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/MTO/mto_5_Versao_1.pdf. Acesso em: 23 dez. 2011.

_____. **Portaria interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001^b.** Brasília: Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, 2001. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/Portaria_Interm_163_2001_Atualizada_2010_25ago2010.pdf. Acesso em: 23 dez. 2011.

_____. **Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999.** Brasília: 1999. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Legislacao/Portarias/990414_port_42.pdf. Acesso em: 23 dez. 2011.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Controle social:** orientações aos cidadãos para participação na gestão pública e exercício do controle social. Coleção Olho Vivo. Brasília: Controladoria-geral da União, 2010. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/CartilhaOlhoVivo/Arquivos/ControleSocial.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2012.

CUNDA, D.Z.G, ZAVASCKI, L.T. **Controles da Administração Pública e a efetividade dos direitos fundamentais:** breves anotações sobre a atuação dos Tribunais de Contas e do controle judicial da discricionariedade administrativo. Belo Horizonte: Revista Interesse Público, 2011.

DAVIES, Nicholas. **Os procedimentos adotados pelos tribunais de contas da Bahia para verificação das receitas e despesas vinculadas à educação.** Rio de Janeiro: Universidade Federal Fluminense, 2007. Disponível em: <http://www.redefinanciamento.ufpr.br/nicolas20.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2011.

DI PIETRO, M. S. **Direito Administrativo.** 23 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Direito Administrativo**. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO - FNDE. Brasília: Ministério da Educação, 2009. Disponível em: <http://www.fnde.gov.br/index.php/sistemas-siope>. Acesso em: 09 dez. 2011.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 14 ed. Ampliada , revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. - São Paulo: Atlas, 2002.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA (INEP). **O desafio de uma educação de qualidade para todos: educação no Brasil – 1990-2000**. Brasília : Inep, 2004, 38 p.

JUSTEN FILHO, M. **Curso de direito administrativo**. 4º ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

LEIRIA, A. C. N. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Caxias do Sul: Plenum, 2005.

MELLO, C. A. B. **Curso de direito administrativo**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO - MEC. **Manual de Orientações para o usuário – SIOPE**. Brasília: MEC, 2010. Disponível em: <http://www.fnde.gov.br/index.php/siope-legislacao>. Acesso em: 23 dez. 2011.

_____. **Portaria nº 844, de 08 de julho de 2008**. Brasília: MEC, 2008. Disponível em: <http://www.fnde.gov.br/index.php/siope-legislacao>. Acesso em: 20 jan. 2012.

_____. **Relatório: pró – conselho**. Brasília: MEC, 2005. Disponível em: http://portal.mec.gov.br/seb/arquivos/pdf/Procons/relat03_04.pdf. Acesso em: 20 jan. 2012.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade aplicada ao setor público: parte III – Procedimentos contábeis específicos**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2010.

PIRES, J. S. D.B; MOTTA, W. F. **A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade**. Enfoque: Reflexão Contábil, Maringá, v. 25. N. 2, p. 16-25, 2006.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Glossário**. Brasília: Presidência da República, 2012. Disponível em: <http://www.portaldatransparencia.gov.br/glossario/DetalheGlossario.asp?letra=c>. Acesso em: 20 jan. 2012.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (PNUD) Brasil: PNUD, 2011. Disponível em: <http://www.brasilpontoaponto.org.br/>. Acesso em: 05 dez. 2011.

_____. Brasil: PNUD, 2009. Disponível em: <http://www.pnud.org.br/educacao/reportagens/index.php?id01=3190&lay=ecu>. Acesso em: 05 dez. 2011.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei complementar nº 12.065, de março de 2004**. Porto Alegre: Rio Grande do Sul, 2004. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legiscomp/arquivo.asp?Rotulo=Lei Complementar nº 12065&idNorma=525&tipo=pdf>. Acesso em: 22 de fevereiro de 2012.

_____. **Lei nº 11.424, de 07 de janeiro de 2000**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado. Disponível em: http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/legislacoes/atos_normativos_tcers/lei_organica. Acesso em: 20 jan. 2012.

_____. **Orçamento Anual 2010**. Porto Alegre: Rio Grande do Sul, 2010. Disponível em: <http://www.seplag.rs.gov.br/>. Acesso em: 22 de fevereiro de 2012.

_____. PROCURADORIA GERAL DO ESTADO. **Parecer 002/2008**. Processo nº 46586-1400/08-9.

_____. Secretaria de Planejamento, Orçamento, Gestão e Participação Cidadão. **Manual Técnico de orçamento**. Porto Alegre: 2011. Disponível em: http://www.seplag.rs.gov.br/upload/MTO_2012_v2.pdf. Acesso em: 23 dez. 2011.

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO. **Relatório e parecer prévio sobre as contas da Governadora do Estado: exercício de 2010/ Rel. Marco Peixoto** – Porto Alegre: TCE/RS, 2011. 522 p.

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO. **Informação nº 040/2005**: Processo nº 9.697-02.00/05-0. Porto Alegre: TCE/RS, 2005.

ROESCH, S. M. A. **Projetos de Estágio e de Pesquisa em Administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de casos**. 2. Ed. - São Paulo: Atlas, 1999.

SECRETARIA DE PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO (SEPLAG)
Disponível em: <http://www.participa.rs.gov.br/>. Acesso em: 04 dez. 2011.

SENA, P. **A vinculação e a aplicação dos recursos vinculados à manutenção e ao desenvolvimento do ensino.** Brasília: RBEP, 2002. Acesso em: 04 dez. 2011. Disponível em: <http://rbep.inep.gov.br/index.php/RBEP/article/viewFile/118/120>.

SOARES, M. R. C. **Lei Kandir: breve histórico.** Brasília: Câmara dos Deputados, 2007. Disponível em: http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1441/lei_kandir_soares.pdf?sequence=1. Acesso em: 15 jan. 2012.

TELLES, T. S; SUGUIHIRO, V. L. T.; BARROS, M. N. F. **Os direitos de crianças e adolescentes na perspectiva orçamentária.** Serv. Soc. Soc., São Paulo, n. 105, mar. 2011. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-f66282011000100004&lng=pt&nrm=iso. Acessos em: 28 de dez. 2011.

TESOURO NACIONAL, **Glossário.** Brasília: Ministério da Fazenda, 2012. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_a.asp. Acesso em: 16 jan. 2012.

VIEIRA, S. L. **A educação nas constituições brasileiras: texto e contexto.** Brasília: Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos, 2007. V. 88, n.219. p. 291-309.