

Rafael Pavan

**ASPECTOS LEGAIS QUE COMPÕEM OS REPASSES
PARA FINANCIAR O ORÇAMENTO DA
EDUCAÇÃO BÁSICA: UM ESTUDO DE CASO DO
MUNICÍPIO DE PASSO FUNDO/RS PARA O
EXERCÍCIO DE 2011**

Dissertação apresentada ao curso de pós-graduação em Educação, da Faculdade de Educação, da Universidade de Passo Fundo, como requisito parcial e final para a obtenção do grau de Mestre em Educação, tendo como orientadora a Professora Dr^a. Rosimar Serena Siqueira Esquinsani. Linha de pesquisa: Políticas Educacionais.

Passo Fundo

2013

RESUMO

A presente dissertação realizou um estudo dos aportes legais que envolvem o sistema tributário nacional, com ênfase no conhecimento dos tributos que possuem uma vinculação direta com a manutenção e desenvolvimento da educação básica. Tendo o estudo de caso como metodologia de base, o espaço de aplicação real das regras do sistema tributário eleito foi o município de Passo Fundo, situado ao norte do Estado do Rio Grande do Sul, uma vez que o município propõe, em sua Lei Orgânica, a aplicação anual de 35% da receita resultante de impostos, compreendida também a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento da educação básica municipal. Assim, foram analisadas as relações entre os aportes legais e a concretude do financiamento e manutenção da educação básica no município em tela. Para atingir os objetivos propostos, a metodologia utilizada foi a quali-quantitativa, ancorada nos seguintes procedimentos: identificar aspectos conceituais, estruturais e operacionais do orçamento público quanto às receitas e despesas destinadas a custear a educação básica municipal, por meio de um levantamento bibliográfico, de caráter descritivo e do estudo de caso. Conclui-se que o município objeto do estudo vem atendendo aos normativos legais, mormente no que se refere à aplicação de 35% da sua receita de impostos e das transferências correntes na Manutenção e Desenvolvimento da Educação básica – MDE. Como contribuição, o estudo também apresenta dimensões importantes para a interface entre a legislação e a concretude da aplicação do orçamento na educação, produzindo sínteses significativas para estudos futuros e subsídios para gestores públicos.

Palavras-chave: Sistema Tributário. Financiamento da educação. Orçamento Público.

ABSTRACT

This thesis conducted a study of the contributions involving the legal tax system, with emphasis on knowledge of the tributes that have a direct link with the maintenance and development of basic education. Taking the case study methodology as a basis, the space of real application of the rules of the tax system chosen was the city of Passo Fundo, located north of the State of Rio Grande do Sul, since the municipality proposes in its Organic Law the annual application of 35% of the resulting tax revenue, understood also from transfers, maintenance and development of basic education council. Thus, we analyzed the relationship between the inputs and the concreteness of legal funding and maintenance of basic education in the county in screen. To achieve the objectives, the methodology used was qualitative and quantitative, anchored in the following: identifying conceptual, structural and operational budget as revenue and public expenditure to fund the municipal basic education through a literature a descriptive and case study. We conclude that the district under study has been serving the legal regulations, especially with regard to the application of 35% of its tax revenues and current transfers in the Maintenance and Development of Basic Education - MDE. As a contribution, the study also presents important dimensions for the interface between law enforcement and the concreteness of the budget on education, producing summaries significant for future studies and grants for public managers.

Keywords: Tax System. Education funding. Public Budget.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Alíquotas progressivas do imposto territorial rural	59
Tabela 2 - Aplicação na manutenção e desenvolvimento do ensino – MDE 35% - exercício 2011	108
Tabela 3 – Diferenças apuradas entre os valores Orçados e os valores efetivamente arrecadados dos impostos vinculados a MDE 35% - exercício 2011	110
Tabela 4 – Demonstrativo dos valores efetivamente arrecadados de impostos e de outras receitas decorrentes das transferências correntes vinculadas ao percentual destinado a MDE e as retenções destinadas ao FUNDEB	112
Tabela 5 – Demonstrativo dos valores destinados e efetivamente recebidos do FUNDEB	113
Tabela 6 – Demonstrativo dos valores orçados, empenhados, liquidados e pago no órgão da Secretaria da Educação do Município de Passo Fundo.	115
Tabela 7 – Demonstrativo das variações das despesas liquidadas e pagas durante os exercícios de 2009, 2010, 2011 e 2012 do órgão da Secretaria da Educação do Município de Passo Fundo. (Valores deflacionados para o ano Base de 2011 – índices utilizados IGP-DI FGV).....	117
Tabela 8 – Demonstrativo do crescimento das receitas públicas do município de Passo Fundo em relação aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012. (Valores deflacionados para o ano Base de 2011 – índices utilizados IGP-DI FGV).....	120
Tabela 9 – Demonstrativo das receitas totais arrecadadas no município de Passo Fundo, em contraponto ao total das despesas efetivamente liquidadas no órgão da secretaria de educação nos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012. (Valores deflacionados para o ano Base de 2011 – índices utilizados IGP-DI FGV).....	122

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Documentos utilizados na elaboração do estudo de caso.	26
Quadro 2 – Ano e quantidade de artigos publicados no site da SciELO	30
Quadro 3 – Quantidade de artigos publicados no site da SciELO, por modalidade de ensino.	31
Quadro 4 – Artigos publicados relacionados com a gestão da educação; município; educação municipal.....	33
Quadro 5 – Artigos publicados relacionados com o tema financiamento.	35
Quadro 6 – Artigos publicados relacionados com o tema macro orçamento públicos.....	38
Quadro 7 – Despesas que são e não são consideradas necessárias a MDE	82
Quadro 8 – Transferências de impostos por nível de governo	87
Quadro 9 – Comparativo entre o FUNDEF e FUNDEB	91
Quadro 10 - Programa, objetivo, ação e metas destinadas ao desenvolvimento e manutenção da educação infantil- PPA 2010 a 2013	101
Quadro 11 - Programa, objetivo, ação e metas destinadas ao desenvolvimento e manutenção do ensino fundamental - PPA 2010 a 2013	102
Quadro 12 - Programa, objetivo, ação e metas destinadas a elevação da escolaridade com a qualificação profissional - PPA 2010 a 2013.....	103
Quadro 13 - Programa, objetivo, ação e metas destinadas a promoção da educação inclusiva - PPA 2010 a 2013.....	104
Quadro 14 – Composição da receita pública	119
Quadro 15 – Número de alunos matriculados na rede pública de educação	124
Quadro 16 – Gasto com educação por aluno anualmente e mensalmente da rede pública de educação do Município de Passo Fundo (Valores deflacionados para o ano Base de 2011 – índices utilizados IGP-DI FGV)	125

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Mapa do Estado do Rio Grande do Sul com destaque do Município utilizado no estudo de caso.	17
Figura 2 – Mapa extraído do site do portal do Jornal Zero Hora, edição do dia 04/06/2012, demonstrando o percentual médio das receitas aplicadas em educação.	21
Figura 3 – Gráfico demonstrando a evolução dos artigos encontrados com a palavra-chave “financiamento/orçamento”, no site da SciELO, no período de 2001 a 2011.	31
Figura 4 - Gráfico demonstrando a quantidade de artigos inventariados por modalidade de ensino, encontrado com a palavra-chave “financiamento/orçamento”, no site da SciELO, no período de 2001 a 2011	32
Figura 5 - Gráfico demonstrando a evolução das despesas com o órgão da Secretaria da Educação.	118
Figura 6 - Gráfico demonstrativo da evolução da arrecadação da receita total do município de Passo Fundo durante os anos de 2009, 2010, 2011 e 2012.	120
Figura 7 - Gráfico demonstrando a evolução dos gastos anuais da Secretaria da Educação por aluno.	126

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

%	Porcentagem
§	Parágrafo
Art.	Artigo
Nº.	Número
p.	Página
R\$	Abreviatura da moeda Brasileira
CTN	Código Tributário Nacional
CF	Constituição Federal
EJA	Educação de jovens e adultos
FUNDEB	Fundo de manutenção e desenvolvimento da educação básica e de valorização dos profissionais da educação
FPM	Fundo de participação dos municípios
LDB	Lei de diretrizes e bases da educação nacional
LOA	Lei orçamentária anual
PNE	Plano nacional de educação
MDE	Manutenção e desenvolvimento do ensino
PPA	Plano Plurianual
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
II	Imposto de Importação
IE	Imposto de Exportação
IR	Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
ITR	Imposto sobre a propriedade territorial rural
IGF	Imposto sobre grandes fortunas
ITCMD	Imposto sobre transmissão causa <i>mortis</i> e doações
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transportes intermunicipais e interestaduais e de comunicações
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
ITBI	Imposto sobre a transmissão <i>inter vivos</i> de bens imóveis e direitos a eles relativos
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1.1 Identificação e Justificativa do Problema	14
1.2 Justificativa do Estudo	19
1.3 Estrutura do Trabalho	22
1.4 Método e Procedimentos da Pesquisa	23
1.4.1 Delineamento da Pesquisa	24
1.4.2 Procedimentos de Coleta de Dados	25
1.4.3 Análise dos Dados	27
1.4.4 Limitações da Pesquisa.....	28
2 INVENTÁRIO NA BASE DE DADOS DA SciELO SOBRE TEMAS QUE ENVOLVEM O FINANCIAMENTO DA EDUCAÇÃO NO PERÍODO DE 2001 A 2011	30
2.1 Desdobramento dos Artigos Inventariados da Educação Básica	32
3 DESCRIÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	42
3.1 Conceito de Tributos	43
3.2 Classificação dos Tributos	44
3.3 Impostos	45
3.3.1 Impostos Pertencentes a Administração Pública Federal	46
3.3.1.1 Imposto de Importação - II	47
3.3.1.2 Imposto de Exportação - IE	49
3.3.1.3 Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza - IR	50
3.3.1.4 Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI.....	52
3.3.1.5 Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF.....	55
3.3.1.6 Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR.....	57
3.3.1.7 Imposto Sobre Grandes Fortunas - IGF.....	59
3.3.2 Impostos Pertencentes aos Estados e ao Distrito Federal	60
3.3.2.1 Imposto Sobre Heranças e Doações - ITCMD	60
3.3.2.2 Imposto Sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadoria e Prestações de Serviços - ICMS.....	62
3.3.2.3 Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA	65
3.3.3 Impostos Pertencentes aos Municípios	66
3.3.3.1 Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU	67
3.3.3.2 Imposto Sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Móveis e Direitos a eles Relativos – ITBI.....	70

3.3.3.3 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS	72
3.4 Receitas Tributárias que compõem o FUNDEB	75
4 TRIBUTOS E EDUCAÇÃO: O QUE É LEGALMENTE DESTINADO PARA A EDUCAÇÃO	78
4.1 As Políticas Públicas Frente ao Direito Constitucional à Educação	79
4.2 Fontes de Financiamento da Educação segundo a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Diretrizes e Bases da Educação - ldb	81
4.2.1 Das Repartições das Receitas Públicas Constitucionais	84
4.3 Plano Nacional de Educação – PNE	88
4.4 O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica - FUNDEB	90
5 DISCUSSÃO DO ORÇAMENTO DA EDUCAÇÃO BÁSICA A PARTIR DO ESTUDO FOCADO NO MUNICÍPIO DE PASSO FUNDO	95
5.1 Conhecendo o Processo Orçamentário	96
5.2 Lei Orgânica do Município de Passo Fundo	98
5.3 Plano Plurianual do Município de Passo Fundo – PPA 2010 à 2013	100
5.4 Lei de Diretrizes Orçamentária do Município de Passo Fundo - LDO 2011	105
5.5 Lei Orçamentária Anual do Município de Passo Fundo – LOA 2011	106
5.5.1 Dos Percentuais sobre a Receita dos Impostos Destinados ao MDE – 35%	111
5.5.1.1 Dos Valores Destinados e Retornados do Fundeb	112
5.5.2 Valores Liquidados no Órgão da Secretaria da Educação	114
5.6 Comparativo da Evolução das Receitas e Despesas com Educação do Município de Passo Fundo: período de 2009 a 2012	116
5.7 Do Total de Alunos Matriculados e Atendidos pela Rede Pública do Município	123
5.7.1 Dos Gastos Totais do Órgão Secretaria da Educação X Alunos Atendidos	124
6 CONCLUSÃO	127
7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	131
8 A N E X O S	135

INTRODUÇÃO

A presente dissertação consiste em analisar, especificamente, os aportes legais que envolvem o sistema tributário nacional com ênfase aos aspectos orçamentários que mantêm uma ligação direta com a área de políticas educacionais destinadas ao custeio da educação básica no Brasil.

Vale ressaltar (KRAWCZYK, 2011, p. 219) que a pesquisa na área de políticas educacionais vem ao longo dos tempos estabelecendo um diálogo relevante com outras disciplinas. Esse clima sociopolítico tem influenciado fortemente a escolha dos temas de pesquisas em política educacional, que nos dias de hoje continuam ocupando um espaço importante na produção científica: "a relação entre educação e sociedade; a gestão do sistema educacional e da escola; a participação; a autonomia escolar; o financiamento, entre outros".

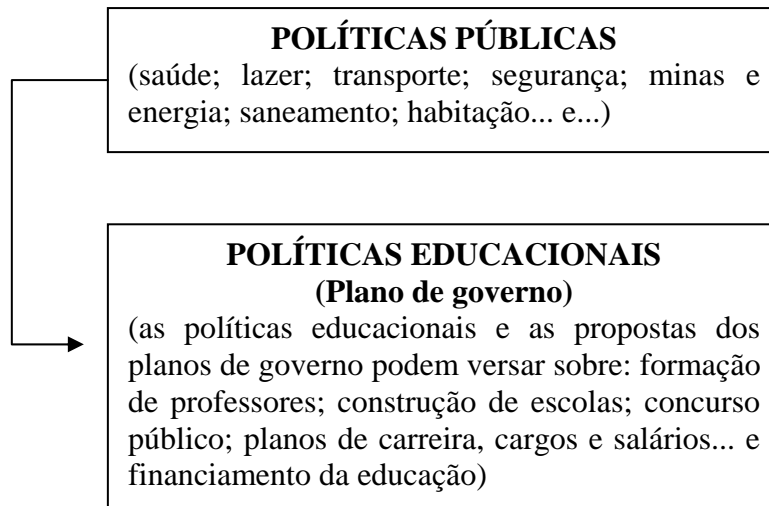
Este cenário tem influenciado o debate e a produção acadêmica em torno da democratização da gestão escolar e seu confronto com as teorias da administração empresarial, contrapondo o discurso da democratização ao da eficácia. Acrescenta a autora (p. 223) que "o diálogo da educação com as diferentes áreas disciplinares não se dá de forma simultânea, pois a preocupação destas com a educação – e vice-versa – está relacionada aos problemas e aos desafios que a realidade nos apresenta".

Para Libâneo et. al. (2009, p. 33) "as reformas educativas executadas em vários países do mundo europeu e americano, nos últimos 20 anos, coincidem com a recomposição do sistema capitalista mundial, o qual incentiva um processo de reestruturação global da economia regido pela doutrina neoliberal".

Castro (2011, p. 31) refere que o marco legal da política educacional brasileira é representado pela Constituição Federal de 1988, pelo Estatuto da Criança e do Adolescente, pela LDB e por um conjunto de normas e regras infraconstitucionais e resoluções do Conselho Nacional de Educação. Dispõe ainda que "esse arcabouço jurídico assegura a todos os brasileiros as condições formais para o exercício do direito básico à educação, especialmente o direito ao ensino fundamental, além de fixar a atual estrutura de responsabilidades e competências para a oferta de educação no Brasil".

O financiamento da educação básica está inserido dentro das políticas públicas

municipais como sendo uma das atividades de extrema relevância, devendo ser promovida e incentivada pelo gestor público, objetivando satisfazer e promover a manutenção e desenvolvimento do ensino. Menciona-se abaixo um quadro para sintonizar o financiamento dentro das políticas governamentais.



O padrão de federalismo desenvolvido no Brasil condicionou e influenciou a área da educação, especialmente no campo do financiamento da educação. No contexto da base territorial física do Brasil, cada ente federado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possuem atribuições constitucionais de ofertar educação de qualidade a todo cidadão. Cruz (2011, p. 82) afirma que "a CF/88 reconhece a educação como um direito social e, além de definir o ensino fundamental como direito público subjetivo, expressa vários outros direitos que remetem a um processo de democratização do acesso para todos os níveis e modalidades da educação básica".

Farenzena (2011, p. 96) complementa que "nos estados federativos, diferentes níveis de governo têm autoridade sobre a mesma população e o mesmo território. O governo central e os governos subnacionais são independentes entre si, são atores políticos autônomos, com poder para implementar suas próprias políticas". Acrescenta ainda (p. 97) que:

A responsabilidade pela oferta de educação escolar básica é compartilhada pelos três níveis governamentais, com as definições de etapas do ensino de atuação prioritária, para estados e municípios, e de prestação de assistência aos governos subnacionais pela União. As delimitações de responsabilidades

governamentais próprias, concorrentes e comuns, bem como as prioridades inscritas no marco constitucional-legal encontram, entretanto, na prática político-administrativa, diferentes demarcações.

O Estado tem como pressuposto a imposição de normas e condutas a todos os cidadãos, cuja noção se pressupõe conhecida de todos, tendo como principal objetivo satisfazer os interesses da coletividade em várias áreas essenciais e necessária, como é o caso da educação. Para que possamos ter educação de qualidade é imperativo que o estado destine boa parte dos orçamentos públicos para custear o financiamento da educação no Brasil.

Machado (2004, p. 41) menciona que para viver em sociedade, necessitou a espécie humana de uma entidade com força superior, bastante para fazer as regras de conduta, para construir o Direito e fornecer ao cidadão o bem estar social. É inegável que para a sobrevivência do estado ele desenvolva várias atividade financeira. Essa atividade financeira é derivada dos tributos, pois sem eles o estado não teria condições de realizar seus fins sociais.

Para Dourado et al (2006, p.1):

A temática do financiamento da educação tem assumido importante papel na compreensão da organização e da gestão da educação, particularmente a partir de estudos e análises que exploram a relação entre o financiamento, as políticas educacionais e o Estado brasileiro, ganhando densidade também no subcampo da economia da educação.

Diante várias atividades atribuídas ao estado, alguns serviços são prestações vitais para sobrevivência do estado e também da sociedade e neste campo se insere a educação. Farenzena (2006, 17) relata que a política do financiamento da educação pública no Brasil vem sendo palco de inúmeros avanços na atualidade. Delibera ainda que:

As definições específicas do financiamento têm convergido muitas das concepções de organização da educação e de distribuição de encargos e poder decisório para a formulação e implementação de planos, projetos e ações. Nos últimos anos, há um consenso, ao menos discursivo quanto as duas questões críticas no campo do financiamento da educação, quais sejam, as necessidades de planejar o alargamento do fundo público para a educação pública e de colaboração entre as esferas de governos no financiamento, dada a distribuição da receita fiscal e os diferenciais de capacidade financeira e administrativa dos

governos, especialmente posta por várias regionais e locais.

A Constituição da República Federativa do Brasil, última promulgada em 05/10/1988, traz inserida no bojo do artigo 205, que a educação é de direito de todos e dever do Estado e da família, sendo promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Dourado et al (2006, p.11) menciona que os debates que abarcam o custeio do financiamento da educação pública no Brasil, têm perpassado as discussões acerca da “democratização da educação e da escola por meio do acesso e da permanência com qualidade social, da melhoria da qualidade do ensino e da garantia dos direitos dos cidadãos, como vimos na Constituição Federal/88 e na LDB/96”.

A política educacional passa a fazer um papel importantíssimo nesta reformulação educacional, fazendo com que os gestores estejam imbuídos na correta aplicação e gestão dos recursos despendidos na área da educação. Sabe-se que a educação pública é promovida e mantida pelos gestores das três esferas da administração pública Federal, Estadual e Municipal, em virtude do reconhecimento de sua característica de essencialidade e necessidade.

Meirelles (2000, p. 308), menciona que os serviços próprios do estado são aqueles que se relacionam intimamente com as atribuições do poder Público (educação, segurança, polícia, higiene e saúde públicas etc.) e para execução dos quais a administração usa da sua supremacia sobre os administrados.

A Constituição atribui essa supremacia ao Estado para que possa instituir e arrecadar todos os tributos de sua competência. Estes tributos são as principais fontes de receita dos entes públicos, que darão guarida aos dispêndios da educação entre outros.

Sabe-se que a prestação de serviço na área da educação tanto pode ser desenvolvida pela iniciativa privada como também será prestada pelo ente público. A educação é prestada de forma híbrida, ou seja, prestada tanto pelo setor público como pelo setor privado. Dessa forma podemos afirmar que quando o serviço de educação é exercido pelo estado, é um serviço público e quando exercida pela iniciativa privada é serviço privado.

Neste sentido, a própria Lei de Diretrizes e Bases da educação nacional, trás inserido no art. 19 que as instituições de ensino classificam-se em diferentes níveis e

categorias administrativas, sendo as públicas, assim entendidas as criadas ou incorporadas, mantidas e administradas pelo Poder Público e as privadas, assim entendidas as mantidas e administradas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado.

A iniciativa privada presta serviços na área da educação visando geralmente a mercancia, ou seja, objetivando auferir recursos financeiros, que se revertam ao final, em lucro para seus acionistas, investidores e proprietários. Já o setor público presta os serviços de educação por necessidade e obrigatoriedade como sendo uma das funções essencial do Estado. Assim, nesse sentido, a Constituição Federal traz o seguinte enunciado:

Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:

I - educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezesete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria;

II - progressiva universalização do ensino médio gratuito;

III - atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino;

IV - educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade

V - acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um;

VI - oferta de ensino noturno regular, adequado às condições do educando;

VII - atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didático escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde.

A educação é um direito de todos e dever do estado e da família na sua execução. Como a educação é um serviço social de extrema importância e relevância, fez com que a Constituição consignasse em seu teor que o Poder Público terá a obrigatoriedade no oferecimento de ensino a todos os educando, responsabilizando os gestores da administração publica pelo não cumprimento das disposições legais.

1.1 Identificação e Justificativa do Problema

O ensino público é promovido e mantido pelos entes públicos Federais, Estaduais e Municipais, em virtude do reconhecimento de sua característica de essencialidade e necessidade. Machado (2004, p. 42) dispõe que “o Estado é perdulário. Gasta muito, e ao fazê-lo privilegia uns poucos, em detrimento da maioria, pois não investe nos serviços

públicos essenciais dos quais estas carece, tais como a educação, segurança e saúde”.

Dourado et al (2006, p.2) argumenta que:

apesar da complexidade da temática, a compreensão da estrutura e das bases do financiamento da educação coloca-se como uma necessidade para toda a sociedade, devendo envolver, especialmente, os gestores educacionais, os profissionais da educação, os pais e os estudantes e a comunidade local.

Os orçamentos de todos os entes políticos sejam eles Federais, Estaduais e Municipais, devam consignar em seus documentos orçamentários, que todas as receitas oriundas dos impostos, sejam vinculadas e dirigidas, dentro de certos percentuais a custear os dispêndios da educação.

Castro (2011, p. 32) afirma que "desde 1983, garantiu-se por meio da EC nº 24/1983 a destinação mínima de recursos financeiros à educação – 13% pela União e 25% pelos estados e municípios". No entanto, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o percentual mínimo sobre os impostos destinado a educação da União foi ampliado para 18%, mantendo o mesmo para estados e municípios com 25%. Assim dispõem o art. 212 da CF/88:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

De acordo com o enunciado a cima, a Carta Magna determinou que a União destinasse não menos que 18% e os estados e municípios não menos do que 25%, da receita resultante dos impostos na manutenção e no desenvolvimento do ensino. E que dentre essa repartição dos recursos públicos, sirva para atender prioritariamente ao ensino obrigatório, no que diz respeito a universalização, garantia de padrão e igualdade, nos termos do plano nacional de educação. A Lei de Diretrizes e Bases da Educação, Lei 9.394 de dezembro de 1996, artigo 68, vem estabelecer que os recursos públicos destinados à educação se originam de:

- I - receita de impostos próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- II - receita de transferências constitucionais e outras transferências;
- III - receita do salário-educação e de outras contribuições sociais;
- IV - receita de incentivos fiscais;
- V - outros recursos previstos em lei.

Para Libâneo (2009, p. 192) o orçamento geral dos entes públicos englobam os impostos, empréstimos compulsórios, as taxas e outras contribuições, doações espontâneas, entre outras eventuais receitas. Para tanto, o desembolso mínimo obrigatório para manutenção e desenvolvimento do ensino fica vinculado ao recolhimento de impostos pagos pelos contribuintes pessoas físicas e jurídicas, muito embora que a educação básica receba outras contribuições, como fonte adicional de financiamento que é salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei. O Autor acrescenta ainda que:

Todo brasileiro, rico ou pobre, empregado ou desempregado, paga tributos. Como consumidor, paga taxas, impostos e contribuições desde o nascimento (taxa da certidão de nascimento) até a morte (taxa de sepultamento). Paga imposto e taxas quando pega o ônibus para o trabalho, quando acende a luz, usa água, etc. Quer dizer, paga imposto e taxa sem perceber. Os tributos são as receitas derivadas que o estado recolhe do patrimônio dos indivíduos – baseando-se em seu poder fiscal, o qual é disciplinado por normas do direito público. Compreendem os impostos, as taxas e as contribuições.

Os recursos públicos serão destinados às escolas públicas visando o desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades. Como mencionado, a grande essência dos valores destinados à educação são oriundos dos recursos arrecadados dos impostos, o que não significa dizer que esse percentual é calculado sobre a receita bruta dos orçamentos Federais, Estaduais e Municipais.

Dourado et al (2006, p. 2) faz menção que conhecer e compreender o financiamento da educação básica no Brasil requer um estudo dos aportes da legislação orçamentária a fim de entender a “sua execução, analisar a responsabilidade dos entes federados, a importância do regime de colaboração entre esses e o papel desempenhado pelos fundos destinados à educação básica, assim como as fontes adicionais de recursos”.

Para falar e debater sobre o universo do Financiamento da Educação temos que reportarmos aos instrumentos legais que devem estar claramente presentes em nossos conhecimentos. Desse modo, chama-se a atenção para a Lei Maior que é a Constituição

Federal, última promulgada em 1988, como também cada Estado Brasileiro deve necessariamente possuir suas Constituições Estaduais, e cada município é regido pelas suas Leis Orgânicas. Cada aporte legal citado traz inserido artigos que obriga cada ente da federação a destinar parte da arrecadação de suas receitas ao custeio da educação.

Nesse sentido, o Estado do Rio Grande do Sul, objetivando acompanhar as alterações trazidas pela Carta Magna de 1988, promulgou em 3 de outubro de 1989 a sua Constituição Estadual e fez consignar no artigo 202 algo inovador à manutenção e desenvolvimento do ensino público, pois sua redação trouxe que o "Estado aplicará, no exercício financeiro, no mínimo, trinta e cinco por cento da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências" no financiamento da educação, desse modo, destinado percentual maior daquele previsto na CF/88.

Diante o contexto, o Município de Passo Fundo, um dos 496 municípios que compõe o Estado do Rio Grande do Sul, situado na região norte do Estado, acompanhou a reformulação da Constituição Federal e Estadual vindo a promulgou a sua Lei Orgânica em 03 de abril de 1990 e fez consignar redação semelhante a Constituição Estadual quanto a vinculação da receita de impostos na manutenção e desenvolvimento da educação básica.



Figura 1 – Mapa do Estado do Rio Grande do Sul com destaque do Município utilizado no estudo de caso.

Desse modo o município promulgou a sua Lei Orgânica e fez questão de deixar inserido no artigo 215 a seguinte redação:

O Município aplicará anualmente, trinta e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida também a proveniente transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino público municipal. Parágrafo Único - Do percentual de trinta e cinco por cento destinados ao ensino público municipal, conforme dispõe o "caput" deste artigo, no mínimo dois por cento deverão ser aplicados na educação infantil, entendida de acordo com definição da Lei de Diretrizes e Bases da Educação

Convém ressaltar que todos os municípios que compõem o Estado do Rio Grande do Sul também readequaram suas Leis Orgânicas, mas nem todos eles seguiram a redação dada pelo Estado quanto o percentual mínimo de impostos vinculados com a educação.

De acordo com pesquisas realizadas, muitas dessas Leis Orgânicas nem se quer tratam dos percentuais de impostos que devam estar vinculados com a educação. Isso quer dizer, no entanto, que estes município estariam apenas obrigados a atender os percentuais previstos na Lei Maior e não necessariamente o percentual maior estipulado na Constituição Estadual. Fato é, que o município de Passo Fundo utilizado como estudo de caso, de maneira salutar e inovadora seguiu a Constituição do Estado do Rio Grande do Sul e também fez contar percentual maior de impostos e transferências constitucionais destinado ao financiamento da educação básica.

Castro (2011, p. 32) afirma que "os percentuais podem variar regionalmente de acordo com o que conste nas respectivas constituições ou leis orgânicas dos estados, DF e municípios, reconhecendo a possibilidade desses entes federados ampliarem o valor do índice mínimo fixado na CF/88".

Dessa forma, é possível formular o seguinte problema de pesquisa: **em uma realidade empírica, quais são os aportes e desdobramentos orçamentários que se aplicam na manutenção e desenvolvimento do ensino básico?**

O objetivo geral da presente dissertação circunda em verificar os aportes e desdobramentos de um orçamento concreto, tendo como campo de estudos empírico o município de Passo Fundo, em grande medida pela especificidade da aplicação anual de 35% da arrecadação de seus impostos e transferências constitucionais na manutenção e desenvolvimento da educação básica.

Diante desse contexto, objetiva-se partir do sistema macro para se chegar ao sistema micro da educação, ou seja, o macro permite estudar profundamente os aportes legais que envolvem o sistema tributário nacional com ênfase aos impostos que possuem uma vinculação direta com a educação, e no micro se propõem evidenciar o cumprimento da legislação municipal de Passo Fundo/RS, quanto ao percentual do orçamento é destinado ao financiamento da educação básica municipal.

O relatório final da pesquisa – dissertação - objetivou ainda:

- a) Elaborar, com base nos dados da biblioteca virtual SCIELO <http://www.scielo.br/>, uma síntese integrativa sobre o tema do financiamento da educação, durante o período que compreende os anos de 2001 até 2011;
- b) Descrever o sistema tributário nacional, mais precisamente sobre os impostos de competência Federal, Estadual, Distrital e Municipal por ter uma vinculação direta com o financiamento da educação.
- c) Analisar a relação entre os Tributos e a educação: o que é legalmente destinado para a educação com ênfase nos aportes legais
- d) Verificar no ano de 2011, o cumprimento e destinação legal dos repasses destinados ao financiamento da educação básica no Município de Passo Fundo/RS; bem como, estabelecer um comparativo da evolução da receita e da despesa com educação; e o número de alunos atendidos.

1.2 Justificativa do Estudo

A elaboração da dissertação se justifica em demonstrar como o município de Passo Fundo, cumpre com os ditames da Constituição Federal, bem como com a Lei Orgânica, quanto aos repasses destinados a financiar a educação básica municipal. A educação básica é de fato, uma das principais necessidades básicas de toda a população brasileira e, portanto deve ser rigorosamente incentivada e promovida por todos os gestores da administração pública.

Segundo o art. 21, inc. I da Lei 9.394/96 dispõe que a educação básica é formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio, tendo como finalidades desenvolver o educando, assegurar-lhe a formação comum indispensável para o exercício

da cidadania e fornecer-lhe meios para progredir no trabalho e em estudos posteriores.

A escolha do município de Passo Fundo/RS, para realizar o estudo de caso, se justifica pela especificidade do município destinar ao financiamento da educação básica, percentual maior do que aquele previsto no art. 212 da Constituição Federal de 1988, pois determina o artigo que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão aplicar, no mínimo, 25% da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. No entanto, o município objeto de estudo, se diferenciou dos demais entes federados e consignou em seu aporte maior, Lei Orgânica, 10% a mais da receita de imposto na manutenção e desenvolvimento do ensino básico.

Justifica-se ainda o estudo, quando se questiona se os gestores públicos, realmente investem em educação o percentual mínimo previsto constitucionalmente, pois sé é lei os entes públicos devem cumprir rigorosamente. Será que cumprem realmente? Neste sentido, chama-se a atenção para seguinte reportagem publicada pelo Jornal Zero Hora, edição do dia 04/06/2012 dispondo que “os gaúchos aplicaram, na média de 2005 a 2010, o menor índice de receitas próprias no sistema de ensino. Enquanto o governo federal determina a aplicação de pelo menos 25% desses recursos para educar a população, descontando gastos com inativos, os rio-grandenses investiram um percentual médio de 18,79% no período”.

Se o próprio Estado do Rio Grande do Sul que foi inovador entre os demais estados e fez consignar na redação da sua Constituição Estadual, última promulgada em 03 de outubro de 1989, que aplicaria no mínimo 35% das receitas resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências no financiamento da educação, desse modo, reservando percentual maior daquele previsto na CF/88. No entanto, a reportagem do Zero Hora demonstra o descompasso do que prevê a legislação e deixa transparecer que o Rio Grande do Sul detém o pior índice entre os demais entes da federação. Vejamos no mapa abaixo o ranking dos Estados quanto aos valores destinados ao financiamento da educação pública.

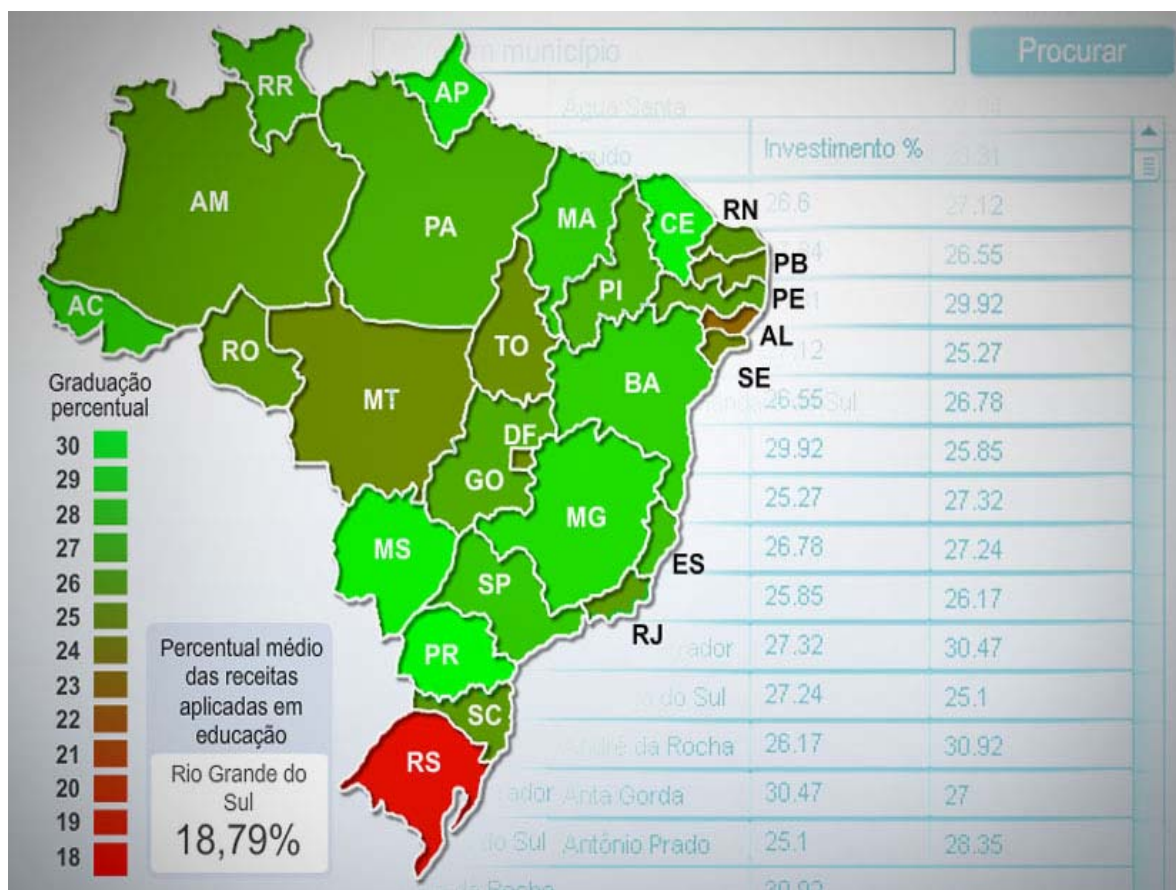


Figura 2 – Mapa extraído do site do portal do Jornal Zero Hora, edição do dia 04/06/2012, demonstrando o percentual médio das receitas aplicadas em educação.

Para apurar e demonstrar anualmente o percentual destinado ao financiamento da educação básica faz-se necessário adentrar no conceito e aspectos orçamentários, dos quais o mestrando possui bons conhecimentos, pelo fato de ministrar a disciplina de Orçamento e Planejamento Público na Faculdade de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis da Universidade de Passo Fundo.

Por fim, o presente estudo vincula-se diretamente na linha de pesquisa de Políticas educacionais, apresentando temática concernente ao desdobramento de uma política educacional de financiamento e gestão, materializada nas diferentes legislações já mencionadas.

Falar em financiamento da educação não é um tema tão simples com se pode esperar, pois se torna necessário conhecer o complexo sistema tributário brasileiro que é a principal fonte de captação de receitas públicas. Poucas pessoas possuem uma expertise técnica para analisar os aportes legais que norteiam o direito financeiro do estado, dos quais servirão para ratear e financiar os programas de governos de enorme relevância

social, como é o caso da educação.

1.3 Estrutura do Trabalho

O trabalho está estruturado em cinco capítulos. O primeiro capítulo apresenta a introdução do estudo. Inicia-se apresentando o tema, a questão da pesquisa e o problema de pesquisa. Na sequência, elencam-se, os objetivos geral e específicos, a justificativa do estudo e a estrutura do trabalho.

No segundo capítulo, se propôs a realizar um inventário na plataforma de biblioteca virtual, Scientific Electronic Library Online/SciELO sobre os temas que envolvem o financiamento da educação. O objetivo concentra-se em realizar uma síntese integrativa do conhecimento sobre o tema do financiamento da educação, com base na análise das publicações no site da SciELO, <http://www.scielo.br/?lng=pt>, conhecido como uma biblioteca eletrônica que abarca uma enorme coleção selecionada de periódicos, durante o período que compreende os anos de 2001 até 2011, almejando conhecer o que já foi produzido de artigos sobre o tema financiamento/orçamento da educação básica no Brasil.

Importa dizer que o SciELO é apenas uma base de dados que condensa, significativamente, a produção acadêmica, não sendo a única, mas pelo fácil acesso e números de downloads diários, acredita-se que ela apresenta indicativos concretos dos caminhos traçados pela pesquisa e produção acadêmica brasileira.

No terceiro capítulo, tem como pressuposto descrever o sistema tributário nacional, mais precisamente sobre os impostos de competência Federal, Estadual, Distrital e Municipal por ter uma vinculação direta com o financiamento da educação. Este capítulo se justifica pelo motivo de demonstrar e orientar o leitor sobre os tributos que compõem o sistema financeiro, responsáveis para financiar obras, investimentos, inclusive os gastos com a educação básica. Sabe-se que para fornecer educação gratuita para o cidadão brasileiro é necessário desembolsar uma grande quantidade de recursos provindo dos tributos.

Cumprir informar que, apesar do caráter extremamente enciclopédico do capítulo que descreve sobre o sistema tributário nacional, optou-se por mantê-lo ainda que em forma de manual, pois se presume ser mais importante e socialmente relevante para a área da educação, pois é mais fácil um professor ou gestor educacional buscar referências em

uma dissertação da área da educação, do que em um livro da contabilidade ou do direito.

No quarto capítulo, visa analisar a relação entre os Tributos e a educação: o que é legalmente destinado para a educação com ênfase nos aportes legais. Com base neste contexto, são identificadas as diretrizes da política de financiamento da educação. Sabe-se que a educação é financiada por vários mecanismos e fundos mantidos pelos órgãos públicos pertencentes as três esferas de governo, portanto, como estes recursos se vinculam à manutenção e desenvolvimento do ensino.

No quinto e último capítulo, se destina ao estudo de caso do município de Passo Fundo quanto ao cumprimento e destinação legal dos repasses destinados ao financiamento da educação básica municipal, no ano de 2011. Propôs-se analisar quanto foi orçado e efetivamente gasto com o ensino, partido do plano plurianual até se chegar ao orçamento executado, sabendo-se que o município possui uma particularidade entre os demais entes da federação, quando previu que anualmente aplicaria o percentual mínimo de 35% da receita resultante de impostos, compreendida também a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

1.4 Método e Procedimentos da Pesquisa

Para que os objetivos fossem alcançados, foi necessário organizar uma metodologia para o estudo, a fim de identificar e descrever o tipo de pesquisa a ser realizada, bem como o método utilizado para a coleta dos dados e a abrangência do estudo, no sentido de fornecer suporte ao alcance dos objetivos.

Para Silveira et al. (2004, p. 42), a pesquisa científica “é a atividade de investigação rigorosa que adota um método científico e está voltado para a solução de problemas, produzindo um conhecimento novo ou complementar ao estudo de um determinado assunto ou tema”.

Segundo Gil (2006, p. 31), método significa o “caminho para se chegar a um fim”. Assim, fica entendido como o conjunto de métodos ou etapas a serem seguidas num determinado processo para a resolução do problema e dos objetivos propostos.

Richardson (1999) estabelece diferenças para o método e a metodologia. Para o autor o método é o caminho ou a maneira para se chegar a determinado fim ou objetivo, ou seja, o caminho da ciência para chegar a um objetivo. Por sua vez, a metodologia

constitui-se como sendo os procedimentos e regras utilizadas por determinado método, ou ainda, são as regras estabelecidas para o método científico.

A escolha metodológica deve levar em consideração as características do fenômeno que se busca compreender, o que requer adaptação e desenvolvimento de métodos que vão ao encontro da complexidade dos referenciais teóricos utilizados na pesquisa.

1.4.1 Delineamento da Pesquisa

Delineamento da pesquisa, conforme Gil (2006, p.43):

[...] refere-se ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, que envolve tanto a diagramação quanto a previsão de análise e interpretação de coleta de dados. Entre outros aspectos, o delineamento considera o ambiente em que são coletados os dados e a forma de controle das variáveis envolvidas.

A pesquisa, caracterizada como descritiva, com abordagem quantitativa e qualitativa, na medida em que se apresentam um referencial teórico sobre uma revisão do ordenamento constitucional frente ao sistema tributário nacional com ênfase aos repasses destinados a subsidiar os dispêndios da educação básica brasileira.

Gil (2006) explica que a pesquisa bibliográfica é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente em livros, períodos e artigos científicos.

A abordagem quantitativa é caracterizada por Hair Jr. et al. (2005, p. 100) como sendo “mensurações em que números são usados diretamente para representar as propriedades de algo. Como são registrados diretamente com números, os dados estão em uma forma que se presta para a análise estatística”. Para os autores, a abordagem quantitativa oferece informações resumidas sobre várias características, sendo útil para o mapeamento de tendências.

Quanto aos procedimentos de coleta de dados tem-se para este estudo a pesquisa documental, bibliográfica e estudo de caso. A pesquisa foi realizada no município de Passo Fundo, situada na região norte do Estado do Rio Grande do Sul, utilizando o período de análise o ano de 2011 por já ter encerrado e os dados estarem disponíveis no próprio site do município PMPF - portal da transparência, quanto no site do Tribunal de Contas do

Estado do Rio Grande do Sul - TCE/RS e no site Secretaria do Tesouro Nacional - STN .

1.4.2 Procedimentos de Coleta de Dados

O procedimento de coleta dos dados significa a maneira como se conduz o estudo e, portanto, se obtém os dados. Em outras palavras, define-se como ocorre a coleta e o tratamento dos dados necessários à solução do problema apresentado. Assim, têm-se como procedimentos para este estudo a pesquisa documental, bibliográfica e estudo de caso.

Pesquisa documental possui como fonte de coleta de dados os documentos, escritos ou não, e que pode ser feita no momento em que o fato ocorre, ou depois (MARCONI; LAKATOS, 1992).

A pesquisa documental aqui apresentada possui como fonte de documentos os demonstrativos contábeis e financeiros do Município de Passo Fundo/RS, tais como: Balanço Orçamentário, Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentária, Lei Orçamentária Anual, Relatório da execução orçamentária, Relatórios financeiros, Demonstrativo da execução das despesas por função/subfunção. Estes documentos estão disponíveis a toda sociedade e podem ser encontrados no site do município de Passo Fundo/RS dentro do link do portal da transparência, como também os dados podem ser obtidos do site do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul - TCE, fazendo a busca pelo nome do município.

Para a pesquisa bibliográfica, Cervo e Bervian (2006, p. 60) mencionam que qualquer pesquisa, das mais diversas áreas do conhecimento, requer-se uma pesquisa bibliográfica, tanto para o levantamento do tema, quanto para a fundamentação teórica como também para justificar os limites e contribuições da própria pesquisa. Explicam ainda que:

a pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em artigos, livros, dissertações e teses. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Em ambos os casos busca-se conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado sobre determinado assunto, tema ou problema.

Neste sentido, é que se pretende elaborar a presente dissertação, no intuito de reunir

diversas fontes de pesquisas isoladas e atribuir-lhe uma nova leitura sobre o financiamento da educação, partindo do complexo sistema tributário nacional, passando pelas diversas modalidades de vinculação de receitas à manutenção da educação básica passando pelo orçamento público que é um dos mais antigos instrumentos utilizados na gestão dos negócios públicos.

Para atingir o objetivo relativo aos estudos que abordam financiamento na Educação, serão coletados dados na base de dados de SciELO. Esta base é conhecida no meio acadêmico como sendo uma biblioteca eletrônica que abarca uma enorme coleção selecionada de periódicos científicos brasileiros. O portal do site <http://www.scielo.br/?lng=pt> descreve o SciELO como “um modelo para a publicação eletrônica cooperativa de periódicos científicos na Internet. Especialmente desenvolvido para responder às necessidades da comunicação científica nos países em desenvolvimento e particularmente na América Latina e Caribe [...]”.

Para atingir o terceiro e quarto objetivos relativos ao sistema tributário nacional, mais precisamente sobre os impostos que possuem uma vinculação direta com a área da educação e sobre as fontes de receitas destinadas ao financiamento da educação básica em rede nacional, foram precisos buscar inúmeras doutrinas, artigos, periódicos, Leis, sites e demais aportes legais e documentais que abordassem sobre o assunto proposto.

No tocante ao quinto objetivo, que trata da aplicação e destinação de percentual vinculado a Manutenção e desenvolvimento do ensino no Município de Passo Fundo-RS, foi necessário efetuar uma coleta de dados, documentos e informações junto aos aportes legais e doutrinas, tais como os elencados no quadro abaixo:

Quadro 1 – Documentos utilizados na elaboração do estudo de caso.

DOCUMENTO	LOCALIZAÇÃO	DESCRIÇÃO
Constituição Federal	http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
LDB	http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9394.htm	Lei que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional
PPA	http://www.pmpf.rs.gov.br/servicos/geral/files/portal/lei_4598_09_ppa.pdf	Lei que dispõe sobre o plano plurianual para o quadriênio 2010 a 2013
Relatório de auditoria do TCE/RS	http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul
	http://www.pmpf.rs.gov.br/servicos/ge	Lei que estima a receita e

LOA	ral/files/transparencia/lei_4837_11_orcamento2012.pdf	autoriza a despesa do município de Passo Fundo para o exercício financeiro de 2012
Relatórios financeiros	Setor orçamentário do município de Passo fundo	Relatórios contábeis, orçamentários e financeiros sobre as receitas e despesas da educação básica do município.
Relatório execução orçamentária	http://www.pmpf.rs.gov.br/transparencia/secao.php?p=5&a=1&pm=1	Relatório Resumido de Execução Orçamentária do município de Passo Fundo-2012
Lei Orgânica	http://www.leismunicipais.com.br/cgi-local/orglaw.pl?city=Passo%20Fundo&state=rs	Lei orgânica do município de Passo Fundo.
INEP	http://portal.inep.gov.br/	Sistema de informações, pesquisas e estatísticas educacionais.

Fonte: Dados do autor.

Atualmente as informações e prestações de contas dos órgãos públicos estão se tornando cada vez mais transparentes e disponíveis de forma online a toda sociedade em detrimento das obrigações legais impostas aos gestores públicos. Bremaeker (observatório de informações sobre a transparência para os municípios, p. 1), destaca que "a partir de 27 de maio de 2010, segundo determinação da Lei Complementar nº 131/2009, a obrigatoriedade da publicação eletrônica, em tempo real, de receitas e despesas abrangerá a União, os Estados, o Distrito Federal e parte dos Municípios".

O estudo de caso demandará ao mestrando na coleta de dados em diversas fontes de pesquisa, sobre os dados e fatos colhidos da própria realidade da administração pública do município de Passo Fundo. Cervo e Bervian (2006, p. 63) mencionam que a pesquisa resultará na execução de inúmeras tarefas, o que implica na adoção simultânea e consecutiva de variadas técnicas em uma mesma pesquisa.

Após a coleta e estudo dos dados analisados, estes serão organizados de forma que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto visando atender as proposições das políticas públicas de financiamento da educação.

1.4.3 Análise dos Dados

Com relação à análise e interpretação dos dados, Gil (2006) concebe-os como sendo

dois processos, que apesar de conceitualmente distintos, aparecem estreitamente relacionados. Para o autor, a análise tem como objetivo organizar e sumariar os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação. Já a interpretação dos dados tem como objetivo a procura do sentido mais amplo das respostas, o que é feito mediante sua ligação a outros conhecimentos anteriormente obtidos.

Nesse sentido, buscou-se organizar e tabular os dados de tal forma que pudessem produzir informações conclusivas, sustentando o problema proposto nesta pesquisa.

A tabulação, segundo Gil (2006), refere-se ao agrupamento e contagem dos casos que se encontram nas várias categorias de análise. Para tanto, utilizou-se a tabulação eletrônica dos dados através do software, Microsoft® Excel 2010 for Windows.

Salienta-se que antes de fazer as interpretações e análises dos quadros e tabelas referentes à arrecadação total das receitas do município, como também dos gastos totais liquidados no órgão da Secretaria da Educação/SME, foi necessário realizar a deflação dos valores nominais para o ano base de 2011, utilizando o índice IGP-DI FVG.

Acrescenta o autor que após a tabulação dos dados segue-se a análise estatística, ou seja, faz-se a descrição dos dados, construção de índices, previsões específicas e avaliações das generalizações obtidas através dos dados. Dessa forma, procedeu-se à análise descritiva com abordagem qualitativa - produzindo juízo de valor - dos dados obtidos na pesquisa, cujo objetivo é caracterizar o cumprimento da legislação municipal em consonância com os ditames apregoados pela Constituição Federal de 1988 quanto a destinação do percentual a Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica.

1.4.4 Limitações da Pesquisa

Na realização do segundo capítulo, fez-se necessário, realizar um inventário junto ao site da SciELO, plataforma de biblioteca virtual, no qual foram mapeados diversos artigos publicados e disponíveis que abordaram sobre o financiamento da educação. A consulta foi realizada através da pesquisa da palavra-chave – financiamento/orçamento.

Delimitou-se um período de retroatividade de 10 anos, ou seja, buscaram-se neste site todos os artigos científicos publicados com a palavra-chave – financiamento/orçamento, desde o ano completo de 2001 até o ano encerrado de 2011.

Este limite temporal - recorte - que se propôs inventariar nesta plataforma de biblioteca virtual, se justifica pelo lapso de tempo da existência da promulgação da Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, conhecida pelos brasileiros como Lei de Responsabilidade Fiscal, no qual seus efeitos jurídicos começar a vigorar apartir de 2001, em respeito ao princípio constitucional da anterioridade. Essa lei veio regulamentar os artigos 163 a 169 da Constituição Federal de 1988, como também a Lei nº 4.320/1964, que em síntese estabelece uma série de normas atinentes a finanças públicas, direcionadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Por esse motivo é que o período de busca - recorte - se deu durante os anos de 2001 até o ano encerrado de 2011.

No quinto capítulo, reservado ao estudo de caso do Município de Passo Fundo, o período que se buscou analisar se o município cumpre com que determina a Lei Orgânica quanto ao percentual de 35% dos impostos e transferências constitucionais destinado a manutenção e desenvolvimento da educação básica foi o ano de 2011. Este ano foi escolhido aleatoriamente por já ter sido encerrado e seus dados estarem totalmente disponíveis tanto no site do TCE/RS, quanto no site do Município de Passo Fundo - portal da transparência e no site da Secretaria do Tesouro Nacional - STN, no link Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação - SISTN.

Neste capítulo que contempla o estudo de caso, buscou-se analisar as variações ocorridas entre as despesas liquidadas e pagas no órgão da Secretaria da Educação do Município de Passo Fundo; como também se elaborou um demonstrativo das receitas totais arrecadadas em contraponto ao total das despesas efetivamente liquidadas no órgão da secretaria de educação; bem como um quadro demonstrativo do total de alunos matriculados e atendidos pela rede pública municipal. Para a elaboração desses quadros, delimitou-se um período de 4 anos, que contemplaram os anos de anos de 2009, 2010, 2011 e 2012. Esse lapso temporal - recorte se justifica pelo período de vigência da Lei nº 4.598 de setembro de 2009, Lei do Plano Plurianual do Município de Passo Fundo.

2 INVENTÁRIO NA BASE DE DADOS DA SCIELO SOBRE TEMAS QUE ENVOLVEM O FINANCIAMENTO DA EDUCAÇÃO NO PERÍODO DE 2001 A 2011

Neste capítulo será demonstrado o inventário realizado no site da Scientific Electronic Library Online - SciELO sobre os artigos que abordam sobre o financiamento da educação. Esse mapeamento tem como finalidade apontar diretrizes que permitam discutir uma determinada produção acadêmica em diferentes universos do conhecimento, almejando responder que aspectos e dimensões vêm “sendo destacados e privilegiados em diferentes épocas e lugares, de que formas e em que condições têm sido produzidas certas dissertações de mestrado, teses de doutorado, publicações em periódicos e comunicações em anais de congressos e de seminários” Ferreira (2002, p. 257).

Este inventário, parcial, também objetivou apontar minimamente os rumos que a produção acadêmica e científica nacional tem tomado, especialmente no trato como o tema 'Financiamento da Educação'.

O período de análise compreendeu os anos de 2001 a 2011, período que corresponde a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal dos gestores públicos. Nesse período - recorte - foram inventariados e encontrados 81 artigos que envolveram a palavra – financiamento/orçamento. No Quadro 2 abaixo fica evidenciado a quantidade de artigos científicos publicados e disponíveis no site da SciELO, nos períodos que compreenderam os anos de 2001 até 2011.

Quadro 2 – Ano e quantidade de artigos publicados no site da SciELO

2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	TOTAL
3	6	5	6	10	6	8	7	10	9	11	81

Fonte: Quadro extraído do site da SciELO sobre os artigos publicados com a palavra-chave – financiamento.

Diante do cenário apresentado, fica descortinado que dos 81 artigos publicados e disponíveis no site da SciELO, envolvendo a palavra-chave –financiamento/orçamento, foi no ano de 2011 que mais publicações foram realizadas, envolvendo 11 artigos, e nos anos de 2005, 2009 e 2010 foram publicados, anualmente, em média de 10 artigos. Nos anos de 2002, 2004, 2006, 2007 e 2008 tiveram em torno de 6 a 9 artigos publicados. Por fim, nos anos que tiveram menos do que 5 publicações, anuais, foram em 2001 e 2003.

No gráfico abaixo, a título exemplificativo, demonstra-se a curva das publicações inventariadas e disponíveis no site da SciELO, que a aparecem com a palavra-chave “financiamento/orçamento”.

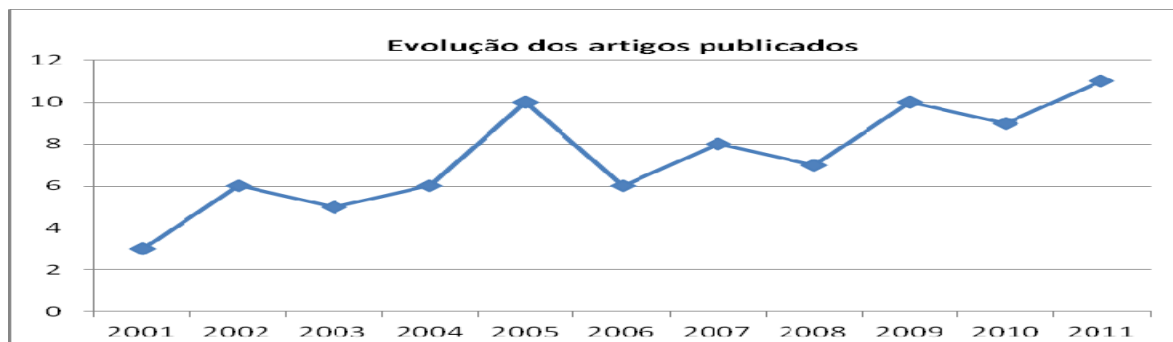


Figura 3 – Gráfico demonstrando a evolução dos artigos encontrados com a palavra-chave “financiamento/orçamento”, no site da SciELO, no período de 2001 a 2011.

Partido do sistema macro faz-se necessário realizar um desdobramento dos 81 artigos inventariados com a palavra-chave – financiamento/orçamento, abrangidos pelo período de 2001 a 2011, e classificá-los por setores que envolvem a área da educação, tais como: artigos que envolvem a Educação de Jovens e Adultos-EJA, Ensino Superior, Educação Básica e Educação Especial.

No Quadro 3 demonstra-se a quantidade de artigos inventariados com a palavra – financiamento e/ou orçamento - por níveis e modalidades da educação.

Quadro 3 – Quantidade de artigos publicados no site da SciELO, por modalidade de ensino.

MODALIDADES DE ENSINO	QUANTIDADE DE ARTIGOS PRODUZIDOS	PERCENTUAL DE PUBLICAÇÕES EM CADA MODALIDADE
Educação Básica	47	58%
Ensino Superior	21	26%
Educação de Jovens e Adultos - EJA	10	12%
Educação Especial	3	4%
TOTAL DE ARTIGOS PUBLICADOS	81	100%

Fonte: Dados do autor. Quadro montado com base nos artigos publicados no site da SciELO com a palavra-chave – financiamento, no período compreendido entre 2001 à 2011.

No Quadro 3 acima fica evidenciado que durante o período utilizado para realizar o inventário de 2001 à 2011, no site da SciELO, os pesquisadores objetivaram focar seus estudos no financiamento da educação básica, com um total de 47 artigos publicados, perfazendo um percentual de 58% sobre o total de artigos publicados no período. Em segundo aparece os estudos centrados na educação superior, com 21 artigos, perfazendo

um percentual de 26% e as publicações sobre o EJA e a educação especial, tiveram apenas 10 e 3 artigos publicados respectivamente.

No gráfico abaixo fica demonstrado as publicações por modalidades de ensino, durante o período de 2001 à 2011, inventariados do site da SciELO, que abordam sobre a palavra macro financiamento, pois a buscou-se utilizando a palavra-chave, - financiamento.

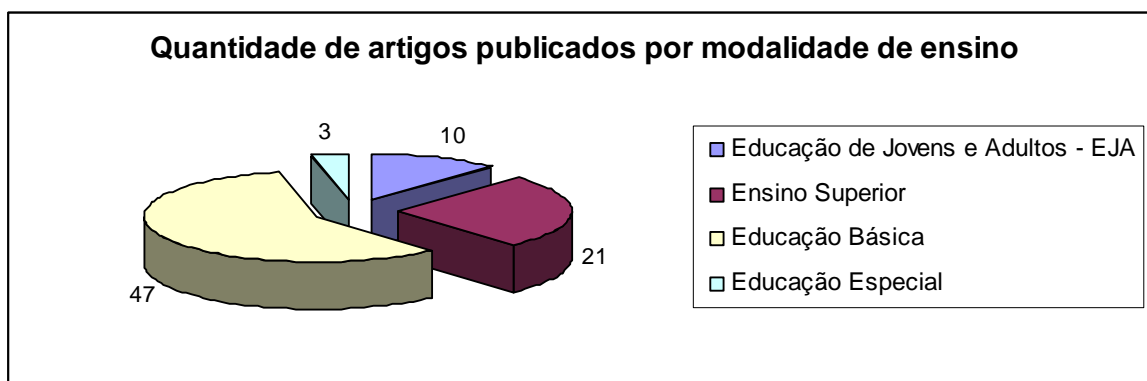


Figura 4 - Gráfico demonstrando a quantidade de artigos inventariados por modalidade de ensino, encontrado com a palavra-chave “financiamento/orçamento”, no site da SciELO, no período de 2001 a 2011

Esse inventário realizado no site da SciELO sobre os artigos que abordam sobre o financiamento da educação foi necessário ser feito, visando o levantamento das publicações até então realizadas, para que o mestrando analisasse e conhecesse o que já fora construído e produzido para posteriormente aprofundar em áreas pouco exploradas.

2.1 Desdobramento dos Artigos Inventariados da Educação Básica

O objetivo macro do mestrando centra no sentido de descortinar os desdobramentos e aportes de um orçamento do município de Passo Fundo, com vista a evidenciar se o mesmo vem atendendo as determinações legais frente à destinação de percentuais para o financiamento da educação, que recaiam sobre a arrecadação dos seus impostos de competência municipal e das receitas decorrentes das transferências vindas de outros entes da federação vinculadas com a manutenção e desenvolvimento da educação básica do município.

A partir desse momento, o inventário dos artigos encontrados no site da SciELO,

durante o período proposto, tem como finalidade verificar dentre os 47 artigos publicados, classificados pelo mestrando na modalidade de ensino da educação básica, quais mantêm uma relação mais próxima ao tema proposto, objeto dessa dissertação.

Para que o objetivo do estudo surta seus efeitos satisfatórios, dividir-se-á os artigos em três blocos. No primeiro bloco serão analisados os artigos que mantenham uma relação próxima com os seguintes tópicos/palavras: município; gestão da educação. No segundo bloco, pretende-se evidenciar em um quadro os artigos que mantenham relação próxima com o tema financiamento da educação básica. E no terceiro e último bloco, almeja demonstrar os artigos que mantenham relação próxima com o tema orçamento público; receitas e despesas públicas.

1º Bloco sobre os artigos analisados – gestão municipal; municípios

Neste bloco, evidenciará o(s) nome(s) do(s) autor(es), com o respectivo título e resumo de seu(s) trabalho(s) que mantém uma relação com os tópicos/palavras sobre municípios; gestão da educação; educação municipal.

Quadro 4 – Artigos publicados relacionados com a gestão da educação; município; educação municipal.

AUTOR(es)	TÍTULO DO TRABALHO	BREVE RESUMO DO ARTIGO
ADRIAO, Theresa e PERONI, Vera	Implicações do Programa Dinheiro Direto na Escola para a gestão da escola pública.	Este artigo apresenta as conseqüências do Programa Dinheiro Direto na Escola para a esfera da gestão das escolas públicas, especialmente aquelas relativas às conexões entre a constituição e gestão da esfera pública e da esfera privada.
SOUZA, Donaldo Bello de e VASCONCELOS, Maria Celi Chaves	Os Conselhos Municipais de Educação no Brasil: um balanço das referências nacionais (1996-2002).	O presente trabalho efetivou-se com base em um expressivo recorte da produção científica brasileira em torno do eixo temático Política, Gestão e Financiamento de Sistemas Municipais Públicos de Educação no Brasil.
AZEVEDO, Janete Maria Lins de	Implicações da nova lógica de ação do Estado para a educação municipal.	O artigo aborda sobre as principais características que passaram a nortear a ação do Estado, particularmente no que concerne às mudanças da administração burocrática para a gestão gerencial, procura-se mostrar as implicações dessas mudanças na educação municipal.

FONSECA, Marília	Projeto político pedagógico e o Plano de Desenvolvimento da Escola: duas concepções antagônicas de gestão escolar.	O presente texto mostra que, dentro da esfera governamental pública, convivem duas concepções antagônicas de gestão educacional, provenientes de diferentes matrizes teóricas: uma de caráter gerencial (PDE) e outra que sinaliza a aspiração da comunidade educativa por uma escola mais autônoma e de qualidade (PPP).
GOUVEIA, Andréa Barbosa e SOUZA, Ângelo Ricardo De	Perspectivas e desafios no debate sobre financiamento e gestão da educação: da CONAE a um novo PNE.	O artigo analisa as proposições mais importantes no documento final da CONAE 2010 quanto às questões do financiamento e da gestão da educação e, de forma complementar, cotejar tal texto com as indicações do Plano Nacional de Educação (PNE, Lei n. 172/2001).
BARRETO, Angela Maria Rabelo Ferreira	A educação infantil no contexto das políticas públicas.	O trabalho visou aprofundar sobre o financiamento da educação infantil e os desafios para a implementação das metas do PNE para essa etapa da educação básica. As análises evidenciam a necessidade de implementação do princípio do regime de colaboração entre a União, os estados e os municípios, previsto na Constituição de 1988 e na LDB de 1996.
SALES, Luís Carlos e SILVA, Magna Jovita G. S. e	O financiamento da educação pública municipal de Teresina: o custo-aluno/ano.	Este artigo objetiva determinar os custos educacionais do município, especificamente aqueles relacionados ao custo direto de funcionamento de 17 escolas municipais. Constatou-se que o custo aluno/ano médio das escolas pesquisadas ficou bem acima do valor aluno/ano definido nacionalmente para Fundef.
SOUZA, Alberto de Mello e e COSTA, Marly de Abreu	Reformas do ensino básico: tendências e limites.	As reformas de terceira geração buscam ampliar os incentivos que favorecem melhores resultados das escolas e se situam em duas vertentes. A primeira vertente mantém a gestão da escola e o financiamento públicos, ao passo que na segunda vertente há alguma forma de privatização.
BASSI, Marcos Edgar	Financiamento da educação infantil em seis capitais Brasileiras.	O estudo evidenciou a diversidade na composição do atendimento e a existência de profundas desigualdades no financiamento da educação infantil nas seis capitais.
DOMICIANO, Cássia Alessandra	A educação infantil via programa bolsa creche: o caso do município paulista de Hortolândia.	O estudo deste programa permite afirmar que ele incide negativamente na oferta da educação infantil pública, ao transferi-la para o setor privado lucrativo, inserindo-a em uma lógica mercantil e privatizante.

Fonte: Quadro montado com base nos artigos publicados no site da SciELO com a palavra-chave – financiamento, no período compreendido entre 2001 à 2011, dos quais mantenham relação com os tópicos/palavras: municípios, gestão da educação; educação municipal.

Neste Quadro 4, acima ficou demonstrado vários artigos que abordam sobre o tema financiamento da educação partindo do enfoque de gestão municipal. Convém ressaltar que dos 47 artigos classificados, pelo mestrando, na modalidade da educação básica, conforme demonstrado no Quadro 3, esse bloco participou com 10 artigos, perfazendo um percentual

21,28%. De frente a todos os artigos acima mencionados, por mais que abordarem sobre a gestão municipal frente ao financiamento da educação básica, nenhum deles contempla ou se aproxima do estudo de caso que o mestrando se propôs a pesquisar.

2º Bloco sobre os artigos analisados – Financiamento da educação básica

Neste bloco, evidenciará o(s) nome(s) do(s) autor(es), com o respectivo título e resumo de seu(s) trabalho(s) que mantém uma relação com os tópicos relacionados ao financiamento da educação básica.

Quadro 5 – Artigos publicados relacionados com o tema financiamento.

AUTOR(es)	TÍTULO DO TRABALHO	BREVE RESUMO DO ARTIGO
ESTEVES, Luiz Carlos Gil	O FUNDEF no estado do Rio de Janeiro: a óptica dos perdedores.	O presente artigo analisa os percursos de implantação e implemento do FUNDEF no contexto brasileiro e, com maior profundidade, no estado do Rio de Janeiro.
PINTO, José Marcelino de Rezende	A política recente de fundos para o financiamento da educação e seus efeitos no pacto federativo.	Este artigo procura analisar o impacto que a recente política de fundos para o financiamento da educação básica (FUNDEF e FUNDEB) produziu na divisão de responsabilidades pelo atendimento educacional entre estados e municípios.
CAMPOS, Bruno Cesar e CRUZ, Breno de Paula Andrade	Impactos do Fundeb sobre a qualidade do ensino básico público: uma análise para os municípios do estado do Rio de Janeiro.	A partir de um exercício estatístico desenvolvido para os municípios do estado do Rio de Janeiro, mostrou-se que o Fundeb não garante um maior aporte de recursos para os municípios mais atrasados do ponto de vista educacional. Ademais, argumenta-se que o direcionamento de recursos é condição necessária, porém não suficiente, para se melhorar a educação pública brasileira.
RAMOS, Regina Celia e DI GIORGI, Cristiano Amaral	Do Fundef ao Fundeb: avaliando o passado para pensar o futuro: um estudo de caso no município de Pirapozinho-SP.	Este artigo, que envolve a combinação de procedimentos quantitativos e qualitativos, traz resultados de pesquisa que analisou o impacto do Fundef na estruturação da rede municipal de ensino de Pirapozinho-SP.
AMARAL, Nelson Cardoso	Um novo Fundef? As idéias de Anísio Teixeira.	O estudo apresenta as semelhanças e diferenças entre os dois fundos e realiza-se uma simulação do que se poderia chamar "Um novo Fundef", baseado nas idéias de Anísio Teixeira.

RODRIGUEZ, Vicente	Financiamento da educação e políticas públicas: o Fundef e a política de descentralização.	Este artigo aborda a discussão dos principais impactos do Fundef na política educacional atual. O artigo visa polemizar as possibilidades e os cenários criados pelo Fundo. As divergências com a posição oficial do MEC são remarcadas pelo autor.
PINTO, José Marcelino de Rezende	Financiamento da educação no Brasil: um balanço do Governo FHC (1995-2002).	O artigo busca fazer uma análise das principais medidas tomadas no Governo de Fernando Henrique Cardoso com reflexos no financiamento da educação. Conclui-se afirmando que este governo será lembrado como aquele que gastou 4% do PIB com ensino e 8% do PIB com juros e encargos da dívida pública.
VAZQUEZ, Daniel Arias	Desequilíbrios regionais no financiamento da educação: a política nacional de equidade do FUNDEF.	O estudo trata dos aspectos jurídico-institucionais ligados ao desenho do programa e dos impactos fiscais do Fundef e suas relações com a política de correção das desigualdades interestaduais.
DUARTE, Marisa Ribeiro Teixeira	Regulação sistêmica e política de financiamento da educação básica.	O estudo procurou analisar os possíveis efeitos das alterações advindas da aprovação do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica (FUNDEB) na regulação dos sistemas de ensino.
DAVIES, Nicholas	FUNDEB: a redenção da educação básica?	O artigo enfatiza algumas das deficiências dos dois fundos, como a de que eles trazem poucos recursos novos para o sistema educacional como um todo, pois a complementação federal (que seriam estes recursos novos) foi insignificante no caso do FUNDEF e não será significativa no caso do FUNDEB.
CURY, Carlos Roberto Jamil	Estado e políticas de financiamento em educação.	Pretende-se demonstrar que a atual forma vinculante de financiamento da educação básica, como o FUNDEB, resulta de um entrelaçamento de três vertentes ou elos que vieram se constituindo ao longo da história da educação brasileira. Esses elos condicionam o impacto das políticas de vertente liberal sobre a educação escolar.
SOBREIRA, Rogério e CAMPOS, Bruno Cesar	Investimento público em educação fundamental e a qualidade do ensino: uma avaliação regional dos resultados do Fundef.	O artigo traz que desde 1998, o financiamento da educação pública fundamental no Brasil está submetido a critérios de vinculação de receitas governamentais regulamentados pelo Fundef. Os resultados apontam a importância do aporte financeiro e da qualificação do magistério para o aperfeiçoamento da qualidade da educação pública.
SENA, Paulo	A legislação do Fundeb.	O artigo analisa a legislação referente ao Fundeb, em contraste com as normas do Fundef. Propõe que a participação da União no financiamento da educação retome o patamar de 1995, em termos de percentual de gastos por esfera federativa.

OLIVEIRA, Ramon de	Possibilidades do Ensino Médio Integrado diante do financiamento público da educação.	Esse trabalho, tendo como referência a trajetória do Ensino Médio brasileiro nos últimos 16 anos, destaca os limites do financiamento público à edificação do Ensino Médio Integrado. O autor defende uma modificação do papel do governo federal no financiamento do Ensino Médio, de forma a garantir que a articulação entre a formação técnica e a formação geral possa universalizar-se e com melhor qualidade nas escolas estaduais.
GOMES, Candido Alberto e MORGADO, Patrícia Cristina Chaves Rodrigues	Financiamento do ensino médio: transparência ou opacidade?	Este trabalho focaliza a precariedade do financiamento do ensino médio público e a falta de transparência dos seus dados. Mencionam que o FUNDEB exige estimativas claras e desagregadas das despesas e dos custos do ensino médio, de modo que o financiamento e os seus resultados possam ser conhecidos com transparência.

Fonte: Quadro montado com base nos artigos publicados no site da SciELO com a palavra-chave – financiamento, no período compreendido entre 2001 à 2011, dos quais mantenham relação com o tópico financiamento da educação básica.

Neste bloco, representado pelo Quadro 5, ficou demonstrado que dos 47 artigos publicados e disponíveis no site da SciELO, durante o período estudado entre 2001 à 2011, classificados pelo mestrando na modalidade da educação básica, este bloco foi o mais representativo, contemplando 15 artigos que abordam sobre o financiamento da educação, correspondendo a um percentual de 31,91% sobre o total dos 47 artigos classificados na modalidade de educação básicas.

Da análise dos 15 artigos que compuseram o segundo bloco, as publicações que mais se aproximaram do objeto de estudo do mestrando, foram:

O texto do Carlos Roberto Jamil Cury, intitulado com: Estado e políticas de financiamento em educação. Esse artigo se propôs demonstrar que a atual forma vinculante de financiamento da educação básica, como o FUNDEB, resulta de um entrelaçamento de três vertentes ou elos que vieram se constituindo ao longo da história da educação brasileira. Esses elos condicionam o impacto das políticas de vertente liberal sobre a educação escolar; e

O artigo dos autores Rogério Sobreira e Bruno Cesar Campos, intitulado como: Investimento público em educação fundamental e a qualidade do ensino: uma avaliação regional dos resultados do Fundef. O artigo traz que desde 1998, o financiamento da educação pública fundamental no Brasil está submetido a critérios de vinculação de receitas governamentais regulamentados pelo Fundef. Os resultados apontam a importância do aporte financeiro e da qualificação do magistério para o aperfeiçoamento da qualidade

da educação pública.

3º Bloco sobre os artigos analisados – Orçamento público; receitas e despesas públicas.

Neste bloco, evidenciará o(s) nome(s) do(s) autor(es), com o respectivo título e resumo de seu(s) trabalho(s) que mantenham uma relação com os tópicos relacionados ao orçamento público com vista a financiar os programas da educação básicas, envolvendo as receitas e despesas da educação municipal.

Quadro 6 – Artigos publicados relacionados com o tema macro orçamento públicos.

AUTOR(es)	TÍTULO DO TRABALHO	BREVE RESUMO DO ARTIGO
ABRAHAO, Jorge	Financiamento e gasto público da educação básica no Brasil e comparações com alguns países da OCDE e América Latina.	O artigo aborda o financiamento e gasto público voltados à educação básica no Brasil e de alguns países da Organização de Cooperação para o Desenvolvimento Econômico (OCDE) e América Latina, de forma a se ter um quadro comparativo.
DAVIES, Nicholas	Os procedimentos adotados pelos Tribunais de Contas da Bahia para a verificação das receitas e despesas vinculadas à educação.	O artigo examinou, com base em resoluções e/ou relatórios de contas, os procedimentos adotados pelos Tribunais de Contas do Estado (TCE) e dos Municípios (TCM) da Bahia para a verificação da receita e despesa vinculada à educação e constatou uma série de omissões, inconsistências e equívocos que muito provavelmente reduziram o montante de recursos legalmente vinculados à educação.
BASSI, Marcos Edgar	Financiamento da educação infantil em seis capitais Brasileiras.	O artigo apresenta os resultados de estudo sobre o atendimento e o financiamento da educação infantil municipal em seis capitais brasileiras. Foi consultado o Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação e os dados estatísticos sobre o Fundeb.
CASTRO, Jorge Abraão de	Financiamento e gasto público na educação básica no Brasil: 1995-2005.	Este trabalho dimensiona e analisa o gasto em educação básica; a responsabilidade de cada ente federado pelo gasto educacional e a prioridade econômica voltada à educação. De modo geral, constatou-se que o sistema de financiamento dos gastos das políticas de educação conseguiu manter sua proteção contra cortes orçamentários, mas, em contrapartida, não permitiu ampliação da importância macroeconômica dos gastos da área educacional, revelando baixa prioridade de governo à educação.

QUEIROZ, Creuza Maria Brito; SA, Evelin Naked de Castro e ASSIS, Marluce Maria Araújo	Qualidade de vida e políticas públicas no município de Feira de Santana.	O artigo analisa as políticas públicas do município de Feira de Santana relacionadas à qualidade de vida da população, expressa no índice de desenvolvimento humano. O estudo é descritivo, explora aspectos quantitativos e qualitativos através da análise da Lei Orgânica, do orçamento municipal. A área da educação possui o maior orçamento do município e apresenta 20% de analfabetismo.
DAVIES, Nicholas	Os procedimentos adotados pelo tribunal de contas do Piauí para a verificação das receitas e despesas vinculadas à educação.	O artigo analisa procedimentos do Tribunal de Contas (TC) do Piauí para a verificação da receita e despesa vinculada à educação, constatando a oscilação e pouca clareza e firmeza na definição destes procedimentos. Por exemplo, embora a Constituição Estadual previsse o percentual mínimo de 30% em manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), o TC só passou a exigir este cumprimento a partir de uma resolução sua de 1998.

Fonte: Quadro montado com base nos artigos publicados no site da SciELO com a palavra-chave – financiamento, no período compreendido entre 2001 à 2011, dos quais mantenham relação com o tópico orçamento público vinculado as receitas destinadas a custear os programas da educação básica.

Neste último bloco, representado pelo Quadro 6, teve por objetivo demonstrar os artigos elaborados e disponíveis no site da SciELO, que abordam sobre o conteúdo macro relacionado ao orçamento público, envolvendo aspectos relacionados as receitas e despesas públicas, com vista a descortinar os impostos municipais que mantém uma vinculação direta com o financiamento da educação básica municipal. Este bloco teve uma participação menor de artigos publicados, apenas 6 artigos, dentre os 47 classificados pelo mestrando na modalidade de educação básica.

Dentre os 6 artigos enquadrados pelo mestrando neste bloco, que abordam sobre o orçamento público municipal, as publicações que mais se aproximam do capítulo quarto do mestrando, são os seguintes:

Os textos de Nicholas Davies, intitulados como: Os procedimentos adotados pelo tribunal de contas do Piauí para a verificação das receitas e despesas vinculadas à educação e outro contendo os procedimentos adotados pelos Tribunais de Contas da Bahia para a verificação das receitas e despesas vinculadas à educação. Os artigos objetivam analisar os procedimentos do Tribunal de Contas (TC) do Piauí e da Bahia, para a verificação da receita e despesa vinculada à educação, constatando a oscilação e pouca clareza e firmeza na definição destes procedimentos.

Exemplifica o autor, que no Piauí, embora a Constituição Estadual previsse o percentual mínimo de 30% em manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), o TC só passou a exigir este cumprimento a partir de uma resolução sua de 1998. Na Bahia para a

verificação da receita e despesa vinculada à educação, o autor relatou uma série de omissões, inconsistências e equívocos que muito provavelmente reduziram o montante de recursos legalmente vinculados à educação.

Outro artigo que mantém certa relação, mesmo que de longe, com a dissertação do mestrando, é o texto dos autores Creuza Maria Brito de Queiroz; Evelin Naked de Castro Sá e Marluce Maria Araújo Assis, intitulado como: Qualidade de vida e políticas públicas no município de Feira de Santana. O artigo analisa as políticas públicas do município de Feira de Santana relacionadas à qualidade de vida da população, expressa no índice de desenvolvimento humano. O estudo é descritivo, explora aspectos quantitativos e qualitativos através da análise da Lei Orgânica, do orçamento municipal. A área da educação possui o maior orçamento do município e apresenta 20% de analfabetismo.

Salienta-se que dos 81 artigos mapeados/inventariados no site da SciELO, delimitado num espaço de tempo de 2001 à 2011, contendo a palavra-chave: financiamento/orçamento, apenas 47 deles foram classificados pelo mestrando na modalidade de educação básica, conforme demonstrado acima no Quadro 3, e que destes 47 artigos acadêmicos foram reclassificados em três blocos para facilitar a conclusão do estudo da arte do financiamento da educação básica.

No entanto, de todo o exposto, as produções acadêmicas inventariadas no site da SciELO, biblioteca virtual, permitiram ao mestrando, um amplo conhecimento do que já foi construído e que apesar de algumas publicações científicas se aproximarem, de longe, dos objetivos do estudo em tela, deixa evidenciado que dentre os diversos artigos inventariados, não há nenhum estudo sobre o tema específico da dissertação ora apresentada.

Conclui-se, portanto, que a dissertação contribuirá com o mundo acadêmico, pois se propõe num primeiro momento demonstrar o complexo sistema tributário nacional, mais precisamente sobre a espécie dos impostos que mantém uma vinculação direta com a educação, presente nas três esferas de governo, federal, estadual e municipal; num segundo momento traz a lume os instrumentos que contemplam a formação do financiamento da educação e num terceiro momento aplicar um estudo de caso do município de Passo Fundo, objetivando colher indícios quanto ao cumprimento dos aportes legais constitucionais e infraconstitucionais de percentuais destinados a custear os programas e financiamentos da educação básica do município.

Conforme relatado anteriormente, se propôs estudar o município de Passo Fundo em razão de sua particularidade entre os demais municípios da região Norte do Estado do Rio Grande do Sul, no que tange ao percentual destinado a manutenção e desenvolvimento da educação básica, que de acordo com a sua Lei Orgânica o ente municipal deverá aplicar não menos do que 35% das suas receitas provenientes dos impostos, compreendida as transferências constitucionais na MDE, indo além do que prevê o art. 212, da Constituição Federal de 1988.

3 DESCRIÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A elaboração deste capítulo tem por objetivo demonstrar, orientar e oferecer ao leitor entendimentos e conhecimentos sobre a complexa cadeia do sistema tributário, que é a principal fonte de arrecadação das receitas públicas que darão guarida a todas as despesas realizadas pelo setor público, e dentre essas despesas esta a manutenção e desenvolvimento do ensino. Para adentrar no campo do financiamento da educação básica, torna-se necessário o pesquisador conhecer esse sistema financeiro para poder identificar quais os impostos que possuem vinculação direta com a área da educação.

Para Pergher (2007, p. 59) “no Brasil as fontes de receitas públicas, na sua maioria, provêm da cobrança dos impostos e contribuições e, em menor grau, de importância financeira das taxas e contribuições de melhoria”.

Os tributos são as principais fontes de arrecadação das receitas para fazer frente aos dispêndios/despesas dos órgãos públicos, sejam eles Federais, Estaduais, Distritais e Municipais. Tributos são prestações obrigatórias compulsórias, visto que a lei a todos obriga que normalmente visem às finalidades fiscais, extrafiscal e parafiscal.

Pergher (2007, p. 59) referenda o senso comum de que a população brasileira se queixa diariamente que a carga tributária é bastante elevada, no entanto não entraremos aqui neste mérito, até porque, se a educação pública é mantida por estes impostos, nossa função não será a de defender a minimização desta carga, mas sim fazer compreender quais os tributos que possuem uma vinculação direta com a educação básica.

O tributo não tem caráter sancionatório, no que se distingue das multas penais ou administrativas, pois não se constitui em sanção pela prática de ilícito. Trata-se de uma relação jurídica mediante a qual o sujeito ativo (fisco) pode exigir do sujeito passivo (devedor/contribuente) uma prestação em dinheiro.

Neste sentido, os tributos possuem três funções, quais sejam: fiscal – quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado, a obtenção de receita; extrafiscal – quando seu principal objetivo é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros, quando se tributam pesadamente os latifúndios improdutivos visando a forçar o cumprimento da função social da propriedade, ou quando se estabelece elevada alíquota

para a importação de determinada mercadoria visando à proteção da indústria nacional, ex: imposto de importação e imposto de exportação; e parafiscal – quando o seu principal objetivo é a arrecadação de recursos para custear atividades que não integram funções próprias do Estado, mas esse as desenvolve através de entidades específicas, como por ex: INSS, contribuições pagas à OAB, CRM, CRO, CREA.

A natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, não pela denominação formal ou pela destinação do produto de sua arrecadação.

3.1 Conceito de Tributos

As receitas públicas são auferidas por meio dos tributos recolhidos pelos contribuintes sejam eles pessoas físicas ou pessoas jurídicas. Segundo o Manual do Gestor Público (2011, p. 176) a receita representa todos os ingressos disponíveis para cobertura das despesas públicas, em qualquer esfera governamental, representados, necessariamente, por ingressos financeiros efetivos, como, por exemplo, o pagamento de ICMS por um contribuinte.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, traz um conceito legal de tributo, assim dispondo que “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O tributo só poderá ser instituído ou aumentado por lei de acordo com o princípio da legalidade, artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, pois nasce pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo, portanto, compulsório. Assim dispões o artigo 150 da Constituição Federal de 1988:

- Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
- I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
 - II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
 - III - cobrar tributos:
 - a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
 - b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os

instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

A coerção de pagar tributos provem sempre do princípio da legalidade, pois o tributo só pode ser instituído ou aumentado por lei.

3.2 Classificação dos Tributos

Atualmente, entende-se que há como espécies de tributos os impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições para a seguridade social). Ainda, como consta no artigo 149-A da Constituição Federal, agora também há uma contribuição específica para o custeio do serviço de iluminação pública. A Constituição Federal de 1988, trás inserida no artigo 145 as seguintes espécies de tributos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

[...]

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o

disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Conforme determina a Carta Magna os tributos se classificam em cinco espécies, nos quais os entes públicos das três esferas (Federal, Estadual, Distrital e Municipal) deverão instituir, fiscalizar, controlar e arrecadar para fazer frente as despesas dos órgão públicos, visando satisfazer e promover o bem comum do povo brasileiro nas áreas mais essenciais e necessárias como a educação, saúde, saneamento, segurança, moradia, entre outras.

Para Castro (2011, p. 45) "os recursos de impostos são as principais fontes para os gastos, seguidos dos recursos do salário-educação, sendo pouco relevante os recursos provenientes das fontes não tributárias". Isso quer dizer que atualmente o gasto público na área da educação é quase totalmente financiado com recursos tributários, daí a importância de estudarmos os impostos, uma das espécies de tributos, que está diretamente vinculados a manutenção e desenvolvimento da educação.

3.3 Impostos

A obrigação de pagar imposto não se origina de nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. O imposto é instituído pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. O artigo 16 do Código Tributário Nacional traz o conceito de imposto, sendo que “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Dourado et al (2006, p.4) complementa que a “receita de impostos consiste na soma de tributos que o Estado exige de pessoas físicas e jurídicas, coercitivamente, sem lhes oferecer uma contraprestação direta e determinada”.

Conforme se verificou, o imposto é uma espécie de tributo que faz parte da vida do contribuinte incidindo sobre seu patrimônio, renda ou serviço, independente do agir do Estado. A receita dos impostos é não vinculada, podendo ser gasta pelo ente tributante com qualquer despesa que lhe aprouver.

A Constituição Federal de 1988 deixa claro, art. 167, inciso IV, de que é vedado os gestores públicos vincular as receitas provenientes dos impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos destinados a manutenção e desenvolvimento do ensino, as ações e serviços de saúde e para a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita.

Para Castro (2011, p. 32) "a estrutura de financiamento da educação é mista e complexa, com a maior parte dos recursos proveniente de fontes do aparato fiscal, que é o caso típico dos recursos da vinculação de impostos". Afirma ainda, que a vinculação de parte das receitas provenientes dos impostos para a educação é uma das medidas políticas mais importantes para assegurar a disponibilidade de recursos para o cumprimento do vasto rol de responsabilidades do poder público nesta área.

Vejamos como é importante a receita financeira oriunda dos impostos, pois está espécie de tributo possui uma vinculação direta com a área da educação. Desse modo, se justifica o estudo abaixo descortinando a divisão Constitucional dos impostos pertencentes a cada ente da federação - União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

3.3.1 Impostos Pertencentes a Administração Pública Federal

No Brasil vários impostos são instituídos e cobrados dos contribuintes para custear os dispêndios dos órgãos públicos. Assim, por força constitucional, a União Federal poderá instituir os seguintes tributos de sua competência:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Estes são os impostos de competência da União, dos quais se passará a descrever sobre cada um deles.

3.3.1.1 Imposto de Importação - II

Esse imposto recai sobre os produtos de procedência estrangeira em território nacional, de competência da união, possuindo um caráter predominantemente extrafiscal, utilizado como instrumento de controle de política cambial.

Para Machado (2004, p.284) o imposto de importação é:

Muito mais importante como instrumento de proteção da indústria nacional do que como instrumento de arrecadação de recursos financeiros para o tesouro público.

Se não existisse o imposto de importação, a maioria dos produtos industrializados no Brasil não teria condições de competir no mercado com seus similares produzidos em países economicamente mais desenvolvidos, onde o custo industrial é reduzido graças aos processos de racionalização da produção e ao desenvolvimento tecnológico de um modo geral. Além disto, vários países subsidiam as exportações de produtos industrializados, de sorte que os seus preços ficam consideravelmente reduzidos.

Observou-se que este imposto é relevantíssimo para o governo federal como instrumento regulador do mercado de cambiais, aumentando e diminuindo suas alíquotas como forma de equilíbrio e política econômica.

Fato Gerador do imposto

O fato gerado do imposto de importação está no ingresso de produtos no território brasileiro. O Código Tributário Nacional – CTN dispõe no artigo 19 que “o imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional”.

Sabbag (2008, p. 440) refere que o fato gerador é:

A entrada real ou ficta do produto estrangeiro no território nacional, cabendo ao intérprete assimilar o elemento temporal do fato gerador, à luz de uma ficção jurídica, como o momento do início do despacho aduaneiro, assim entendido pela apresentação ou registro da Declaração de Importação ou documento que lhe faça substituir (e demais documentos pertinentes ao desembaraço), perante a autoridade aduaneira (Receita Federal) para a liberação da mercadoria estrangeira entrepostada ou depositada.

Conforme se demonstrou, dito imposto incide sobre os produtos estrangeiros que

adentram no território brasileiro, seja por qualquer via aérea, terrestre e aquática.

Base de cálculo

O imposto tem como base de cálculo estabelecido pelo Código tributário Nacional, no seu artigo 20, nas seguintes condições:

- I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;
- II - quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;
- III - quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação.

O imposto de importação terá sua base de cálculo recaindo sob três situações diferentes. Para Machado (2004, p. 288) o cálculo recairá, em tese, sobre o valor comercial dos produtos importados, constante dos valores inseridos nas respectivas faturas ou documentos equivalentes.

Alíquotas

A alíquota é um percentual que recairá sobre a base de cálculo apurada. Machado (2004, p. 286) relata que existem duas espécies de alíquotas na importação, sendo que:

Uma é a chamada alíquota específica, que é expressa por uma quantia determinada, em função da unidade de quantificação dos bens importados. Assim, diz-se que o imposto corresponderá a tantos reais por cada metro, ou quilo, ou outra unidade qualquer de medida do produto, A outra é a *ad valorem*, indicada em porcentagem a ser calculada sobre o valor do bem.

As alíquotas do imposto de importação podem ser aumentadas ou diminuídas pelo governo federal como forma de equilíbrio da política cambial e do comércio exterior.

Contribuinte

O contribuinte do imposto, também conhecido como o sujeito passivo é quem tem o dever de pagar o tributo. Assim o CTN, no art. 22, dispõe que o contribuinte é o importador ou quem a lei a ele equiparar e o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

3.3.1.2 Imposto de Exportação - IE

Este imposto, também de competência da União, incide sobre a saída de produtos nacionais ou nacionalizados.

Para Machado (2004, p. 290):

Em face de sua função intimamente ligada à política econômica relacionada com o comércio internacional, o CTN determinou que a receita líquida desse imposto destina-se a formação de reservas monetárias (art. 28). Essa destinação chegou a ser autorizada, aliás, pela própria Constituição anterior (art. 21, § 4º). Na Constituição de 1988 não foi reproduzida, mas isto não quer dizer que na permaneça em vigor o Decreto-lei n. 1.578, de 11.10.1977, onde tal destinação está prevista expressamente.

Esse imposto também tem um caráter predominantemente extrafiscal, pois exerce uma função regulatória do mercado de cambiais e do exterior. Serve como um instrumento de política econômica do que como fonte de arrecadação de recursos financeiros.

Fato Gerador

O Fato que gera a obrigação de pagar o imposto está na saída do país de produto nacional ou nacionalizado para adquirente estabelecido no exterior. Sabbag (2008, p. 445) acrescenta:

O fato gerador é a saída do território nacional para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, cabendo ao intérprete assimilar o elemento temporal do fato gerador como momento da liberação pela autoridade aduaneira ou a data de embarque ou saída constante na Declaração de Exportação.

O autor traz ainda que o fato gerador é saída da mercadoria do território nacional, mas por ficção legal, o momento em que se materializa o imposto é o ato da expedição da guia de exportação, podendo sua exigibilidade acontecer mesmo antes que se opera a saída do produto, afinal o próprio contribuinte está afirmando que vai exportar.

Base de Cálculo

A base de cálculo do imposto, segundo o art. 24 do CTN é quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária ou quando a alíquota seja ad

valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência.

Alíquota

A alíquota do imposto de exportação poder ser específica ou sobre o valor total dos produtos referidos na nota fiscal. Segundo o artigo 26 do CTN “o Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e do comércio exterior”.

O art. 3º do Decreto Lei nº 1.578 de 1997, estabelece que a alíquota do imposto de exportação é de 30% , facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. Em caso de elevação, a alíquota do imposto não poderá ser superior a 150%.

Contribuinte

O CTN determina em seu art. 27 que o contribuinte do imposto de exportação é o exportador ou quem a lei a ele equiparar. Para Machado (2004, p. 292):

O conceito de exportador, não formulado pelo Código, é resultante do significado comum da palavra. Exportador é aquele que remete a mercadoria, a qualquer título, para o exterior, ou a leve consigo. Não é necessário que seja comerciante, industrial ou produtor, vale dizer, não é necessário que seja empresário, pois exportação, como fato gerador do imposto em causa, pode ser eventual e sem intuito de lucro. De um modo geral, porém, o exportador é um empresário que realiza as operações de exportação profissional e habitualmente.

Conforme se verificou, o contribuinte é o empresário que destinar produtos nacionais ou nacionalizados para adquirentes estabelecidos no exterior.

3.3.1.3 Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza - IR

O imposto de renda, de competência da União Federal, é cobrado dos contribuintes pessoas físicas e jurídicas. Esse imposto é diferente dos demais abordados acima, pois sua função é predominantemente fiscal. O imposto sobre a renda é um tributo de extrema relevância ao orçamento público, sendo uma das principais fontes de receita.

Fato gerador

O fato gerador do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, segundo o art. 43 do CTN, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, ou seja, “de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e, proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”. Sabbag (2008, p. 458) acrescenta que:

Da renda de capital: aluguel, ‘royalties’, recebimentos decorrentes de aplicações financeiras, lucros, participação nos lucros, bonificações, rendimentos de partes beneficiadas etc.

Da renda do trabalho: salário, honorários, pró-labore, comissões etc.

Da renda da combinação do capital e do trabalho: Pró-labore, lucros etc.

Dos proventos de qualquer natureza: são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda supramencionado – aposentadorias, pensões, ganhos em loterias, doações, acréscimos patrimoniais não justificáveis etc.

Verificou-se que o fato gerador da obrigação de pagar o imposto de renda provém da disponibilidade econômica ou jurídica do contribuinte pessoa física e pessoa jurídica.

Base de Cálculo

A base de cálculo segundo o art. 44 do CTN “é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. Sabbag (2008, p. 459) relata que:

É a soma de fatores algébricos positivos que se agregam ao patrimônio. [...]. Assim, a incidência ocorre sobre o crédito líquido do contribuinte, ou seja, a diferença entre a renda ou provento bruto auferido e os encargos admitidos em lei, tais como gastos com dependentes, planos de saúde etc. Devem somar todos os rendimentos e lucros de capital da pessoa física e seus dependentes (rendimento bruto) e subtrair os encargos (reais ou presumidos) autorizados pela legislação (rendimento líquido).

Machado (2004, p. 300) complementa que a base de cálculo do imposto para a pessoa jurídica é o lucro (resultado positivo) que pode ser tanto real, presumido ou presumido. Em se tratando de pessoa física, ou natural, o imposto vai recair sobre seus rendimentos, no qual anualmente será feita uma declaração para fins de ajustes (declarando todas as receitas e despesas dedutíveis) para ao final apurar uma diferença do imposto a complementar ou obtida uma restituição do valor que porventura tenha sido pago a maior.

Alíquota

Após a apuração da base de cálculo incidirá um percentual sobre as disponibilidades econômicas ou jurídicas para determinar o montante de imposto devido. Para Sabbag (2008, p.459) no Brasil, a atual tabela de incidência do imposto de renda pessoa física se apresenta com alíquotas que variam entre uma faixa de isenção até o limite de 27,5% sobre a base de cálculo apurada.

O imposto da pessoa jurídica será calculado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo da alíquota normal de 15% (quinze por cento) sobre a totalidade da base de cálculo apurada e ainda a alíquota de 10% (dez por cento) sobre a parcela da base de cálculo que exceder ao limite de R\$ 20.000,00 mensais.

Contribuinte

O contribuinte do imposto de renda tanto pode ser a pessoa física quanto a pessoa jurídica que obtenha disponibilidades econômicas. Assim determina o art. 45 do CTN, que o “contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis”.

Machado (2004, p.304) esclarece no mesmo sentido de que:

o contribuinte do imposto de renda pode ser pessoa física ou pessoa jurídica. Pessoa física é a pessoa natural, o indivíduo. Pessoa jurídica é aquela criada pelo Direito. É a pessoa porque pode ser sujeito de direitos e obrigações, sendo distinta daquela ou daquelas pessoas naturais que a compõem.

Conforme demonstrou-se que o imposto de renda abrange as pessoas física e jurídicas, sendo um imposto de caráter fiscal de relevante interesse para a administração pública, pois suas receitas são fundamentais na composição do orçamento público.

3.3.1.4 Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI

Este imposto de competência da União Federal possui também um caráter predominantemente extrafiscal, e por deliberação do constituinte federal é um imposto seletivo em função da essencialidade do produto. A Constituição Federal de 1988

estabelece no artigo 153, § 3º que o imposto sobre os produtos terá algumas particularidades, tais como:

- I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;
- II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
- III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.
- IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

A constituição ordena que dito imposto seja não cumulativo evitando assim o efeito cascata, ou seja, que o imposto incida sobre ele mesmo no caso de venda e revenda de produtos. Como se demonstrou o IPI será seletivo, ou seja, Pêgas (2009, p. 198) explica que “os produtos essenciais devem ser menos tributados, podendo até ser isento, enquanto outros produtos têm uma tributação bastante pesada, como por exemplo, o cigarro”. Isso quer dizer que quanto menos essencial o produto for para atender as necessidades humanas, maior será sua alíquota visando desestimular seu consumo.

Conceito de industrialização

Considera-se industrialização segundo art. 4, do decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, assim dispondo:

- Transformação - a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova;
- Beneficiamento - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto;
- Montagem - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal;
- Acondicionamento ou reacondicionamento - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria;
- Renovação ou reacondicionamento - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização.

Conforme se verificou, o conceito de industrialização é bastante amplo, abarcando várias situações que modifique a estrutura e composição do produto. No entanto, a

realização de pequenos consertos, mesmo com substituição de peças, limpeza, revisão, etc., não caracteriza o acondicionamento ou a renovação.

Fato Gerador

Existem três situações diferentes que caracterizam o fato gerador do imposto, conforme preconiza o art. 46, do CTN, quais sejam: o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; a sua saída dos produtos do estabelecimento industrial ou equiparado e na arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Pêgas (2009, p. 198) complementa que “são irrelevantes para caracterizar a operação como industrialização, não só o processo utilizado para obtenção do produto, como também a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados”.

Base de Cálculo

A base de cálculo para apuração do imposto varia de situação para situação. É diferente dependendo da hipótese de incidência. Neste sentido, Machado (2004, p.310) relata que:

Assim, (a) no caso de mercadoria importada, a base de cálculo do IPI é a mesma do imposto de importação, acrescida do próprio imposto de importação, das taxas exigidas para a entrada do produto no País e ainda dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (CTN, art. 47, inc. I); (b) em se tratando de produtos industrializados nacionais, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída destes do estabelecimento do contribuinte, ou não tendo valor a operação, ou sendo omissos os documentos respectivos, a base de cálculo será o preço corrente da mercadoria ou de sua similar no mercado atacadista da praça do contribuinte (CTN, art. 47, inc. II); e, finalmente, (c) em se tratando de produto leiloado, o preço da respectiva arrematação (CTN, art. 47, inc. III).

Alíquota

Em razão do IPI ser um imposto seletivo em razão da essencialidade do produto, suas alíquotas são as mais variadas possíveis. Sabbag (2008, 452) dispõe que:

É um imposto proporcional, uma vez que, em princípio, sua alíquota varia de forma constante, em função da grande econômica tributada. Em abono a seletividade do IPI, as alíquotas do vertente gravame variam de 0% (zero) a 365,63% (no caso de cigarros). O IPI será calculado mediante a aplicação da alíquota do produto (constante da TIPI, que tem por base a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), constante do decreto nº 2.376/97), sobre o

respectivo valor tributável.

Verificou-se que a alíquota varia de forma constante em razão da seletividade do produto. A alíquota que incidirá sobre a base de cálculo apurada, vai depender de o produto ser ou não de essencial ao consumo humano, mediante a utilização da tabela de incidência do imposto – TIPI, regulamentada pela união federal.

Contribuinte

O contribuinte do IPI é o consumidor, pertencendo a este o encargo de suportar o ônus do tributo. É um imposto direto destacado na nota fiscal. Segundo o art. 51 do CTN contribuinte é “o importador ou quem a lei a ele equiparar; o industrial ou quem a lei a ele equiparar; o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão”.

3.3.1.5 Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF

O imposto conhecido popularmente como imposto sobre operações financeiras - IOF, é de competência da União Federal e sua função inicial foi concebida como de caráter predominantemente extrafiscal como política de controle monetária, no entanto, sabe-se que sua arrecadação envolve valores significativos aos cofres públicos. Diante do exposto, Machado (2004, p. 320) afirma que:

Efetivamente, o IOF é muito mais um instrumento de manipulação da política de crédito, câmbio e seguro, assim como de títulos e valores mobiliários, do que um simples meio de obtenção de receitas, embora seja bastante significativa a sua função fiscal, porque enseja arrecadação de somas consideráveis.

Sabbag (2008, p. 443) acrescenta dizendo que “sua arrecadação ocorre nas operações realizadas por instituições financeiras, como bancos, Caixas Econômicas, corretoras, lojas de cambio, empresas de seguro privado etc”.

Fato gerador

O fato gerador da obrigação tributária segundo o art. 63 do CTN recai sobre as operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, tais como:

- I - quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;
- II - quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este;
- III - quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;
- IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.

Para Sabbag (2008, p. 434) “o elemento material do fato gerador é a operação de crédito, cambio, seguro ou com títulos e valores mobiliários”. Em outras palavras isso significa que, o fato gerador só irá acontecer se houver uma operação respectiva.

Base de Cálculo

A base de cálculo deve ser entendida como sendo o montante das operações para posterior aplicar a alíquota correspondente. O CTN em seu art. 64 considera a que a base de cálculo deve ser apurada nas seguintes situações:

- I - quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros;
- II - quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;
- III - quanto às operações de seguro, o montante do prêmio;
- IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários:
 - a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver;
 - b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei;
 - c) no pagamento ou resgate, o preço.

A base de cálculo segundo o artigo 64 do CTN, deve-se ter em mente que o montante da base vai depender da operação que esteja sendo realizada, como operação de crédito, operação de câmbio, operação de seguro, operações relativas a títulos e valores mobiliários.

Alíquota

As alíquotas incidentes sobre a base de cálculo encontrada, são bastantes flexíveis, tendo em vista ser o IOF um imposto extrafiscal de caráter regulatório sobre o mercado de operações financeiras. Para Sabbag (2008, p. 436):

Operações de crédito: A alíquota máxima é de 1,5% ao dia e incide sobre o valor das operações de crédito (base de cálculo).

Operações de câmbio: A alíquota máxima do IOF é de 25% e incide sobre o montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto a disposição, correspondente ao valor, em moeda estrangeira, da operação de câmbio (base de cálculo).

Operações de seguro: A alíquota máxima é de 25% e incide sobre o valor dos prêmios de seguro pagos.

Operações relativas a títulos ou valores mobiliários: A alíquota máxima é de 1,5% ao dia. É o que se depreende da dicção do art. 29 do Decreto nº 6.306/2007.

Operações com ouro (ativo financeiro ou instrumento cambial): O ouro ativo fixo financeiro ou instrumento cambial sujeita-se, exclusivamente, à incidência do IOF, uma vez que o imposto incide na primeira aquisição do ouro, efetuada por instituição autorizada integrante do Sistema Financeiro Nacional. A alíquota é de 1%, e a base de cálculo do IOF é o preço de aquisição do ouro, desde que dentro dos limites de variação da cotação vigente no mercado doméstico, no dia da operação.

Conforme se demonstrou, a alíquota pode variar de operação para operação, dependendo do instrumento financeiro que está sendo negociado.

Contribuinte

O contribuinte do imposto pode ser qualquer pessoa física ou jurídica que se enquadrar em uma das hipóteses acima, variando suas alíquotas conforme a natureza das operações financeiras. Segundo o art. 66 do CTN, dispõem que “contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei”.

Machado (2004, p. 324) esclarece que “a condição de responsável foi atribuída pelo legislador ordinário às instituições financeiras e aos segurados de modo expresso e de sorte que os tomadores de crédito e os segurados ficaram excluídos de qualquer responsabilidade pelo recolhimento do tributo”.

3.3.1.6 Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Este imposto é de competência da União Federal instituir, arrecadar e fiscalizar. Conhecido popularmente com as siglas ITR. Sua função é predominantemente extrafiscal, pois a Administração Pública utiliza de sua supremacia para disciplinar as propriedades rurais. A Constituição Federal de 1988, visando preservar e resguardar o uso da atividade rural dispõe em seu artigo 153, § 4º que o imposto:

- I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;
- II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;
- III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

Para Machado (2004, p. 326) “o imposto sobre a propriedade territorial rural é considerado um importante instrumento no combate aos latifúndios improdutivos”. O que a Constituição dispõe é que os proprietários rurais utilizem as terras em prol às atividades agropecuárias de modo que não as deixem improdutivas.

Fato Gerador

O ITR é de apuração anual e tem como fato gerador, segundo o art. 29 do CTN, “a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município”. Sabbag (2008, p. 425) complementa que:

Propriedade: o gozo jurídico pleno de uso, fruição e disposição do bem imóvel;
Domínio útil: um dos elementos de gozo jurídico da propriedade plena;
Posse: abrange as situações em que o possuidor age como se fosse titular do domínio útil, portanto, é a posse caracterizada como *usucapionem*. Assim, refere-se à posse juridicamente perfeita, e não àquela de índole irregular.

O fato gerador do imposto recai sobre a Pessoa Física ou Jurídica detentora da propriedade, do domínio útil ou da posse de imóvel rural, localizado fora da zona urbana do município.

Base de Cálculo

A base de cálculo é formada pela montante correspondente ao valor da terra nua - VTN. De acordo com a Lei nº 9.393 de dezembro de 1996, art. 10, § 1º, inciso I, menciona

que para efeitos de apuração do ITR o valor da terra nua será o valor do imóvel, excluindo, entretanto, os valores relativos a “construções, instalações e benfeitorias; culturas permanentes e temporárias; pastagens cultivadas e melhoradas; e florestas plantadas”.

Alíquota

A Constituição Federal determina que o ITR seja progressivo variando suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, pois é um imposto com finalidade regulatória da economia, tributando a terra nua com alíquotas pesadas quando os contribuintes deixarem de produzir. Na tabela 1 abaixo, será demonstrado às alíquotas incidentes sobre o grau de utilização do imóvel.

Tabela 1 – Alíquotas progressivas do imposto territorial rural

Área total do imóvel (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO - GU (EM %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,2	0,4	0,7	1
Maior que 50 até 200	0,07	0,4	0,8	1,4	2
Maior que 200 até 500	0,1	0,6	1,3	2,3	3,3
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,9	3,3	4,7
Maior que 1.000 até 5.000	0,3	1,6	3,4	6	8,6
Acima de 5.000	0,45	3	6,4	12	20

Fonte: Anexo I da Lei nº 9.393 de 19.12.1993.

Conforme ficou demonstrado na tabela acima de que quanto mais o imóvel for explorado, menor será sua alíquota e ao contrário, sendo pouco utilizada a terra, suas alíquotas serão majoradas a fim de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Contribuinte

De acordo com o art. 31 do CTN, contribuinte do imposto “é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”. Para Machado (2004, p. 329) “se a propriedade do imóvel não está desdobrada, contribuinte é o proprietário, vale dizer, aquele a quem pertence o domínio pleno do imóvel”.

3.3.1.7 Imposto Sobre Grandes Fortunas - IGF

A Constituição Federal de 1988 concedeu a União Federal à competência de instituir dito imposto. No entanto, até os dias de hoje, nenhuma legislação foi discutida e nem tampouco editada que viesse definir o que se entende por grande fortuna.

3.3.2 Impostos Petentes aos Estados e ao Distrito Federal

Diante das diversas espécies de tributos existentes no Brasil, este tópico se destina a evidenciar os impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal. Neste sentido a Constituição Federal de 1988 em seu artigo estabelece que:

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.

Conforme o exposto na citação, a Carta Magna destinou três impostos de competência Estadual, visando ser instituído, arrecadado e fiscalizado para complementar as receitas para fazer frente aos dispêndios dos orçamentos públicos. Passa-se abaixo mencionar cada um deles.

3.3.2.1 Imposto Sobre Heranças e Doações - ITCMD

Este imposto de competência dos 26 Estados-membros e mais do Distrito Federal, possui uma função predominantemente fiscal, pois representa uma fonte de arrecadação financeira representativa. Este imposto é conhecido popularmente com as siglas ITCMD. Sabbag (2008, p. 418-419) aduz que:

O imposto de transmissão *causa mortis* (herança e legado, em virtude de falecimento de uma pessoa natural) e o imposto de transmissão *inter vivos* (referente a atos, fatos ou negócios jurídicos celebrados entre as pessoas), até a Constituição de 1988, estavam ambos na competência dos estados (art. 23, I, da CF/69 e art. 35 do CTN). Desde a promulgação da Constituição vigente, em outubro de 1988, houve uma bipartição da competência: a transmissão, quando decorrente de evento *causa mortis* e ou *não oneroso* entre pessoas, de bens

móveis ou imóveis, ficou na competência estadual; a transmissão *inter vivos* e de caráter oneroso de bens móveis, por sua vez, passou a ser excluída da competência dos Municípios.

Conforme demonstrado, a Constituição Federal de 1988, fez com que dito imposto fosse desdobrado, cabendo aos Estados e ao Distrito Federal legislar sobre a transmissão de herança e legados em decorrência de falecimento e doação de quaisquer bens e direitos, deixando aos Municípios as transmissões a título oneroso.

Fato Gerador

O Fato gerador da obrigação tributária fica a cargo de cada estado da federação legislar, dentro é claro, do âmbito definido pela Constituição Federal de 1988 e pelo art. 35 do CTN. Neste contexto, Sabbag (2008, p. 419 e 420) conclui que o fato gerador do ITCMD é:

- a) transmissão de propriedade de quaisquer bens (por exemplo, bens imóveis ou móveis, tais como: veículos, valores financeiros, títulos de créditos etc.);
- b) transmissão (cessão) de direitos em decorrência de:
 - falecimento de seu titular;
 - transmissão e cessão gratuitas.

Desta forma, o fato gerador do imposto ITCMD de competência estadual, ocorre mediante a transmissão, sendo esta a passagem jurídica da propriedade ou de bens e direitos de uma pessoa para a outra. No entanto, essa passagem deve existir de forma não onerosa, seja pela ocorrência da morte (transmissão *causa mortis*) ou em casos de doação de quaisquer bens ou direitos (ato de liberalidade).

Base de Cálculo

Segundo o artigo art. 38 do CTN, a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Machado (2004, p. 342) menciona que a base de cálculo do imposto cabe ao legislador estadual sua fixação, devendo em princípio, recair sobre “o valor de mercado do bem objeto da transmissão. Pode ser menos. Não pode ser maior, posto que se estaria atingindo riqueza outra que não o próprio bem transmitido”.

Alíquota

A alíquota que recai sobre a base de cálculo apurada é variada, segundo o art. 39 do

CTN, não podendo exceder os limites fixados em resolução do Senado Federal. A resolução nº 9 de 1992, dispôs que a alíquota máxima do imposto deverá ser de até 8%. Cabe então aos Estados-membro e ao Distrito Federal estabelecer os percentuais de alíquotas até o teto máximo definido pelo senado, visando adequar o tributo à capacidade econômica de cada contribuinte.

Contribuinte

O contribuinte do imposto, também conhecido popularmente como o sujeito passivo, é toda pessoa física ou jurídica que se enquadrar dentro das situações determinadas pelo fato gerador do imposto, desde que esta transmissão não seja onerosa (a título gratuito) de quaisquer bens ou direitos, seja por *causa mortis* ou doação.

3.3.2.2 Imposto Sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadoria e Prestações de Serviços - ICMS

Conforme o disposto na Constituição Federal, art. 155, inciso II, traz que este imposto de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal, recai sobre as operações relativas a circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. É um imposto cuja sua função é predominantemente fiscal, pois representa uma significativa arrecadação de receitas para os orçamentos Estaduais e Distrital.

Por ser um imposto estadual, cada estado é independente para internamente fixar o percentual da alíquota incidente e determinar quais mercadorias serão tributadas. Este fato gera a denominada “Guerra Fiscal” entre os estados, pois para atrair determinadas empresas o estado pode isentar (deixar de tributar) certa mercadoria ou segmento, razão pela qual a principal discussão do Congresso na reforma tributária em relação ao ICMS é a unificação da legislação em nível Federal.

Segundo a Constituição Federal, art. 155, § 2º, inciso I, menciona que o ICMS será não-cumulativo, isso que dizer que os contribuintes poderão compensar o “que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. Essa medida tem por objetivo fazer com que o ICMS não seja cobrado em efeito cascata, ou seja, cobrado várias vezes a cada operação de compra e venda. O imposto devido é

calculado sobre a diferença entre crédito na compra e o débito pela venda.

Apesar do ICMS ser um tributo estadual, o total arrecado terá a seguinte destinação:

75% constituem receita dos Estados;

25% constituem receita dos Municípios.

Fato Gerador

O ICMS tem como fato gerador às operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Em geral, a legislação tributária tem por característica tributar a totalidade das situações possíveis. O mesmo ocorre com o ICMS que ao definir a incidência sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços de Transportes e de Comunicação deixa, num primeiro momento, incluir no âmbito da tributação toda e qualquer movimentação com mercadoria.

Machado (2004, p. 351-352) entende por mercadorias aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. No entanto, não se podem considerar mercadorias as coisas que os empresários adquirem para consumo. Já em relação a prestações de serviços sujeitas ao ICMS são aquelas tão somente relativas a transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Os demais serviços estão na competência dos Municípios.

Base de cálculo

A base de cálculo será apurada mediante o valor das mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicações. Sabbag (2008, p. 394) dispõe que:

A base de cálculo pode ser:

- a) o valor da operação, em se tratando de operação de circulação de mercadoria;
- b) o preço do serviço, em se tratando de transporte (interurbano e interestadual) e de comunicação;
- c) o valor da mercadoria ou bem importado, consoante em documento de importação, convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada para cálculo do imposto de importação, e acrescido do IPI, do IOF, do próprio II (Imposto de Importação) e das despesas aduaneiras.

Para determinar a base de cálculo do ICMS, faz-se necessário conhecer o valor bruto da operação das mercadorias, dos serviços e do bem importado, que configurem fato

gerador do imposto.

Alíquotas

Segundo o art. 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, o ICMS poderá ser seletivo. Isso quer dizer que quanto mais essencial a mercadoria seja para o consumo humano, menores serão suas alíquotas, ou seja, maior essencialidade do produto, menor tributação e quanto menos essencial for o produto maior serão suas alíquotas. Exemplo disso é a alta carga tributária incidente sobre cigarro, bebidas e etc. As alíquotas são seletivas, sendo elevada para as mercadorias que o governo pretende reduzir o consumo.

Os incisos IV e V do mesmo art. 155 da Constituição Federal de 1988, estabelecem que as alíquotas mínimas e máximas do ICMS são fixadas pelo Senado Federal. Neste sentido Sabbag (2008, p. 395) complementa que:

Quanto às alíquotas, consoante a Resolução do Senado Federal nº 22/89, há as internas – livremente estipuladas pelos Estados (usualmente 17% ou 18%) – e as interestaduais, para as quais há o seguinte critério:

- a) Alíquota de 7%: para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste e para o Espírito Santo;
- b) Alíquotas de 12%: para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Sul e Sudeste;
- c) Alíquotas de 17% ou 18%: para operações de importação.

Os Estados e o Distrito Federal possuem competências legislativas para fixarem alíquotas que lhes convenham desde que não extrapolem as determinadas pelo Senado Federal.

Contribuinte

Segundo a lei complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, em seu art. 4, estabeleceu que contribuinte é qualquer pessoa, “física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”. A lei define ainda que contribuinte do ICMS, é toda pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, realize as seguintes operações:

Importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;
Seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
Adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;
Adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

O conceito de contribuinte do ICMS é bastante amplo, abrangendo todas as pessoas físicas e jurídicas que realizarem operações comerciais e de serviços com habitualidade ou não no âmbito da lei.

3.3.2.3 Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA

A Constituição Federal de 1988 atribuiu a competências dos Estados-membros e ao Distrito Federal legislar sobre o imposto que recai na propriedade de veículos automotores – IPVA. É uma espécie de tributo que possui um caráter predominantemente fiscal, criado para melhorar a arrecadação de receitas aos Estados e Municípios.

Machado (2004, 365) relata que “do ponto de vista da justiça fiscal, melhor seria que o IPVA tivesse alíquotas acentuadamente progressivas em função da utilidade e do valor do veículo, onerando mais pesadamente os automóveis de luxo”. Esclarece o autor que o imposto deveria ser progressivo, dessa forma incidindo uma carga tributária maior aos veículos que tenham pouca utilidade e de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte.

Fato Gerador

O fato gerador que faz nascer à obrigação tributária de pagar o imposto é o fato de ser proprietário de veículos automotores. Sabbag (2008, p.414) esclarece que “é propriedade (e não o “uso”) de veículo de qualquer espécie (automóvel, motocicleta, caminhão, aeronave, embarcação etc.)”. Conforme dispõe o autor, não é pelo simples fato de uma pessoa estar usando um veículo automotor que deve ser ela obrigada a pagar o imposto. O fato gerador não ocorre com o uso e sim sobre a propriedade.

Base de Cálculo

Nascendo o fato gerador, apurar-se-á a base de cálculo que é o valor venal do veículo automotor, tomando por base o ano de fabricação, modelo, marca. Machado (2004,

p. 366) aduz que:

a rigor, em referencia ao IPVA é inadequado falar-se de alíquotas e de base de cálculo. Esse imposto tem seu valor estabelecido em tabelas divulgadas pelos Estados. Não há calculo a fazer-se. Tendo-se em vista a marca, o modelo e o ano de fabricação do veículo, localiza-se na tabela o valor do imposto a ser pago.

A apuração da base de cálculo do IPVA, de certa forma, é bem simplificada, pois incidirá uma alíquota fixa sobre o valor venal do veículo, com base numa tabela de preços determinada anualmente pelos Estados.

Alíquota

Como o imposto- IPVA, é de competência dos Estados e do Distrito Federal, cabe então a eles determinarem anualmente o percentual de alíquota fixa que incidirá sobre a propriedade dos automóveis, motocicletas, aeronaves e etc. Para tanto, estes entes da federação deverão, segundo art. 155, § 6º, da Constituição Federal de 1988, respeitar as alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal, podendo, ainda, possuir alíquotas diferenciadas em razão da utilização do veículo automotor.

Contribuinte

Considera-se contribuinte a pessoa física ou jurídica proprietária de veículo automotor. Conforme se descreveu acima, não basta à pessoa ter o uso do bem, pois contribuinte é aquele que possui a propriedade do bem.

3.3.3 Impostos Pertencentes aos Municípios

Neste item serão demonstrados os impostos que a Constituição Federal de 1988, art. 156, reservou aos Municípios, dos quais serão suas principais fontes de arrecadação. O artigo dispõe que:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos

em lei complementar.

Abaixo será demonstrado o conceito de cada imposto que a Constituição Federal de 1988 reservou aos Municípios instituir, arrecadar e fiscalizar.

3.3.3.1 Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU

Este imposto de competência do Distrito Federal e Municipal conforme determinado pela Constituição Federal de 1988, em seus artigos 147 e 156, inc. I, respectivamente, tem uma função predominantemente fiscal, pois representa uma das maiores fontes de arrecadação de receitas. Segundo Pêgas (2009, p. 239) o IPTU representa “aproximadamente 30% da arrecadação tributária dos municípios brasileiros, sendo importante instrumento para a melhoria, principalmente, da infra-estrutura das cidades”.

Este imposto não deixa de ser ao mesmo tempo um tributo de caráter extrafiscal, quando a Constituição possibilitou que suas alíquotas pudessem ser progressivas em razão da utilização do imóvel. Neste sentido o § 1º do Art. 156 da CF de 1988, menciona que o imposto poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel, como também ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Machado (2004, p. 369) contribui que:

No mundo moderno, entretanto, dificilmente um imposto deixa de ter função também extrafiscal. Assim, existem formulações relativas ao imposto em estudo pretendendo atribuir a este função extrafiscal, especialmente com o fim de desestimular vultosas imobilizações de recursos em terrenos para fins meramente especulativos, dificultando o crescimento normal das cidades.

Conforme se observa, o imposto possui uma função predominantemente fiscal, mas para algumas situações o Distrito Federal e os Municípios poderão se utilizar da progressividade do imposto coibindo imobilizações de terrenos sem existir uma função social da propriedade.

Fato Gerador

A obrigação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, segundo o

art. 32 do CTN, tem como fato gerador “a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município”.

Observa-se que o artigo do Código Tributário traz que o fato gerador do imposto incidirá sobre as propriedades localizadas no perímetro urbano do Município. Neste sentido o § 1º, do art. 32 do CTN, dispõe que zona urbana é aquela prevista em lei municipal, atendendo a existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público Municipal, tais como:

- I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
- II - abastecimento de água;
- III - sistema de esgotos sanitários;
- IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
- V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Para se configurar o fato gerador do IPTU, incidente sobre os imóveis abrangidos pela lei municipal, como zona urbana, toda área que em existam, pelo menos, dois dos seguintes melhoramentos mencionados acima. Machado (2004, p.370) esclarece que o ITR não incide sobre as edificações, mas sim sobre a terra nua, já em contrapartida, o IPTU recai sobre a terra e também sobre as edificações.

Esse imposto incide diretamente sobre a propriedade imobiliária, incluindo todos os tipos de imóveis, tais como: apartamentos, casas, boxes, lojas, prédios comerciais e industriais, terrenos e outros. Exemplificando o IPTU incidirá tanto sobre um terreno urbano sem edificações alguma, como também, incidirá sobre um terreno que possui edificações. Em ambos os exemplos são fatos geradores do IPTU.

Base de Cálculo

Segundo o art. 33 do CTN, a base de cálculo do imposto predial e territorial urbana é o valor venal do imóvel, assim entendido o valor que este alcançaria para compra e venda à vista, segundo mercado imobiliário.

Para Pêgas (2209, p. 240):

No valor venal são consideradas a compra e venda do imóvel livre e desembaraçado de quaisquer ônus, abstraída qualquer relação jurídica que o titular de direitos sobre o imóvel venha a ter com terceiros. [...]

O valor venal é apurado em função da área da edificação, das características do imóvel (idade, posição, tipologia), da utilização (residencial ou não) e do respectivo valor unitário-padrão. Para o caso dos imóveis que não são edificados, o valor venal é encontrado com base na testada fictícia, nas características do terreno (situação, restrição legal, acidentação topográfica e drenagem) e no valor unitário-padrão fixado para o logradouro.

A base de cálculo do IPTU, conforme se demonstrou, é o valor de venda do imóvel levado a efeito o preço de mercado.

Alíquota

Além de a Constituição ter atribuído esse imposto de competência municipal, previu ainda, que o mesmo poderá ter suas alíquotas progressivas/majoradas evitando que os contribuintes detenham imóveis urbanos sem nenhuma função social com cunho exclusivamente especulativo.

Sabbag (2008, p. 369) menciona que:

O IPTU é um imposto incidente sobre a propriedade e, portanto, um imposto real. Como se nota no art. 145, § 1º, CF, a progressividade, nos impostos reais, é vedada, ressalvados os casos de autorização constitucional expressa. Com efeito, na linha de entendimento do STF, os impostos reais tendem à proporcionalidade, e não à progressividade, exceto no caso de se dar cumprimento à função social da propriedade (art. 5º, XXIII, CF).

Cada município e o Distrito Federal terão competência legislativa para deliberar sobre as alíquotas mínimas e máximas que recairão sobre o valor venal de cada imóvel para apurar o valor devido do imposto IPTU, sabendo-se ainda, que podem adotar alíquotas progressivas em razão da utilização do imóvel.

Contribuinte

De acordo com o art. 34, o contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título, seja ele pessoa física e pessoa jurídica.

Pêgas (2009, p. 240) acrescenta que:

o contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel que estiver registrado na Secretaria Municipal de Fazenda, mesmo que este proprietário transfira a obrigação do pagamento do IPTU para o locatário, fato comum no cotidiano. Se o locatário não efetuar o pagamento do imposto, a cobrança recairá sobre o proprietário. O acordo entre o locador (proprietário) e o locatário (inquilino) é considerado de direito privado, não sendo aceito pelo Fisco Municipal.

As entidades da Administração Pública Municipal dispõem de cadastros dos imóveis e com base nesse efetuam, anualmente, o lançamento do tributo sobre o proprietário, sendo ele pessoa física ou jurídica.

3.3.3.2 Imposto Sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Móveis e Direitos a eles Relativos – ITBI

Este imposto recai sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles inerente, sobre o qual a Constituição Federal de 1988, reservou tanto aos Municípios, art. 156, inc. II, quanto ao Distrito Federal, art. 147, instituírem e arrecadarem, visando fortalecer a arrecadação das receitas municipais. Por esse motivo, o ITBI é caracterizado por ser um imposto predominantemente fiscal, vale dizer, almeja a obtenção de recursos financeiros para a fazenda pública municipal. Neste sentido, Machado (2004, p. 375) dispõe que:

Dispondo o Município de cadastro imobiliário, que se faz imprescindível à administração do IPTU, é razoável que a ele tenha sido atribuída também a competência para instituir e cobrar o imposto de transmissão de imóveis. Não se incluem no âmbito desse imposto as transmissões em virtude de doações ou heranças, que sobrem a incidência de imposto estadual. Neste ponto o constituinte de 1988 não foi feliz. Melhor seria, do ponto de vista as Administração tributária, que também as transmissões de imóveis em virtude de doações e de heranças fossem tributadas pelos Municípios, pela razão acima indicada.

O poder constituinte resguardou ao Distrito Federal e aos municípios legislar sobre as transmissões, por ato oneroso, de bens imóveis e direitos a eles relativos, como por exemplo, ocorre nas compra e venda de bens imóveis (apartamentos, terrenos, casas, salas comerciais, etc.).

Salienta-se que o ITBI é diferente daquele imposto abordado anteriormente sobre o ITCD, pois este último, conforme se demonstrou, é cobrado pelas fazendas públicas

Estaduais e Distrital sobre os fatos gerados ocorridos nas transmissões a título ‘*causa mortis*’ e doações, de caráter não oneroso.

Fato Gerador

O fato gerador da obrigação tributária provém da transferência onerosa de bens imóveis e direitos a ele relativo. Neste sentido, dispõe a Constituição de 1988, art. 156, inc. II, que a transmissão "inter vivos", a qualquer título, ocorre por ato oneroso, “de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição”.

Cabe salientar que, de acordo com a Constituição, art. 156, § 2º não ocorrerá o fato gerador do ITBI, quando houver a transmissão de bens ou direitos na integralização de capital ao patrimônio de pessoa jurídica, como também na transmissão de bens ou direitos decorrentes “de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil”.

Base de Cálculo

A base de calculo será calculada tomando por base o valor venal dos bens imóveis transferidos ou direitos concedidos, sob forma de ato oneroso. Neste contexto, Pêgas (2009, 236) conceitua que:

A base de cálculo do ITBI é o valor da transação imobiliária. Porém, se a autoridade fiscal não concordar com o valor declarado pelo contribuinte, poderá arbitrar o valor da base de cálculo, com base em critérios técnicos. Então, na venda de uma casa por R\$ 80 mil, a base do imposto será este valor. Mas, se o valor de mercado for R\$ 120 mil, este será o valor da base de cálculo. Resumindo, a base será o valor arbitrado pela prefeitura ou o valor de venda, dos dois o maior.

Depara-se que a base de cálculo é obtida pelo valor de mercado do bem ou direito a ser transmitido, sendo irrelevante o valor constante na escritura, exceto se o valor mencionado na escritura for maior do que o preço de mercado. O ITBI é um imposto real, cuja sua base de cálculo é o valor venal do imóvel.

Alíquota

Para apurar o imposto devido, aplica-se uma alíquota fixa sobre o valor da base de

calculado apurada. Como este imposto é de competência legislativa dos Municípios e do Distrito Federal, cabe a cada um desses entes da federação, fixar através de lei ordinária, as alíquotas incidentes sobre os bens imóveis transmitidos ou direitos a eles relativos de forma onerosa.

Neste sentido Sabbag (2008, p. 382) corrobora dizendo que as alíquotas são proporcionais, recaindo sobre uma percentagem única sobre as bases de cálculo. São estabelecidas em lei municipal, sendo vedado estabelecer sua progressividade, pois inexistente previsão constitucional.

Contribuinte

Os contribuintes do ITBI são as pessoas físicas e as pessoas jurídicas adquirentes de bens imóveis ou direitos de forma onerosa. Conforme dispõe o art. 42 do CTN, contribuinte do ITBI é qualquer das pessoas envolvidas na operação tributada.

Para Machado (2004, p. 378) “na prática, paga o imposto quem mais interesse tiver na operação. De resto, em se tratando de ato entre vivos, tudo não passa de uma questão contratual”. Geralmente o sujeito passivo do imposto é o adquirente, pois é ele a parte mais interessada na operação.

3.3.3.3 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, conhecido cotidianamente pelas siglas ISS, é de competência dos Municípios, art. 156, inc. III e do Distrito Federal, art. 148, conforme determinação Constitucional. Este tributo possui uma característica predominantemente fiscal, pois representa uma importante fonte de receita tributária para o ente federativo.

A Constituição determinou no art. 156, § 3º, que em relação ao ISS, cabe à lei complementar:

- I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;
- II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.
- III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Assim sendo, em julho de 2003 foi promulgada a Lei Complementar - LC nº 116, estabelecendo em âmbito nacional, regras gerais sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, elencando uma listagem de serviços que estariam sujeitos ao ISS, cabendo ao Distrito Federal e aos Municípios legislar dentro de suas competências tributárias.

Fato Gerador

O fato que gera a obrigação tributária do ISS, segundo o art. 156, inc. III, da Constituição Federal de 1988, compreende os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária estadual. Dessa forma, o fato gerador é os serviços descritos na lei ordinária de cada Município e do Distrito Federal, dentro, obviamente, de suas competências constitucionais.

Conforme estabelece a Lei Complementar nº 116, art. 1º, traz que o ISS tem como fato gerador a prestação dos serviços constantes da lista de serviços, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. O imposto incidirá em relação aos serviços proveniente do exterior, como também em relação aos serviços explorados economicamente pelas concessionárias e permissionárias de serviços públicos.

Entende-se existir um estreito conflito entre o ISS e o ICMS, pois nas hipóteses de fornecimentos de mercadorias com a prestação de serviços não abrangidos pela Lei Complementar nº 116, a base de calculo constitui fato gerador do ICMS, calculado sobre o valor total, incluindo os serviços. Diante desse contexto, Pêgas (2009, p. 137) esclarece que:

Já nos casos em que a lista de serviços do ISS faz previsão do serviço sem ressalva, não há que se falar em cobrança do ICMS sobre o fornecimento das mercadorias utilizadas na prestação do serviço, que no caso se sujeita apenas a incidência do imposto municipal.

Contudo, quando a referida lista mencionar expressamente que as mercadorias fornecidas na prestação dos serviços ficam sujeitas ao ICMS, a operação estará sujeita aos dois impostos: ICMS, sobre o valor das mercadorias; e ISS, que incidirá sobre o valor dos serviços.

Para exemplificar a ocorrência do fato gerador do ICMS e do ISS em uma operação, toma-se como exemplo os serviços de revisões nos veículos realizadas em oficinas mecânicas e pelas concessionárias, quando efetuam a substituição de peças com a prestação de serviços de mão de obra (LC item 14.01 da lista). Neste caso o fato gerador ocorrerá em situações distintas, pois o prestador dos serviços deverá segregar no

documento fiscal, o valor das mercadorias do valor da mão-de-obra, que no caso representa o serviço prestado. Assim, as mercadorias vendidas terão a incidência do ICMS, enquanto que sobre os serviços da mão-de-obra, será fato gerador do ISS.

Base de Cálculo

A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, conforme dispõe o art. 7º da Lei Complementar nº 116. Se houver um determinado serviço prestado de forma gratuita, ou seja, sem destacar valor, não terá a incidência da cobrança do ISS, pois não tem como apurar a base de cálculo do tributo que é o preço do serviço.

Sabbag (2008, p. 374) afirma que

se não puder aferir o valor correspondente, como no caso dos serviços prestados por advogados, médicos ou dentistas, calcular-se-á o tributo a partir de um único valor pago periodicamente. Nesse caso, teremos um “ISS FIXO”, sendo impróprio falar em grandezas quantificadoras do fato gerador, como alíquota e a própria base de cálculo.

Machado (2004, p. 382) dispõe que para ser tributável a prestação de serviço, deve haver a cobrança de valor. Menciona ainda que “os serviços tributáveis são os constantes da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que os enumera de forma exaustiva. O Supremo Tribunal Federal, com razão, já decidiu que o ISS não incide na locação de bens móveis”.

Alíquota

A alíquota fixa ou proporcional do ISS incidirá sobre a base de cálculo apurada. Visando conter a chamada guerra fiscal travada entre municípios em torno do Imposto sobre Serviços - ISS, o Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional nº 37/2002, publicada no DOU de 13.06.2002, estabelecendo, sem prejuízo da alíquota máxima já vigente, uma alíquota mínima de 2%.

No entanto, a alíquota máxima de incidência do ISS foi fixada em 5%, conforme prevê o art. 8º, inc. II da Lei Complementar 116/2003. Machado (2004, p. 382) acrescenta que os “municípios gozam de autonomia para fixar as alíquotas do ISS, mas a União poderá, por lei complementar, fixar alíquotas máximas para esse imposto”. Assim, a tributação do ISS poderá ser variada entre as faixas de 2% a 5%, isso vai depender das características do sujeito passivo e de acordo com os ditames da lei municipal.

Contribuinte

Considera-se contribuinte, segundo o art. 5º da LC 116, o prestador do serviço, seja ele pessoa física ou jurídica, que exercer em caráter permanente ou eventual quaisquer das atividades incluídas na Lista de Serviço. Sabbag (2008, p. 372) acrescenta que o sujeito passivo é “o prestador de serviço, empresa (Exemplo: hotel) ou profissional autônomo (Exemplos: médicos, dentistas, contador, advogado, isto é, vendedores dos bens imateriais)”.

No entanto, a LC nº 116, traz inserida no art. 2º, II, que não serão considerados contribuintes do ISS, os que prestam serviços em relação de emprego; os trabalhadores avulsos (estivadores, conferentes), como também os diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades.

3.4 Receitas Tributárias que compõem o FUNDEB

Convém ressaltar a importância da elaboração desse capítulo, pois o complexo tributário que compõe o sistema nacional, anteriormente demonstrado, fonte de receita para as administrações públicas, federais, estaduais, distritais e municipais. Isso quer dizer que parte dos impostos, uma das espécies de tributos, vão ser canalizados à um fundo, visando atender ao desenvolvimento e manutenção da educação básica.

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, de natureza contábil que é formado por uma partição de receitas tributárias de competência dos estados e municípios.

Dessa forma o art. 3º da Lei 11.494/2007 trata dos impostos que cada ente da federação deverá destinar ao fundo, vejamos:

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:

I - imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos previsto no inciso I do caput do art. 155 da Constituição Federal;

II - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação previsto no inciso II do caput do art. 155 combinado com o inciso IV do caput do art. 158 da Constituição Federal;

III - imposto sobre a propriedade de veículos automotores previsto no inciso III do caput do art. 155 combinado com o inciso III do caput do art. 158 da Constituição Federal;

IV - parcela do produto da arrecadação do imposto que a União eventualmente instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo inciso I do caput do art. 154 da Constituição Federal prevista no inciso II do caput do art. 157 da Constituição Federal;

V - parcela do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade territorial rural, relativamente a imóveis situados nos Municípios, prevista no inciso II do caput do art. 158 da Constituição Federal;

VI - parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados devida ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE e prevista na alínea a do inciso I do caput do art. 159 da Constituição Federal e no Sistema Tributário Nacional de que trata a Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966;

VII - parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados devida ao Fundo de Participação dos Municípios – FPM e prevista na alínea b do inciso I do caput do art. 159 da Constituição Federal e no Sistema Tributário Nacional de que trata a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

VIII - parcela do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados devida aos Estados e ao Distrito Federal e prevista no inciso II do caput do art. 159 da Constituição Federal e na Lei Complementar no 61, de 26 de dezembro de 1989; e

IX - receitas da dívida ativa tributária relativa aos impostos previstos neste artigo, bem como juros e multas eventualmente incidentes.

§ 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.

Para tornar um pouco mais claro a interpretação e conhecimento sobre a distribuição das receitas tributárias provenientes dos impostos e transferências da união, que trata o artigo 3º da lei do FUNDEB, fizemos um quadro com o intuito de facilitar o entendimento sobre a partição de cada ente federativo, Estados/DF e Municípios.

ESTADOS	ICMS	20%
	ITCD	
	IPVA	
	FPE (21,5% do IR e IPI)	
	Desoneração ICMS (LC 87/96)	
	Cota-Parte IPI Exportação (10%)	

MUNICÍPIOS	FPM (22,5% do IR e IPI)	20%
	Cota-Parte ICMS (25%)	
	Cota-Parte IPVA (50%)	
	ITR Arrecadado (CF, art. 153, § 4º, III)	
	Cota-Parte ITR (50%)	
	Cota-Parte IPI Exportação	
	Desoneração ICMS (LC 87/96)	

Cabe ressaltar que os recursos dos Fundos, inclusive aqueles oriundos de

complementação da União, serão utilizados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, em ações consideradas como de manutenção e desenvolvimento do ensino para a educação básica pública. E ainda, de acordo com o art. 22 da Lei do FUNDEB, desse percentual de 20% que compões o fundo, 60% será destinado ao pagamento da remuneração dos profissionais do magistério em efetivo exercício.

4 TRIBUTOS E EDUCAÇÃO: O QUE É LEGALMENTE DESTINADO PARA A EDUCAÇÃO

O Estado, inserido no segundo setor, por força constitucional, institui tributos sobre as rendas, consumo e patrimônio das entidades do primeiro setor com objetivo arrecadar receitas para subsidiar os dispêndios gastos com a Administração Pública.

Para Giacomoni (2010, p. 4) a Administração Pública dos tempos remotos aos dias atuais vem se deparando com um aumento exacerbado no crescimento das despesas públicas. Essa situação não acontece apenas nos países onde a economia é coletivizada, onde o estado é o maior agente econômico, mas também nas nações capitalistas avançadas, defensoras da livre iniciativa privada e da economia de mercado.

Por força Constituinte, o Estado assume várias atribuições na prestação dos serviços públicos sendo imprescindíveis para a sobrevivência da sociedade, como também a sobrevivência do próprio estado. Mas que atribuições são essas do Estado, geradoras de crescentes despesas e que exigem cada vez mais recursos para seu financiamento. Essas atribuições são variáveis no tempo e no espaço.

Nas sociedades políticas primitivas, as necessidades públicas eram reduzidas. Limitavam-se em geral, à defesa contra a agressão externa, à segurança interna e à distribuição da justiça. O homem foi acompanhando ao longo dos tempos o progresso da civilização, onde novas e crescentes necessidades foram surgindo. Nos dias atuais, por exemplo, as necessidades públicas encobrem um vasto e diversificado quadro de demandas públicas, que compreendem desde a assistência à maternidade, prolongando-se à infância, à adolescência e à velhice desamparada, até a recreação pública.

O progresso em ritmo acelerado faz com que o Estado cada vez mais assuma atribuições e responsabilidade e em contra partida necessita aumentar os gastos públicos. Essas despesas crescentes de caráter continuado se justificariam se houvesse a compensação pelo aumento permanente de receitas ou pela redução permanente de despesas. Para que Estado não fique deficitário frente às emergentes despesas, ele necessita constantemente elevar as alíquotas dos impostos, ampliar suas bases de cálculos fazendo com que mais receitas emirjam aos cofres públicos.

Giacomoni (2010, p. 24) aduz que:

Há situações em que o Estado utiliza recursos orçamentários na provisão de bens com todas as características de bens privados, E o caso dos bens mistos, em que a educação é um bom exemplo: ela é um bem privado que pode ser comercializado no mercado, podendo seus objetivos ser individualizados. Mas ela é também um bem público, já que o nível cultural a comunidade cresce quando seus membros se educam. O envolvimento do Estado na educação certamente tem outras importantes justificativas como, por exemplo, a necessidade no investimento no “capital humano”, a educação gratuita no contexto da distribuição de renda e etc.

Dentre tantos outros gastos do Estado, os gestores devem se preocupar e destinar boa parte dos seus orçamentos para custear as despesas imprescindíveis e necessárias para área da educação. Sabe-se que todos os outros serviços públicos demandarão de frequentes desembolsos financeiros, mas uma área que se apresenta carente e necessita de imediatos atos de políticas públicas é o financiamento na educação pública.

O Estado só tem uma alternativa para continuar crescendo e investindo em bens de interesse público, para isso precisa reduzir drasticamente os gastos desnecessários, implantar controles internos que erradique a corrupção, crie políticas de redistribuição da renda, ações que visem à redução da pobreza, entre outros. Isso só será possível se tivermos bons programas de trabalho na área da educação, pois devemos educar nossas crianças, jovem e adultos conceitos de Estado que queremos daqui por diante. A educação é a chave para o sucesso de um povo livre, educado e comprometido com a pátria.

4.1 As Políticas Públicas Frente ao Direito Constitucional à Educação

A Constituinte de 1988 trouxe consignado no art. 205, que a educação é um direito de todos e dever do Estado e da família, “sendo promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”.

A educação é um serviço público de extrema relevância para a sociedade brasileira, razão disso é que a constituição mencionou que esse direito de todos os cidadãos a educação é dever tanto do Estado quanto da família, prestado em colaboração com a sociedade. É claro que a família e a sociedade vão auxiliar o Estado nesta prestação de serviço tão imprescindível, mas a obrigação de fornecer educação de qualidade é de responsabilidade máxima da administração pública.

Dourado (2006, p. 10) complementa que:

Essa discussão constitui-se em tarefa complexa em vista das condições materiais nas quais o financiamento se efetiva no país envolvendo os diferentes entes federados (União, estados, Distrito Federal e municípios) e a esfera privada. Apesar da complexidade da temática, a compreensão da estrutura e das bases do financiamento da educação coloca-se como uma necessidade para toda a sociedade, devendo envolver, especialmente, os gestores educacionais, os profissionais da educação, os pais, os estudantes e a comunidade local.

Diante várias políticas públicas desempenhadas pelo estado a educação e a saúde são focos principais dos gestores. Não é por menos, pois sem saúde e sem educação viveríamos em um estado de extrema pobreza física, humana, cultural e política. O financiamento da educação é uma das políticas temáticas essenciais de governos no tocante à garantia do direito à educação, visando fortalecer as ações dos movimentos e órgãos colegiados.

Dourado (2006, p. 12) dispõe que:

A discussão acerca da idéia da educação como um direito universal do homem remonta à Revolução Francesa e está posta na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 e, ainda, na Declaração Universal dos Direitos do Homem, proclamada em 1948, pela Organização das Nações Unidas, após a Segunda Guerra.

Continua o autor relatando que a educação é considerada com um dos direitos básicos do homem e que esta garantia está prevista em quase todos os países do mundo. Isso só se tornou possível ao longo de muito tempo, com a consciência de que a educação é um dos mais importantes elementos na conquista da cidadania, (2010, p. 13) “tendo em vista ser ela um dos requisitos básicos para que os indivíduos possam ter acesso aos bens culturais disponíveis na nossa sociedade”.

Para que o direito a educação seja prestada e garantida pelos organismos públicos, é necessário que a sociedade continue lutando para que novos mecanismos legais sejam aprovados e que definam as obrigações e os compromissos governamentais, prevendo penalizações dos gestores administrativos quando deixarem de cumprir o que foi determinado por lei.

4.2 Fontes de Financiamento da Educação segundo a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Diretrizes e Bases da Educação - Ldb

A educação terá seu financiamento advindo das receitas que integram aos orçamentos públicos. A principal fonte das receitas dos órgãos públicos provém dos tributos pagos pelos contribuintes em razão de seu patrimônio, renda, consumo, salário, entre outros.

A Constituição Federal estabeleceu no art. 212 a raiz do financiamento da educação básica no país, no qual dispõem que a União não aplicará menos do que 18% da arrecadação dos impostos na educação, e de que os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios não aplicarão menos do que 25% da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino - MDE.

Insta salientar que a Constituinte dispõe que a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios deverão aplicar no mínimo, respectivamente 18% e 25% das receitas de impostos com a educação. Mas vale lembrar, que se os entes da federação quiserem aplicar acima desse limite é salutar e não tem vedação alguma. Pelo contrário, com muito mérito e prestígio, alguns estados e municípios brasileiros destinam a educação básica muito mais do que o mínimo permitido constitucionalmente.

Neste sentido Castro (2008, p. 3) afirma que "alguns estados e municípios, contudo, aplicam uma porcentagem maior de suas receitas neste fim, muitas vezes obrigadas por suas próprias constituições ou leis orgânicas".

É imperioso ressaltar que os percentuais acima referidos incidirão apenas sobre as receitas provenientes dos impostos e não de todo o orçamento que é muito mais abrangente quanto às fontes de receitas, dentre elas as receitas de contribuições de melhorias, contribuições sociais, empréstimos compulsórios, taxas e etc.

Para Farenzena (2006, p.82) as principais fontes de financiamento da educação básica são as seguintes:

Na Constituição Federal de 1988 e na LDB estão estabelecidas as fontes de financiamento da educação: (1) os impostos próprios da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, assim como a receita proveniente de transferências que tenham como origem o recolhimento de impostos; (2) a

contribuição social do salário-educação; (3) outras contribuições sociais; (4) receitas de incentivos fiscais.

Os recursos advindos dos impostos e do salário-educação são as principais fontes de financiamentos da educação públicas, pois suas arrecadações são as mais expressivas do que as demais. É por meio desses recursos que o Estado presta o serviço público gratuito na área da educação, promovendo a expansão, o crescimento e qualidade no ensino.

Castro (2011, p. 32) acrescenta ainda que além dos recursos proveniente dos impostos, outra parcela considerável do financiamento da educação provém das contribuições sociais, principalmente da contribuição criada exclusivamente para a educação, conhecida como salário-educação.

O salário-educação, aquele previsto no Art. 212, § 5º da CF/88, é uma fonte de recursos destinada exclusivamente ao atendimento do ensino fundamental da rede pública. De acordo com o Decreto 6.003 de 2006, essa contribuição será calculada com base na alíquota de 2,5% incidente sobre o valor total das remunerações pagas ou creditadas pelas empresas, a qualquer título, aos segurados empregados, ressalvadas as exceções legais.

Convém mencionar que a Constituição Federal de 1988, dispôs na parte final do art. 212 que o financiamento da educação não fosse gasto com quaisquer despesas na manutenção e desenvolvimento do ensino. Neste contexto, a Lei de diretrizes e bases da educação, Lei nº 9.394 de dezembro de 1996 – LDB traz inserida no artigo art. 70 que as despesas consideradas necessárias a MDE, são aquelas realizadas com vistas à consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais de todos os níveis, e no art. 71, a lei dispôs sobre as despesas que não são consideradas necessárias na manutenção e desenvolvimento do ensino – MDE.

No Quadro 7 abaixo se faz um comparativo das despesas que são e não são consideradas necessárias ao desenvolvimento e manutenção do ensino.

Quadro 7 – Despesas que são e não são consideradas necessárias a MDE

SÃO CONSIDERADAS DESPESAS NECESSÁRIAS COM - MDE	NÃO SÃO CONSIDERADAS DESPESAS NECESSÁRIAS COM - MDE
I - remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissionais 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;	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;

<p>IV - levantamentos estatísticos, estudos e pesquisas visando precipuamente ao aprimoramento da qualidade e à expansão do ensino;</p> <p>V - realização de atividades-meio necessárias ao funcionamento dos sistemas de ensino;</p> <p>VI - concessão de bolsas de estudo a alunos de escolas públicas e privadas;</p> <p>VII - amortização e custeio de operações de crédito destinadas a atender ao disposto nos incisos deste artigo;</p> <p>VIII - aquisição de material didático-escolar e manutenção de programas de transporte escolar.</p>	<p>III - formação de quadros especiais para a administração pública, sejam militares ou civis, inclusive diplomáticos;</p> <p>IV - programas suplementares de alimentação, assistência médico-odontológica, farmacêutica e psicológica, e outras formas de assistência social;</p> <p>V - obras de infra-estrutura, ainda que realizadas para beneficiar direta ou indiretamente a rede escolar;</p> <p>VI - pessoal docente e demais trabalhadores da educação, quando em desvio de função ou em atividade alheia à manutenção e desenvolvimento do ensino.</p>
--	--

Fonte: Quadro adaptado dos artigos 70 e 71 da Lei 9.394/96 - LDB

Conforme dispõe o aporte legal acima referido, os percentuais mínimos destinados à educação pelos entes federados devem incidir apenas sobre as despesas necessárias e imprescindíveis a manutenção e desenvolvimento do ensino e não com quaisquer despesas irrelevantes e desnecessárias.

Davies (2011, p. 120) argumenta que ainda pairam muitas dúvidas e equívocos dos Tribunais de Contas de várias estados, quanto ao entendimento do que deve ser ou não entendido como despesas necessária e imprescindível para o MDE. Um dos principais equívocos foi muitos TCs terem considerado, e provavelmente continuarem considerando, o pagamento dos inativos como MDE e, conseqüentemente computando com as receitas vinculadas à educação.

Considera Davies (p.120) fato estranho em tudo isso é que vários TCs e também os governos não obedecerem ao que estabelece à CF/88 no art. 37, inciso XI, que "considera o pagamento dos inativos como proventos, e não como remuneração, e que o conceito de MDE é restrito à remuneração – para quem está na ativa –, e não a proventos". Acrescenta ainda que:

Além desse equívoco de considerar inativos como MDE, a falta de detalhamento pode estar ocultando despesas não classificáveis de MDE, como merenda, pois a maioria dos relatórios dos governos e também dos TCs que consultei não excluem gastos com alimentação escolar. Um TC – do Estado do Rio de Janeiro – acolheu a interpretação de um conselheiro e, desconsiderando o Art. 71 da LDB, determinou que a merenda seja classificada de MDE, com o “argumento” de que ela não é relacionada a ações de assistência social e é fundamental para o aprendizado.

As inconsistências tem sido marcantes na correta interpretação e aplicação dos gastos que devem ser contabilizados na manutenção e desenvolvimento da educação básica. De acordo com Daveis existem várias divergências de posicionamentos e entendimentos entre os diversos Tribunais de Contas quanto a este aspecto. O que se espera dos órgãos públicos é a elaboração de uma legislação mais clara e com rigores no seu cumprimento, fazendo com que os TCs adotem os mesmos procedimentos e apontamentos em nível nacional.

4.2.1 Das Repartições das Receitas Públicas Constitucionais

Os municípios são as menores células dentro do território nacional. É claro que o poder constituinte reservou a eles alguns tributos de sua competência para instituir e arrecadar, visando angariar receitas públicas para devolver ao cidadão em forma de programas que satisfaçam as suas necessidades coletivas.

Fora outras necessidades essenciais, encontra-se a educação básica que é de obrigação do gestor público municipal ofertar ensino a todo o cidadão, de forma gratuita e de qualidade. No entanto, na magnitude dos municípios pequenos não são autossustentáveis, necessitando de auxílios financeiros de outros entes da federação que possuem uma fonte de arrecadação bem maior.

Neste sentido é que a Constituição Federal determinou que houvesse entre os entes federados uma repartição das receitas públicas que há entre a União, Estados/Distrito Federal e Municípios. Essas repartições conhecidas popularmente de transferências constitucionais obrigatórias, havidas de forma incondicional, podem ser diretas ou indiretas.

Para Farenzena (2011, p. 95) a função redistributiva dos recursos públicos entre os entes da federação é entendida como ações públicas esteadas no princípio da equidade, o que vale dizer, que é justo a alocação de um volume maior de recursos para as escolas e redes de ensino que se encontram em uma situação relativamente desfavorecida. "Exercer função redistributiva na assistência técnica e financeira aos governos subnacionais na educação é dever da União, como forma de promover a qualidade da educação e a igualdade na oferta de oportunidades educacionais, conforme estabelecido no Art. 212 da Constituição da República". Acrescenta ainda (p. 107) que:

Em um país que as matrículas públicas de educação básica estão predominantemente concentradas em redes estaduais e municipais de ensino, o ordenamento constitucional- legal prescreve como dever da União a prestação de assistência financeira e técnica a essas redes, no exercício de função redistributiva que deveria visar à garantia de padrão mínimo de qualidade do ensino e equalização de oportunidades educacionais. A trajetória mais recente da (re)distribuição dos gastos federais em educação básica é de uma evolução positiva no montante de recursos, nos critérios de repartição e inserção na coordenação federativa, mas ainda bastante aquém de efetivar os objetivos traçados para a função redistributiva da União.

As transferências financeiras constitucionais diretas são aquelas que a União e os Estados arrecadam e repassam parcialmente aos demais órgãos da administração pública municipal. Esses repasses sempre decorrem dos governos de maior nível para os de menores níveis de arrecadação, ou seja, a União repassa aos Estados e para os Municípios como também os Estados repassam aos Municípios.

Os repasses financeiros constitucionais indiretos são aqueles destinados aos fundos, nos quais tanto os Estados e Municípios possuem direito de participar do bolo financeiro da União, desde que atendam a determinados requisitos legais.

Machado (2004, p. 44) aduz que “ao Estado pobre, cujo território não é produzida, nem circula, riqueza significativa, de nada valeriam todos os tributos do sistema. Por isso é que se faz necessária também a distribuição de receitas tributárias”. O que se divide entre as entidades da federação, é o produto da arrecadação do tributo por uma das entidades delas instituído e arrecadado.

O poder constituinte reservou a União Federal a competência de instituir, legislar e arrecadar sobre os tributos de maior relevância significativa na arrecadação financeira, todavia, inseriu que dessa arrecadação os Estados e Município também participariam do bolo arrecadados sobre os diversos impostos federais.

Neste sentido, a Constituição Federal no art. 157, reservou aos Estados e ao Distrito Federal as seguintes receitas:

- I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;
- 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, I.

Os Estados e o Distrito Federal possuem a competência legislativa para instituir, arrecadar e fiscalizar os tributos que a constituição lhes reservou e mais o imposto de renda retido na fonte – IRRF, sobre os rendimentos pagos aos funcionários, por eles, suas autarquias e fundações. A constituição reservou ainda, de acordo com o art. 157, inc. II, 25 % do produto da arrecadação do imposto que a União venha a instituir.

Para os municípios, a constituição reservou no art. 158, além dos tributos de sua competência, mais outras fontes de participação nas receitas dos impostos pertencentes a União e aos Estados, senão vejamos:

- I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;
 - 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.
- Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:
- I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;
 - II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Diante do exposto, extrai-se a seguinte participação direta dos Municípios, sobre as receitas tributárias de outros entes da federação:

- Os Municípios ficarão com o total das receitas oriundas do IRRF, sobre os rendimentos pagos aos funcionários, por eles, suas autarquias e fundações;
- Pertencem aos Municípios 50% da arrecadação do ITR relativo aos imóveis neles situados;
- Pertencem aos Municípios 50% da arrecadação do IPVA dos veículos licenciados em seus territórios;
- Pertencem aos Municípios 25% da arrecadação do ICMS, sendo que: 3/4, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações realizadas em seus territórios e até 1/4 de acordo com a Lei Estadual.

Dourado (2006, p. 36) menciona que as receitas oriundas dos impostos provenientes de transferências constitucionais, devem ser consideradas como se fossem receitas de impostos, para efeitos de vinculação. Assim, o Distrito Federal e os Estados, devem adicionar aos seus orçamentos, as transferências oriundas da União que tenham como base os impostos. Os municípios devem proceder da mesma forma, incorporando à sua base de cálculo para a manutenção e desenvolvimento do ensino as transferências do Estado e da União que tenham como origem os impostos.

Quadro 8 – Transferências de impostos por nível de governo

SENTIDO	MODALIDADE DE REPARTIÇÃO
Da União para os estados	<p><u>Distribuição:</u> — 21.5% da arrecadação líquida do IR e do IPI para o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Distrito Federal, redistribuído através de fórmula (fixada em lei), objetivando promover o equilíbrio socioeconômico.</p> <p>— 10% da arrecadação líquida do IPI, proporcionalmente ao valor das exportações de bens industrializados.</p> <p><u>Partilha:</u> — 100% do IR incidente na fonte sobre rendimentos pagos pela administração pública estadual;</p> <p>— 30% do IOF incidente sobre o ouro definido como ativo financeiro ou cambial, conforme origem;</p> <p>— 20% da arrecadação de novo imposto que a União venha a instituir (competência residual) – rateio determinado por lei federal.</p>
Da União para os municípios	<p><u>Distribuição:</u> — 22.5% da arrecadação líquida do IR e do IPI para o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), redistribuído através de fórmula (fixada em lei), objetivando promover o equilíbrio socioeconômico.</p> <p><u>Partilha:</u> — 100% do IR incidente na fonte sobre rendimentos pagos pela administração pública municipal;</p> <p>— 70% do IOF incidente sobre o ouro definido como ativo financeiro ou cambial, conforme origem;</p> <p>— 50% da arrecadação do ITR, conforme sitio dos imóveis.</p>
Dos estados para os municípios	<p><u>Distribuição:</u> — 25% da arrecadação líquida do ICMS, através de fórmula, sendo, pelo menos, três quartos proporcionais ao valor adicionado gerado em cada localidade e até um quarto, segundo critérios de lei estadual;</p> <p>— 25% da participação do Estado na repartição de 10% do IPI estadual, pela mesma fórmula de rateio do ICMS.</p> <p><u>Partilha:</u> — 50% do IPVA, conforme veículos licenciados na localidade;</p>

Fonte: Quadro adaptado do Luiz Fernando Dourado. Conselho Escolar e o financiamento da educação no Brasil. (2006, p. 36 e 37)

Essas transferências constitucionais de uma esfera da administração para a outra, como é feita da União aos Estados e Municípios, como também dos Estados para os Municípios são importantes fontes de receitas para somar aos orçamentos dos governos de menor nível de arrecadação. Esses repasses têm como finalidade equalizar a capacidade arrecadadora e financeira dos diversos entes da federação.

4.3 Plano Nacional de Educação – PNE

Dispões a Constituição Federal de 1988, em seu art. 212, § 3º que a “distribuição dos recursos públicos assegurará prioridade ao atendimento das necessidades do ensino obrigatório, no que se refere a universalização, garantia de padrão de qualidade e equidade, nos termos do plano nacional de educação”. Dessa forma os gestores desenvolvem a manutenção e desenvolvimento do ensino com base no plano nacional de educação, pois este é um guia condutor das atividades estratégicas e de longo prazo a ser executado na área da educação básica em rede nacional.

No ano de 2010 o Ministro de Estado da Educação, Fernando Haddad encaminhou no dia 03 de novembro de 2010 ao presidente da República, o Projeto de Lei que aprova o Plano Nacional de Educação para o decênio 2011-2020 e dá outras providências.

O projeto de lei nº 8.035 de 2010, continua em tramitação nas casas legislativas. Na exposição de motivos que visa à aprovação do projeto representa um importante avanço institucional para o país, definindo metas e estratégias para avançar no processo de melhoria da educação brasileira.

Na exposição de motivos para aprovação do novo PNE, que abrange o decênio 2011 até 2020, Fernando Haddad, afirmou no documento dizendo que a educação é uma das formas de inclusão sociais mais contundentes, com vista a minimização das desigualdades sociais no país. Dos tempos remotos aos dias atuais a educação vem sendo palco de importantíssimos debates na agenda nacional, mobilizando gestores da administração pública de todas as esferas e os mais diversos segmentos da sociedade visando alcançar um único objetivo, qual seja: a ampliação do acesso à educação de qualidade para todos os brasileiros.

Possuem várias evidências que a educação pública brasileira vem tendo bons resultados em vários níveis e séries, graças ao empenho da sociedade e dos governos que

lutam diariamente para que estes dados sejam alcançados cada vez mais favoráveis e satisfatórios. Mas para alcançarmos patamares mais elevados na qualidade e acesso a educação muito se tem o que fazer. A educação deve ser encarada com diplomacia, sendo que com a aprovação do novo PNE, nos permitirá atingir os objetivos da educação com mais facilidades e rapidez.

É conveniente mencionar que o artigo 2º do projeto de Lei traz que o Plano Nacional de Educação para o decênio 2011-2020, tem várias diretrizes estratégicas visando alcançar os objetivos macros do ensino, dos quais elencamos abaixo:

- I - erradicação do analfabetismo;
- II - universalização do atendimento escolar;
- III - superação das desigualdades educacionais;
- IV - melhoria da qualidade do ensino;
- V - formação para o trabalho;
- VI - promoção da sustentabilidade sócio-ambiental;
- VII - promoção humanística, científica e tecnológica do País;
- VIII - estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto;
- IX - valorização dos profissionais da educação; e
- X - difusão dos princípios da equidade, do respeito à diversidade e a gestão democrática da educação.

Estes objetivos que se pretende alcançar na educação em longo prazo, será decomposto por meio de metas, que de acordo com o art. 7º a implementação das estratégias deverão ser realizadas em regime de colaboração entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Prevê ainda no art. 8º que os “Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão elaborar seus correspondentes planos de educação, ou adequar os planos já aprovados em Lei, em consonância com as diretrizes, metas e estratégias previstas no PNE - 2011/2020, no prazo de um ano contado da publicação desta Lei”.

Todos os gestores da administração pública, das três esferas, federal, estadual e municipal, deverão elaborar seus planos plurianuais, suas diretrizes orçamentárias e os seus orçamentos anuais de forma compatível com as diretrizes, metas e estratégias do PNE - 2011/2020, a fim de viabilizar sua plena execução.

No Brasil o processo legislativo caminha a passos lentos. O Plano Nacional de Educação para o decênio 2011-2020 esta com regime de tramitação prioritário, mas ainda não se transformou em lei. O projeto de Lei nº 8.035 de 20/12/2010 de autoria do Poder Executivo Federal, ainda continua em tramitação junto ao Congresso Nacional na Câmara

dos Deputados Federais. O projeto de lei passou por 2.915 emendas.

As últimas ações legislativas ao projeto de lei se deram no final do ano de 2012. Mais precisamente no dia 16/10/2012 a Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania-CCJC, aprovou a Redação Final do projeto e no dia 25/10/2012 encaminhou ao Senado Federal para apreciação e votação final.

4.4 O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica - FUNDEB

O sistema educacional público brasileiro é mantido com recursos oriundos dos orçamentos dos entes da federação, seja ele federal, estadual, distrital e municipal. Cada um desses entes possui autonomias para aplicar recursos financeiros destinados a custear os dispêndios da educação, é claro mantendo e respeitando os percentuais mínimos previsto na Constituição Federal e na Lei de diretrizes e bases da educação nacional.

A Constituição Federal de 1988, através da emenda constitucional nº 14, criou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF) e exigiu a aplicação, no ensino fundamental, de parte significativa da receita vinculada à educação dos estados e municípios, quer dizer, essa emenda preceituou que 60% dos recursos vinculados à educação dos estados e municípios deveriam ser aplicados no ensino fundamental.

Após dez anos, o FUNDEB veio substituir o FUNDEF a partir de 2006, por força da Emenda Constitucional nº 53 de dezembro de 2006, regulamentado pela Lei nº 11.494 de 2007, sendo denominado de Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb. Pode-se dizer que antes o FUNDEF, e agora o FUNDEB ambos são caracterizados como um fundo de natureza contábil, funciona no âmbito de cada estado brasileiro e redistribui os recursos pelo número de matrículas.

Para Castro (2011, p. 47) "a novidade da primeira década do novo século foi a criação do FUNDEB que dá sequência à mesma estratégia do FUNDEF, com algumas alterações e melhorias, principalmente ter como foco a educação básica; com isso o referido fundo incluiu os demais níveis de ensino na nova estrutura de financiamento". Argumenta que atualmente os dados e informações disponíveis ainda não permitem uma verificação e avaliação dos resultados efetivos desta modificação.

Esse fundo é de âmbito Estadual e Distrital, o que vale dizer que cada um desses estes da federação manterá o seu FUNDEB, ou seja, cada fundo pertencente a cada estado não se comunica com o fundo dos outros. É dentro de cada estado. Esse fundo terá um período de duração de 14 anos.

Com o advento do atual FUNDEB, a sua abrangência foi significativamente ampliada, conforme relata Bremaeker (2011, p. 60) "passando a incorporar desde o ensino infantil (creches e pré-escolas) até o ensino médio, sem falar nas modalidades de educação jovens de adultos (EJA), ensino especial entre outras". Para que os recursos sejam distribuídos de forma homogênea e diferenciada diante a complexidade e a "localização (urbana e rural) das diferentes modalidades de ensino, foi introduzido com o FUNDEB um conjunto de coeficientes, cuja definição se deu de forma arbitrária e "acordada" por representantes do Ministério da Educação (MEC), dos estados e dos municípios".

Pergher (2007, p. 55) acrescenta que várias mudanças ocorreram entre abrangência de um fundo para o outro, passando do ensino fundamental para toda a Educação Básica; as ponderações para o cálculo da distribuição de recursos do FUNDEB são ampliadas; outra modificação que ocorre é na composição financeira do fundo que amplia o percentual de 15% para 20% dos impostos que compunham o FUNDEF e adiciona novos impostos. Dentre várias outras mudanças ocorridas entre a transição de um fundo e outro está na complementação da União, ficando comprometida na complementação de recursos financeiros nos três primeiros anos e a partir do quarto ano deverá destinar recursos no patamar de 10% do total dos recursos. No Quadro 9 abaixo demonstra as diferenças ocorridas entre um fundo e outro.

Quadro 9 – Comparativo entre o FUNDEF e FUNDEB

ASPECTOS	FUNDEF	FUNDEB
Período de vigência	10 anos (até 2006)	14 anos (2007 – 2020)
Etapa da Educação	Ensino Fundamental, exceto EJA (EF)	Educação Básica (etapas e modalidades)
Beneficiários	31 milhões de alunos	47,2 milhões de alunos (progressivamente)
Fontes de recursos	15% de parte da receita de impostos dos estados e municípios: FPE, ICMS - cota estadual, Fundo IPI-Exp., FPM, ICMS - cota municipal	20% de parte da receita de impostos dos estados e municípios: FPE, ICMS - cota estadual, Fundo IPIExp., IPVA, ITCD, ITR, FPM, ICMS - cota municipal (progressivamente)
	Complementação da União (parâmetro na lei 9.424/96)	Complementação da União: valores fixados para os três primeiros anos e depois 10% do total de recursos
Recursos (em R\$)	Em torno de 34 bilhões (2006)	Mais de 50 bilhões (progressivamente)

Critério de distribuição dos recursos entre Estados e Municípios	Nº alunos do EF (censo escolar do ano anterior)	Nº de alunos da EB apurado no Censo Escolar (ponderações de etapas e modalidades). Matrículas rede estadual no EF e EM e matrículas rede municipal no EF e EI.
	Complementação da União: garantia do valor mínimo nacional por aluno	Complementação da União: garantia dos valores mínimos nacionais e 10% p/programas de melhoria da qualidade
Critérios para utilização dos recursos	Mínimo de 60% para remuneração magistério do EF e restante para qualquer despesa de MDE do EF	Estados: mínimo de 60% para remuneração magistério do EF e EM e restante para despesas de MDE do EM e EF Municípios: mínimo de 60% para remuneração magistério do EF e EI e restante para despesas de MDE do EF e EI
Salário Educação	Vinculado ao Ensino Fundamental	Vinculado a Educação Básica

Fonte: Quadro extraído e adaptado de PERGHER, Calinca Jordânia (2007, p. 56 e 57)

Conforme se demonstrou, a mudança de um fundo para outro trouxe várias mudanças importantes visando ampliar o financiamento e manutenção no desenvolvimento do ensino.

O documento da CONAE (2010, p. 90) refere que houveram três inovações incorporadas ao financiamento da educação básica, sendo as duas primeiras referentes ao Fundeb:

1) a diferenciação dos coeficientes de remuneração das matrículas não se dá apenas por etapa e modalidade da educação básica mas também pela extensão do turno: a escola de tempo integral recebe 25% a mais por aluno matriculado; 2) a creche conveniada foi contemplada para efeito de repartição dos recursos do fundo – a atual taxa de atendimento da educação infantil, em especial na creche, dadas as metas expressas no PNE, justifica, nesse caso, a parceria do poder público com o segmento comunitário; e 3) a atenção à educação infantil é complementada pelo ProInfância, programa que financia a expansão da rede física de atendimento da educação infantil pública.

Complementa ainda o documento de que, o Fundeb, por si só, não será suficiente para assegurar a universalização da oferta de vagas na educação básica e nem tampouco a permanência do aluno na escola até a conclusão do ensino médio com qualidade, sendo necessário e imprescindível a alocação de aportes financeiros além desse fundo.

Bremaeker (2011, p. 62) relata que "para se manter o padrão mínimo do tempo do FUNDEF no advento do FUNDEB é necessário um aporte substancial de recursos da esfera federal, uma vez que estados e municípios estão suportando um custo que está além

da sua capacidade operacional".

Alves e Pinto (2011, p. 145) acreditam que muito embora os aportes financeiros do FUNDEB não correspondam ao total das receitas vinculadas para a educação, há que se ponderar, que considerável parcela das redes públicas municipais se utilizam basicamente desses recursos para custear suas despesas e investimentos. Acrescentam ainda que:

o planejamento orçamentário no Brasil é realizado de forma incremental, ou seja, os valores previstos para as despesas são apenas compatibilizados com as estimativas de receitas para o ano seguinte – sem grandes avanços de um exercício para o outro –, não se poderia contar com a vontade dos governos para promover um aumento extra no orçamento da educação para fazer face às necessidades da expansão da matrícula sem aumento correspondente da arrecadação tributária nas fontes de receitas que formam o FUNDEB.

O documento de referência da CONAE (2010, p. 92-93) prevê algumas ações que devem ser asseguradas e mantidas especificamente ao Fundeb, para que o fundo perdure e surta seus efeitos desejáveis ao longo do tempo, dentre várias, destacamos:

- Consolidar o Fundeb, garantindo recursos financeiros adequados por estudante, e que resulte em real ampliação dos recursos vinculados à educação, incorporando, de forma adequada, além dos impostos, taxas e contribuições;
- Considerar as condições reais de cada etapa e modalidade de ensino, nos fatores de ponderação do valor por aluno do Fundeb, considerando: relação aluno/turma; presença de infra-estrutura e insumos adequados; qualificação dos profissionais de educação; presença de jornada em tempo integral dos alunos etc;
- Tornar públicas e transparentes as receitas e despesas do total de recursos destinados à educação em cada sistema público de ensino federal, distrital, estadual e municipal e assegurar a efetiva fiscalização da aplicação desses recursos por meio dos conselhos, do Ministério Público, tribunais de contas estaduais e municipais e dos diversos setores da sociedade;
- Apoiar a criação e/ou consolidação de conselhos estaduais e municipais de educação, assegurando dotação orçamentária ao seu custeio e à capacitação dos conselheiros, para garantir o acompanhamento e controle social dos recursos vinculados a educação;
- Ampliar e consolidar as políticas de financiamento e expansão da educação profissional, com ênfase no ensino médio integrado, na educação tecnológica, na formação de professores e no desenvolvimento da pesquisa e da inovação, considerando as necessidades produtivas, sociais e de inserção profissional.

A Lei nº 11.494/2007 no art. 23 deixou expressa a proibição da utilização dos recursos dos Fundos no financiamento das despesas não consideradas como de MDE, como também vedou dar o fundo em garantia ou contrapartida de operações de crédito,

internas ou externas, contraídas pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios que não se destinem ao financiamento de projetos, ações ou programas considerados como ação de MDE para a educação básica.

5 DISCUSSÃO DO ORÇAMENTO DA EDUCAÇÃO BÁSICA A PARTIR DO ESTUDO FOCADO NO MUNICÍPIO DE PASSO FUNDO

A Carta Magna de 1988 e posterior a Lei de diretrizes e bases da educação nacional vieram dar novos rumos ao poder local quanto a oferta e ampliação da educação básica, no qual depara-se com questões relativas aos processos que dizem respeito à ação do Estado, à descentralização e à municipalização da educação.

Neste capítulo visa descortinar o orçamento do poder executivo municipal de Passo Fundo, quanto aos valores destinados à manutenção e desenvolvimento da educação básica do município, almejando analisar as fontes de receita do orçamento global e as correspondentes destinações de recursos públicos repassados ao custeio da manutenção e desenvolvimento do ensino.

Breve relato da História do Município de Passo Fundo

Passo Fundo é um dos 497 municípios que compõem o Estado do Rio Grande do Sul. Sediado no interior do Estado, região norte, conta com uma população estimada, segundo dados da Diretoria de Pesquisas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística-IBGE, com 187.298 habitantes. É uma cidade populosa, com sua economia centrada nos setores de prestação de serviço (médico e educacional - nível universitário), comércio, indústria e a renda gerada pelas atividades de agropecuária.

É um município polo tecnológico, possui uma boa infraestrutura de redes hoteleira, restaurantes, lojas, livrarias, Hiper mercados de atacado e varejo, shopping Center, praças de lazer, clubes recreativos, Universidade, Faculdades, Hospitais público e privado, biblioteca municipal, Escolas Estaduais e Municipais, município sede da Jornada Nacional de Literatura, possui aeroporto além de outros atrativos locais.

O município presta a todo cidadão passofundense uma boa gestão na prestação de serviços públicos na área da educação, saúde, saneamento, urbanismo, desporto, assistência social, dentre outros. Destina maior parte do seu orçamento anual receitas que visam atender a área da educação. Na atualidade, a Rede Municipal de Ensino possui aproximadamente, segundos dados do portal do INEP (<http://portal.inep.gov.br/basicacenso>, link educação básica/censo escolar) 14.098 alunos matriculados regularmente,

distribuídos em 66 escolas que abrangem a Educação Infantil e o Ensino Fundamental. É na área da educação pública do município de Passo Fundo que o estudo tem foco central.

5.1 Conhecendo o Processo Orçamentário

A Administração Pública, presente nas três esferas da União, dos Estados-membros, no Distrito Federal e nos Municípios precisam estar muito bem preparadas e equipadas para que a gestão dos serviços públicos seja prestada da melhor forma a toda população. Dessa maneira, os entes públicos precisam de uma boa estrutura administrativa, organização adequada, autonomia de gestão e pessoal técnico especializado para que seus objetivos sejam alcançados visando satisfazer e promover o interesse público.

Giacomoni (2010, p. xxi) leciona que:

O orçamento é um dos mais antigos e tradicionais instrumentos utilizados na gestão dos negócios públicos. Foi concebido inicialmente como um mecanismo eficaz de controle político dos órgãos de representação sobre os Executivos, e sofreu ao longo do tempo, mudanças no plano conceitual e técnico para acompanhar a própria evolução das funções do estado.

Os orçamentos se fazem presentes em cada ente da federação, seja na União, nos Estados, no Distrito Federal e nos Municípios. Cada um terá o seu orçamento a fim de contemplar os objetivos e metas necessárias a realização de seus programas de governo.

Para Dourado (2006, p. 27):

O orçamento é uma fase do planejamento, ou seja, é uma lei que orienta a execução dos planos governamentais. Na lei orçamentária devem estar previstas todas as receitas e todas as despesas públicas correspondentes a um ano. Assim, no orçamento, seja da União, estado, Distrito Federal ou município, deve estar todas as fontes de receitas destinadas à educação (impostos, transferências, salário-educação e outras) e todas as despesas que serão realizadas – compreendendo os gastos com pessoal, material, serviços, obras, equipamentos e outros.

A lei nº 4.320 de março de 1964, estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controles dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito

Federal e dos Municípios.

Toda a gestão orçamentária, segundo as regras constitucionais vigentes em nosso País, deve ser controlada e fiscalizada, no sentido de que o interesse social fique resguardado, já que as receitas públicas, componente orçamentário, originam-se do esforço contributivo da sociedade, por imposições legais.

Sobre a gestão financeira e orçamentária, sem prejuízo do atendimento das demais determinações legais relativas à elaboração e à divulgação dos orçamentos públicos, como a publicidade da lei, relatórios de execução, balanços, prestações de contas, etc., será elaborado e divulgado, trimestral e anualmente, um relatório de desempenho fiscal por todos os entes da federação.

Vecchia (1999, p. 62) traz que o relatório de desempenho fiscal, deverá evidenciar algumas variáveis orçamentárias, que são denominadas de variáveis fiscais básicas, devendo expressar claramente algumas informações de maneira a permitir uma perfeita comparação com as metas fixadas na lei de diretrizes orçamentárias, tais como:

receitas arrecadadas, destacando, pelo menos o seu total, o resultado da arrecadação de tributos, as que constituem base para apuração de limites legais, as despesas e as despesas pagas, destacando-se, no mínimo o total, as referentes a pessoal e juros e demais encargos da dívida. Além disso, deve o relatório divulgar os resultados decorrentes da diferença entre receitas e despesas, destacando pelo menos o total, o déficit primário e o déficit corrente. Se for negativo o resultado final, o relatório deverá informar o financiamento, destacando ao menos os recursos oriundos de operações de crédito e as inscrições em restos a pagar. Outros itens de divulgação neste relatório são o montante da dívida e sua variação no período, com destaque para o total e a parcela consolidada, e, por fim, o montante do patrimônio líquido, no relatório trimestral e no relatório anual, a sua variação.

Toda Administração Pública Municipal ou de qualquer outra esfera de governo, está obrigada a obedecer todo esse regramento legal proposto de forma a conduzir uma gestão responsável e profissional.

Para Vecchia (1999, p. 71 e 72) durante a execução orçamentária, podem ocorrer ajustes, para mais ou para menos, dependendo das necessidades que a realidade apresentar com o decorrer do tempo. “Estes ajustes são feitos sempre com a autorização de lei, autorização esta que pode fazer parte de algum dispositivo da própria lei orçamentária anual, ou em leis que são editadas durante o próprio exercício”. O montante de realizações

dos créditos autorizados vai corresponder à despesa empenhada.

As administrações públicas de todas as esferas, federal, estadual e municipal, por força e determinação constitucional devem elaborar seus planos e programas de governo instrumentalizados nos seus orçamentos públicos, pois estes se constituem num dos principais instrumentos para o planejamento e o controle da utilização dos recursos públicos, expressando a política econômica das receitas e despesas públicas em longo e curto prazo.

5.2 Lei Orgânica do Município de Passo Fundo

Segundo a Constituição Federal, o município de Passo Fundo, divisão político-administrativa do Estado do Rio Grande do Sul, reger-se-á por Leis Orgânicas e pelas leis que adotar, respeitados os princípios estabelecidos na Constituição da República e na Constituição do Estado.

A primeira Lei Orgânica formulada pelo Município de Passo Fundo foi de 25 de março de 1948, sendo que o texto original foi reformado em parte na data de 07 de setembro de 1957. No que tange a área da educação muito pouco era previsto, pois sucintamente abordava que a educação seria dada no lar e na escola, sendo direito de todos, devendo inspirar-se nos princípios de liberdade, no amor à Pátria e nos ideais de solidariedade humana. O sistema municipal de ensino seria complementar aquele adotado pelo Estado, devendo o Município assegurar aos alunos necessitados, condições de eficiência escolar.

Abordava a Lei Orgânica de 1948, que os estabelecimentos particulares de ensino, julgados idôneos, poderiam ter apoio do Município, dele recebendo subvenções condignas e proporcionais à sua contribuição ao ensino. Porém, a legislação não abordou em nenhum momento como seria financiada a educação básica. Naquela época, percebe-se que a educação não mantinha nenhum vínculo com as receitas auferidas pelo órgão municipal.

Após décadas, a Lei Orgânica de 1948 veio ser substituída integralmente pela Lei Orgânica 1972, promulgada em 15 de junho de 1972. Esta lei abordava sucintamente sobre a importante área da educação. Trazia que o sistema municipal de ensino seria correlativo com o do Estado, preferencialmente o da aprendizagem industrial, agrícola e de artesanato, em estabelecimentos profissionais, tudo de acordo com o programa que a lei viesse a

estabelecer.

Relatava que o ensino oficial seria gratuito em todos os seus graus. Abordava que o município manteria o professorado municipal em nível econômico, social e moral, à altura de suas funções e promoveria sua preparação técnica. Esta Lei Orgânica de 1972 tinha um aspecto muito peculiar quanto ao custeio da educação, pois havia consignado no artigo 159 que "o município reservaria, no mínimo, vinte por cento da receita tributária, para a manutenção e desenvolvimento do ensino primário". Este artigo revela que no passado pensava-se que a educação deveria receber recursos provenientes de todas as receitas tributárias, o que nos dias de hoje não é mais assim. Após a reforma da Constituição Federal de 1988, estes percentuais passaram a incidir somente sobre a receita proveniente de impostos e não mais sobre todas e qualquer receita tributária.

Em razão da promulgação da Constituição Federal de 1988, contextualizando novos avanços em todas as áreas econômicas, sociais, culturais, políticas, orçamentárias, dentre outras, fez com que os municípios brasileiros também reaquecem suas Leis Orgânicas ao passo de convergir para os mesmos objetivos, pois ditas Leis Orgânicas não podiam mais conter dispositivos diferentes daqueles elencados pela Carta Magna de 1988.

Neste sentido, o município de Passo Fundo promulgou em 03 de abril de 1990 sua última Lei Orgânica, e fez questão de consignar no Título VII, Capítulo I, aspectos gerais sobre a área da educação municipal. O art. 199 dispõe que a educação é um direito de todos e dever do Estado, da família e da sociedade. Esse dispositivo foi elaborado em consonância com o dispositivo constitucional.

O que a Lei orgânica do município de Passo Fundo incrementou, positivamente, foi em relação aos valores destinados a financiar a manutenção e desenvolvimento da educação básica, dispondo no art. 215 que o Município aplicará anualmente, 35%, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida também a proveniente de transferências, na MDE público municipal. E que desse percentual, no mínimo 2% deverão ser aplicados na educação infantil, em conformidade com a Lei de Diretrizes e Bases da Educação.

Em relação às atribuições da Secretaria de educação do município de Passo Fundo, responsável por conduzir as atividades voltadas à área do ensino e aprendizagem, fez com que a lei complementar nº 165 de 25 de setembro de 2006, dispusesse quais seriam suas atividades, quais sejam: que planeja, coordena, executa, supervisiona e avalia as atividades

de ensino a cargo do Poder Público Municipal e respectivos serviços de apoio; atividades relativas à educação; instalação e manutenção de estabelecimentos municipais de ensino; planejamento e execução do Plano Municipal de Educação e de seus programas setoriais.

Como demonstrou acima, é salutar que o município de Passo Fundo inovasse além do previsto constitucionalmente em relação aos percentuais dos impostos vinculados a manutenção e desenvolvimento da educação básica do município, pois sem desmerecer outros municípios, esse consignou em sua lei orgânica que aplicará anualmente, 35%, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida também a proveniente de transferências, na MDE público municipal. O que se objetivará neste trabalho é verificar se realmente essa normatização vem sendo cumprida na prática.

5.3 Plano Plurianual do Município de Passo Fundo – PPA 2010 à 2013

O Plano plurianual é quadrienal o que vale dizer que possui uma vigência de 4 anos, objetivando estabelece de forma de regionalizada as diretrizes, objetivos e metas da administração pública. O município objeto de estudo, aprovou a lei nº 4.598 de dezembro de 2009, que dispôs sobre o plano plurianual para o quadriênio de 2010-2013.

A Constituição Federal de 1988, no art. 165, dispõe sobre as Leis que o Poder Executivo deverá estabelecer para as previsões e execuções das atividades governamentais, sendo elas o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais. No § 1º, a constituinte menciona que a lei que instituir “o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”.

A lei do município de Passo Fundo que instituiu o PPA para os períodos de 2010 a 2013 menciona que os programas de ação da administração pública Municipal, constituem-se nos instrumentos de organização das ações a serem desenvolvidas pelo Poder Público Municipal no período compreendido no Plano Plurianual. No art. 5º da referida lei, estabelece que “as metas físicas estabelecidas para o período do Plano Plurianual constituem-se em limite de programação a ser observado em cada Lei de Diretrizes Orçamentárias e em cada Lei Orçamentária, assim como em propostas para créditos adicionais”.

O plano plurianual é um instrumento de planejamento em longo prazo que deve nortear os programas prioritários de governo. Dentre várias atividades necessárias que visam erradicar os problemas e demandas da sociedade se insere a área educação básica como um programa essencial e necessário.

O PPA do município estabelece que os recursos que financiarão a programação constante no Plano Plurianual são oriundos de fontes próprias do Município, além de outras como das transferências constitucionais, das operações de crédito firmadas, dos convênios com o Estado e a União e de parcerias com a iniciativa privada.

Dessa forma, nos quadros abaixo se apresenta vários programas que o gestor público municipal de Passo Fundo pretende implementar e desenvolver na área da educação básica. No Quadro 10 apresenta como objetivo macro ampliar a oferta de vagas na educação infantil e promover a consolidação de sua integração à rede de educação básica do Município. Para que este objetivo seja cumprido várias ações são apresentadas.

Quadro 10 - Programa, objetivo, ação e metas destinadas ao desenvolvimento e manutenção da educação infantil- PPA 2010 a 2013

Programa:	0018	Desenvolvimento e Manutenção da Educação Infantil		
Objetivo:	Ampliar a oferta de vagas na educação infantil e promover a consolidação de sua integração à rede de educação básica do Município.			
DESCRICÃO DA AÇÃO				
PRODUTO		META	UNIDADE	
Construção, ampl. e reforma de Escola de Educação Infantil	Espaços escolares construídos, ampliados e reformados.	33	Espaços escolares construídos, ampliados e reformados.	
Aquisição e/ou desapropriação de terrenos	Terrenos adquiridos e/ou desapropriados para instalação de equipamentos públicos de educação infantil	4	Terrenos	
Aquisição de mat. mobiliários, equip. e parques recreativos	Escolas de Educação Infantil mobiliada e equipadas	2400	Equipamentos	
Ampliação e atualização de acervos bibliográficos	Bibliotecas das Escolas de Educação Infantil com acervo ampliado e atualizado	150	Exemplares	
Qualificação de brinquedotecas nas Esc. de Educação Infantil	Brinquedoteca equipada	10	Equipamentos	

Fonte: Quadro extraído e adaptado do Plano Plurianual do Município de Passo Fundo – Lei nº 4.598/2009 – PPA 2010 a 2013.

No Quadro 11 o programa visa à manutenção e desenvolvimento do ensino

fundamental no município. O objetivo macro desse programa é promover o direito a aprender através da elevação e equalização dos indicadores de qualidade do ensino fundamental da rede pública municipal. Para que este objetivo maior seja cumprido várias ações são apresentadas.

Quadro 11 - Programa, objetivo, ação e metas destinadas ao desenvolvimento e manutenção do ensino fundamental - PPA 2010 a 2013

Programa:	0019	Desenvolvimento e Manutenção do Ensino Fundamental		
Objetivo:	Promover o direito a aprender através da elevação e equalização dos indicadores de qualidade do ensino fundamental da rede pública municipal.			
DESCRIÇÃO DA AÇÃO				
PRODUTO				
META				
UNIDADE				
Construção, modernização de equipam. públicos de esporte	Ginásios e quadras construídos, modernizados ou equipamentos	10	Equipamentos	
Aquisição e/ou desapropriação de terrenos	Terrenos adquiridos e/ou desapropriados para instalação de equipamentos públicos de ensino fundamental	4	Terrenos	
Aquisição materiais, mobiliários e equip. para Esc.Ens.Fund.	Equipamento e material permanente adquirido	6000	Equipamentos	
Promoção da inclusão digital na rede de ens. fundamental	Equipamentos de informática adquiridos	270	Equipamentos	
Ampliação e atualização de acervos bibliográficos	Bibliotecas escolares da rede municipal de ensino fundamental com acervo ampliado e atualizado	30	Bibliotecas	
Informatização da Gestão Educacional de Esc. de Ensino Fund.	Escolas com gestão informatizada	10	Escolas	
Construção, ampl. e reforma de Escola do Ensino Fundamental	Espaços escolares construídos, ampliados e reformados.	48	Espaços escolares	
Construção de ginásio na escola Irmã Maria Catarina	Ginásio construído	1	Ginásio	
Qualificação das brinquedotecas nas Esc. de Ens. Fundamental	Brinquedoteca equipada	10	Equipamentos	
Implantação de um Centro de Atendimento ao Educando - CEMAE	Centro construído e equipado	1	Centro	

PPA 2010 a 2013.

Já neste Quadro 12 abaixo demonstrado, o programa macro gira em torno da elevação da escolaridade com a qualificação profissional. O objetivo é desenvolver programa permanente e multisetorial de formação, qualificação e requalificação profissional com elevação da escolaridade de jovens e adultos visando oportunizar sua inserção na sociedade e no trabalho. Para que este objetivo seja alcançado várias ações são apresentadas.

Quadro 12 - Programa, objetivo, ação e metas destinadas a elevação da escolaridade com a qualificação profissional - PPA 2010 a 2013

Programa:	0055	Elevação da Escolaridade com Qualificação Profissional		
Objetivo:	Desenvolver programa permanente e multisetorial de formação, qualificação e requalificação profissional com elevação da escolaridade de jovens e adultos visando oportunizar sua inserção na sociedade e no trabalho.			
DESCRİÇÃO DA AÇÃO				
PRODUTO		META	UNIDADE	
Implantação do Telecentro	Telecentro implantado	1	Telecentro	
Aperfeiçoamento do atendimento da Universidade Popular	Equipamento e material permanente adquirido	30	Equipamentos	
Informatização da Gestão Educ. de Jovens e Adultos (EJA)	Escolas com gestão informatizada	8	Escolas	
Promoção de atividades educativas de formação profissional	Equipamento e Material Permanente adquirido	50	Equipamentos	
Reestruturação do espaço físico do Pré-ENEM	Espaço físico reestruturado	1	Espaço físico	
Ampliação e atualização do acervo bibliográfico	Acervo bibliográfico da Biblioteca Municipal de Passo Fundo ampliado e atualizado	500	Exemplares	
Reestruturação do Núcleo de Capacitação para o Trabalho	Espaço físico reestruturado	1	Espaço físico	
Implementação de Laboratório de Informática	Laboratório de Informática implementado no Núcleo de Capacitação para o Trabalho	1	Laboratório	
Ampliação do acervo do ônibus biblioteca (Fabuloso)	Acervo bibliográfico ampliado e atualizado	2500	Exemplares	

Aquisição e reforma de veículo ônibus Biblioteca (Fabuloso)	Veículo adquirido e reformado	2	Veículos
Reestruturação da Biblioteca Municipal	Biblioteca Municipal reestruturada	1	Biblioteca

Fonte: Quadro extraído e adaptado do Plano Plurianual do Município de Passo Fundo – Lei nº 4.598/2009 – PPA 2010 a 2013.

Neste último Quadro 13 que integra os programas do PPA para o período de 2010 a 2013 destinados a área da educação tem por objetivo garantir orientação e acompanhamento aos alunos com deficiências, transtornos de desenvolvimento e com altas habilidades a fim de promover sua inclusão educacional.

Quadro 13 - Programa, objetivo, ação e metas destinadas a promoção da educação inclusiva - PPA 2010 a 2013

Programa:	0066	Promoção da Educação Inclusiva		
Objetivo:	Garantir orientação e acompanhamento aos alunos com deficiências, transtornos de desenvolvimento e com altas habilidades a fim de promover sua inclusão educacional.			
DESCRIÇÃO DA AÇÃO	PRODUTO	META	UNIDADE	
Aquisição de área para construção de Escola para Autistas	Área adquirida	1	Área	
Aperfeiçoamento do atendimento aos alunos da Educ. Inclusiva	Equipamento e material permanente adquirido	100	Equipamentos	
Informatização da gestão educacional	Escolas com gestão educacional informatizada	1	Escola	

Fonte: Quadro extraído e adaptado do Plano Plurianual do Município de Passo Fundo – Lei nº 4.598/2009 – PPA 2010 a 2013.

Nos quadros acima foram demonstrados os programas prioritários do município de Passo Fundo que compreende os períodos de 2010 à 2013 para a área da educação básica. Todos os anos serão elaborados os orçamentos anuais que irá prevê todas as receitas e despesas dos órgãos públicos e que os programas e atividades da área de educação deverão ser desenvolvidos pela Secretaria de educação de acordo com os programas macros apresentados no PPA e no Plano Nacional de educação – PNE, pois ambos os instrumentos de gestão andam alinhados, para que os objetivos da manutenção e desenvolvimento da educação básica sejam alcançados.

5.4 Lei de Diretrizes Orçamentária do Município de Passo Fundo - LDO 2011

A Lei de diretrizes orçamentárias - LDO, é uma importante ferramenta na gestão pública, pois disciplina as discussões e definições de prioridades do orçamento, como também dispor sobre a divisão de verbas por Poder, introduzida pela Constituição Federal de 1988, conforme § 2º do artigo 165, que dispõe o seguinte:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

O Manual do Gestor Público (2011, p. 130) define que entre as "finalidades da LDO, a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, incluiu a que trata da disposição das medidas necessárias à manutenção do equilíbrio fiscal dos entes a que se reporta".

Giacomini (2010, p. 223) acrescenta de que a Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar 101/2000, ampliou a abrangência e a importância da LDO ao atribuir-lhe a incumbência de disciplinar inúmeros outros temas específicos além daqueles previsto na Constituição Federal de 1988. Assim a LDO passa a dispor, também, sobre:

- equilíbrio entre receitas e despesas;
- metas fiscais;
- riscos fiscais;
- programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, a serem estabelecidos pelo Poder Executivo trinta dias após a publicação da lei orçamentária;
- critérios e formas de limitação de empenho, a serem efetivados nas hipóteses de risco de não cumprimento das metas fiscais ou de ultrapassagem do limite da dívida consolidada;
- normas relativas ao controle de custos e a à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
- condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;
- forma de utilização e montante da reserva de contingência a integrar a lei orçamentária anual;
- demonstrações trimestrais apresentadas pelo Banco Central sobre o impacto e o custo fiscal das suas operações;
- concessão ou ampliação ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita.

Cabe ressaltar que o § 3º do art. 4º da referida Lei de Responsabilidade Fiscal, traz que a LDO conterá "Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem".

O Município de Passo Fundo aprovou a Lei nº 4.710 de 14 de setembro de 2010 que dispõe sobre as diretrizes para elaboração e execução da Lei orçamentária para o exercício de 2011. A lei deixou expressamente no art. 6º, inciso I, de que na Lei Orçamentária Anual - LOA constarão, entre outras, as obrigações de consignar:

para manutenção e desenvolvimento do ensino público municipal, no mínimo, o percentual determinado na Constituição Federal e Lei Orgânica do Município, da receita resultante de impostos, compreendida também a proveniente de transferências e a utilizada na manutenção e desenvolvimento do ensino, incluídas as transferências oriundas de qualquer ente da federação, destinadas exclusivamente à área da educação, como merenda escolar, transporte escolar, salário educação, verbas do dinheiro direto na escola, do FUNDEB e do PRADEN.

Percebe-se que a Lei de diretrizes orçamentária - LDO fez menção de que a Lei Orçamentária anual - LOA, deverá deixar o percentual mínimo para a manutenção e desenvolvimento do ensino público municipal - MDE, o previsto na Constituição Federal e na sua Lei Orgânica. Ocorre que a Lei Orgânica do Município de Passo Fundo, conforme descrito anteriormente, fez constar que o ente aplicará o percentual mínimo de 35% da receita resultante de impostos, compreendida também a proveniente de transferências constitucionais na MDE básica.

Na ceara da educação pública de Passo Fundo, o Município deve respeitar a Lei Orgânica ao invés da Constituição Federal de 1988, pois esta última determinou um percentual mínimo de 25% ao contrário da Lei maior do Município que previu 10% a mais da receita resultante de impostos na MDE básica.

5.5 Lei Orçamentária Anual do Município de Passo Fundo – LOA 2011

O planejamento das atividades da Administração pública ocorre, conforme abordado anteriormente, por intermédio de três instrumentos básicos: o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentária e a lei orçamentária anual. Lembrando que todos esses

instrumentos devem ser elaborados em conformidade com as normas elencadas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

O Orçamento é um dos instrumentos de grande relevância para todos os gestores públicos, pois é nele que serão estimadas receitas e fixas as despesas para um determinado exercício financeiro. Conforme dispõe o manual do gestor público (2011, p. 121) “é na elaboração e aprovação do orçamento que cada sociedade define suas prioridades em termos de utilização dos recursos públicos e os meios para alcançar os objetivos definidos”.

Dourado (2006, p. 31) dispõe que “para esse processo seja exitoso, é fundamental, por exemplo, que haja compromisso, seriedade e responsabilidade, tanto no planejamento como na execução das ações planejadas e, sobretudo, com a administração da verba pública”. Neste sentido, torna-se necessário que o gestor cumpra o programa de trabalho do órgão ou da entidade que dirige, consumindo ou não a totalidade das dotações orçamentárias que estão disponíveis com máximo zelo e honestidade.

Segundo o artigo 165, § 7º, da Constituição Federal de 1988, traz que o orçamento público deve elaborado de modo torná-lo compatível com o PPA e a LDO, tendo entre outras funções a de reduzir as desigualdades inter-regionais. Assim, cada gestor público municipal, estadual, distrital e federal deve elaborar seus orçamentos a fim de contemplar os programas, objetivos e metas previstos no instrumento de longo prazo que é o PPA trazendo para um período curto de um ano chamado de orçamento anual.

Neste sentido, o prefeito municipal de Passo Fundo, no uso de suas atribuições legais, na forma do artigo 88 da Lei Orgânica do Município, faz saber que o Legislativo aprovou e ele sanciona e promulga a seguinte Lei nº 4.770 de 16 de dezembro de 2010, que estimou a receita e autorizou a despesa do município de Passo Fundo para o exercício de 2011. Esta lei contempla vários anexos que de que trata a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, dispondo sobre os valores relativos às receitas e despesas para o exercício.

Dos vários anexos que contemplam a Lei nº 4.770/2010, o que nos importa neste momento, para o estudo de caso, é o anexo “V”, sendo que o mesmo traz um quadro que demonstra os valores orçados das receitas tributárias decorrentes da estimativa da arrecadação dos impostos e de outras fontes de receitas que possuem vinculação direta com a Manutenção da educação básica do município. Na Tabela 2 abaixo se demonstra os valores orçados para o exercício de 2011.

Tabela 2 - Aplicação na manutenção e desenvolvimento do ensino – MDE 35% - exercício 2011

ORIGEM DOS RECURSOS	VALORES R\$	%	APLICAÇÃO	VALORES R\$	%
RECEITA TRIBUTÁRIA	18.776.335,00	48,20	DESPESAS CORRENTES	26.754.410,00	68,37
IPTU	7.315.000,00	18,78	PESSOAL E ENCARGOS	8.925.170,00	22,81
IRRF	1.538.635,00	3,95	SOCIAIS		
ITBI	3.033.450,00	7,79	OUTRAS DESPESAS	17.829.240,00	45,56
ISSQN	6.889.050,00	17,68	CORRENTES		
APLICAÇÃO FINANCEIRA	200,00	0,00	DESPESA DE CAPITAL	3.542.800,00	9,05
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	18.162.000,00	46,62	INVESTIMENTOS	3.541.800,00	9,05
FPM	6.630.000,00	17,02	INVERSÕES FINANCEIRAS	1.000,00	0,00
ITR	30.000,00	0,08	TRANSF. FINANCEIRAS	8.834.875,00	22,58
L.C. 87	93.000,00	0,24	IPPASSO - APOSENTADORIAS		
ICMS	8.340.000,00	21,41	E PENSÕES	8.834.875,00	22,58
IPVA	2.862.000,00	7,35			
IPI-EXP	207.000,00	0,53			
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	2.017.750,00	5,18			
MULTAS E JUROS DE MORA e					
COTA PARTE OURO	240.100,00	0,62			
RECEITAS DE DÍVIDA ATIVA	1.806.000,00	4,64			
DEDUÇÕES	(28.350,00)	(0,07)			
RECEITA LÍQUIDA DE IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS	38.956.085,00	100%	DESPESA TOTAL DO MDE 35%	39.132.085,00	100%
RETENÇÃO - 20% DO FUNDEB	24.216.000,00	100%	APORTE - 20% DO FUNDEB	24.216.000,00	100%
FPM	8.840.000,00	36,50			
ITR	40.000,00	0,17			
L.C. 87	124.000,00	0,51			
ICMS	11.120.000,00	45,92			
IPVA	3.816.000,00	15,76			
IPI-EXP	276.000,00	1,14			

Fonte: Quadro extraído e adaptado do anexo da Lei nº 4.740/2010 - LOA que estima a receita e autoriza a despesa do município de Passo Fundo para o exercício financeiro de 2011

Dessa tabela acima fica evidente que o município de Passo Fundo desde a elaboração do seu orçamento anual para o exercício de 2011, deixou consignado um quadro que demonstra os impostos de competência do município e outras receitas decorrentes das transferências constitucionais entre um órgão da federação para outro, dos quais possuem uma vinculação direta com a educação básica.

A Tabela 3 foi elaborada visando demonstrar as diferenças que ocorreram entre os valores orçados com os valores efetivamente arrecadados pelo órgão público municipal durante a execução orçamentária de janeiro a dezembro de 2011. Os valores orçados foram extraídos do anexo “V” da Lei 4.740/2010 – LOA e os valores arrecadados foram retidos do balanço financeiro fornecido pela secretaria de planejamento do município estudado.

O Orçamento público é um instrumento elaborado e aprovado pelo poder legislativo

dentro de um exercício financeiro para ser executado a partir de 1º de janeiro do ano seguinte. Dessa forma o orçamento é incerto e tende a variações tanto para mais ou para menos durante a sua execução, ou seja, quando se arrecada mais do que foi orçado temos uma superávit financeiro e em contra partida quando se arrecada menos do que foi orçado temos um déficit financeiro.

Na Tabela 3 fica demonstrado que quando foi elaborado o orçamento, o gestor público municipal orçou uma receita líquida de impostos e transferências no valor de R\$ 63.172.085,00 vinculados com a educação. Desse montante, o valor orçado de R\$ 38.956.085,00 seria destinado à manutenção da educação básica do município e o valor de R\$ 24.216.000,00 seria enviado ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB do estado do Rio Grande do Sul.

No entanto, o valor efetivamente arrecadado de impostos e transferências foi de R\$ 68.067.956,14, sendo que desse montante, o valor de R\$ 43.306.973,63 e R\$ 24.760.982,51 foram destinado a MDE básica do município e ao FUNDEB respectivamente, perfazendo uma diferença geral, a maior, entre o valor orçado e o efetivamente arrecadado de R\$ 4.895.871,14, equivalente a 7,75%.

Fica evidenciado que quanto mais se arrecada com impostos de competência do município e quanto mais recursos financeiros são recebidos de outros entes da federação mais recursos são destinados ao financiamento da educação básica.

Tabela 3 – Diferenças apuradas entre os valores Orçados e os valores efetivamente arrecadados dos impostos vinculados a MDE 35% - exercício 2011

ORIGEM DOS RECURSOS	VALORES ORÇADOS R\$	%	VALORES ARRECADADOS R\$	%
RECEITA TRIBUTÁRIA	18.776.335,00	48,20	21.610.056,50	49,90
IPTU	7.315.000,00	18,78	8.453.559,31	19,52
IRRF	1.538.635,00	3,95	1.926.168,90	4,45
ITBI	3.033.450,00	7,79	3.213.119,23	7,42
ISSQN	6.889.050,00	17,68	8.017.148,06	18,51
APLICAÇÃO FINANCEIRA	200,00	0,00	61,00	0,00
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	18.162.000,00	46,62	19.282.044,61	44,52
FPM	6.630.000,00	17,02	7.507.140,40	17,33
ITR	30.000,00	0,08	74.051,59	0,17
L.C. 87	93.000,00	0,24	84.790,80	0,20
ICMS	8.340.000,00	21,41	8.448.907,82	19,51
IPVA	2.862.000,00	7,35	2.960.646,94	6,84
IPI-EXP	207.000,00	0,53	206.507,06	0,48
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	2.017.750,00	5,18	2.414.872,52	5,58
MULTAS E JUROS DE MORA e COTA PARTE OURO	240.100,00	0,62	330.842,14	0,76
RECEITAS DE DIVIDA ATIVA	1.806.000,00	4,64	2.133.806,50	4,93
DEDUÇÕES	(28.350,00)	(0,07)	(49.776,12)	(0,11)
RECEITA LÍQUIDA DE IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS	38.956.085,00	100%	43.306.973,63	100%
RETENÇÃO - 20% DO FUNDEB	24.216.000,00	100%	24.760.982,51	100%
FPM	8.840.000,00	36,50	9.070.212,99	36,63
ITR	40.000,00	0,17	84.712,79	0,34
L.C. 87	124.000,00	0,51	113.054,28	0,46
ICMS	11.120.000,00	45,92	11.265.427,14	45,50
IPVA	3.816.000,00	15,76	3.952.227,52	15,96
IPI-EXP	276.000,00	1,14	275.347,79	1,11

Fonte: Quadro montado com base nos valores orçados do anexo da Lei nº 4.740/2010 - LOA em contrapartida com os valores efetivamente recebidos dos impostos durante o exercício financeiro de 2011

A tabela evidencia algumas fontes de receita de impostos mais relevante que outras. Das receitas tributárias, aqui representadas pelos impostos municipais (IPTU, IRRF, ITBI, ISSQN) vinculados com a educação básica, foi a primeira no ranking, que mais significou, com um percentual 49,90%, para a formação do financiamento básico do ensino. Dentre esse percentual, os impostos (IPTU – 19,52% e ISSQN – 18,51%) foram os de maiores cifras, contribuindo com um percentual maior.

O grupo das transferências correntes, também teve uma contribuição significativa,

para o financiamento da educação básica, pois esse grupo participou com 44,52% das receitas vinculadas com a MDE do município de Passo Fundo. O imposto de competência do estado (ICMS – 19,51%) que parte retorna ao município por força constitucional foi o de maior relevância, em seguida, o valor representativo veio do fundo de participação dos municípios (FPM – 17,33%). Ressalta-se que desse grupo das receitas oriundas das transferências correntes que vem de outro ente da federação o município recebe o valor cheio que lhe é devido e parte destina parte para a MDE do município e outra parte é destinando ao FUNDEB, nas proporções determinadas pela Lei nº 11.494/2007.

5.5.1 Dos Percentuais sobre a Receita dos Impostos Destinados ao MDE – 35%

Conforme mencionado anteriormente, o município de Passo fundo foi inovador quanto aos percentuais destinados à manutenção e desenvolvimento da educação básica, pois enquanto a constituição Federal de 1988 determinou no art. 212 que a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios deverão aplicar no mínimo, respectivamente 18% e 25% das receitas de impostos com a educação, o município de Passo Fundo foi além desse percentual. O município trouxe inserido em sua Leio Orgânica que destinará anualmente, no mínimo, 35% da receita resultante de impostos, compreendida também a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento da educação básica municipal.

Na Tabela 4, fica evidenciado do ponto de vista contábil que o município de Passo Fundo no ano de 2011 cumpriu com os ditames estabelecidos na Lei Orgânica Municipal, pois conforme se demonstra na tabela abaixo, que do total das receitas tributárias provenientes dos impostos (IPTU, IRRF, ITBI e ISSQN) e do total dos repasses financeiros oriundos de outras entidades da federação (FPM, ITR, L.C 87, ICMS, IPVA e IPI-EXP) o município destina, no mínimo, anualmente o percentual de 35% ao financiamento e manutenção do desenvolvimento e manutenção da educação básica. Ressalta-se que, de acordo com a Lei nº 9.394/96 – LDB, a educação básica é formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio.

Tabela 4 – Demonstrativo dos valores efetivamente arrecadados de impostos e de outras receitas decorrentes das transferências correntes vinculadas ao percentual destinado a MDE e as retenções destinadas ao FUNDEB

ORIGEM DOS RECURSOS	VALORES ARRECADADOS EM R\$	% DESTINADO A EDUCAÇÃO	RATEIO ENTRE O MDE E FUNDEB	VALORES VINCULADOS MDE DO MUNICÍPIO	RETENÇÃO - 20% DO FUNDEB
RECEITA TRIBUTÁRIA	61.742.831,58	35%		21.610.056,50	
IPTU	24.153.026,36	35%		8.453.559,23	
IRRF	5.503.337,98	35%		1.926.168,29	
ITBI	9.180.338,46	35%		3.213.118,46	
ISSQN	22.906.128,78	35%		8.017.145,07	
APLICAÇÃO FINANCEIRA	61,00			61,00	
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	125.837.549,64	35%	44.043.142,37	19.282.044,61	24.760.982,51
FPM	47.364.195,73	35%	16.577.468,51	7.507.140,40	9.070.212,99
ITR	453.612,56	35%	158.764,40	74.051,59	84.712,79
L.C. 87	565.271,64	35%	197.845,07	84.790,80	113.054,28
ICMS	56.326.671,33	35%	19.714.334,97	8.448.907,82	11.265.427,14
IPVA	19.751.070,17	35%	6.912.874,56	2.960.646,94	3.952.227,52
IPI-EXP	1.376.728,21	35%	481.854,87	206.507,06	275.347,79
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	6.899.558,70	35%		2.414.845,55	
MULTAS E JUROS DE MORA e COTA PARTE OURO	945.259,84	35%		330.840,94	
RECEITAS DE DIVIDA ATIVA	6.096.588,00	35%		2.133.805,80	
DEDUÇÕES	-142.289,14	35%		(49.801,20)	
RECEITA LÍQUIDA DE IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS	194.479.939,92			43.306.946,66	24.760.982,51

Fonte: Quadro montado com base nos valores efetivamente ingressados no caixa relativo aos impostos vinculados a MDE - exercício financeiro de 2011

Para se chegar ao valor total das receitas líquidas de impostos e transferências de R\$ 194.479.939,92 auferidas no exercício de 2011, foi extraído os valores correspondentes a arrecadação tributária dos relatórios financeiros fornecidos pela secretaria de planejamento e refeito os cálculos em planilhas de Excel, para checar se os valores e os percentuais correspondiam com a legislação em regência.

O resultado encontrado foi satisfatório, pois do total de recursos financeiros de impostos e transferências apuradas de R\$ 194.479.939,92, o valor de R\$ 68.067.956,14, equivalente a 35%, foi destinado, conforme se percebe na tabela acima, na manutenção e desenvolvimento do ensino. Ressalta-se que desse valor de R\$ 68.067.956,14, parte ficou no município para financiamento da educação básica e outra parte, correspondente as transferências, no valor de R\$ 24.760.982,51, retidas ao FUNDEB.

5.5.1.1 Dos Valores Destinados e Retornados do Fundeb

Conforme já referido anteriormente esse Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação, conhecido popularmente com as siglas – FUNDEB é um Fundo de natureza contábil, instituído pela Emenda Constitucional n.º 53, e regulamentado pela Lei nº 11.494/2007, no qual cada estado da federação deverá constituir o seu.

Esse fundo será constituído por recursos do próprio Estado e dos Municípios, iniciado em janeiro de 2007 foi gradativamente alcançando a sua plenitude no ano de 2009. Os percentuais de receitas que compõe esse fundo a partir de 2009 alcançam o patamar de 20% provenientes das receitas decorrentes das transferências constitucionais, quais sejam: FPM, ITR, L.C 87, ICMS, IPVA e IPI-EXP.

Na Tabela 4 deixou evidente, de que, do total das receitas oriundas das transferências, o município de Passo Fundo destinou 20% para o FUNDEB. No ano de 2011, conforme se demonstrado na Tabela 5, o município destinou anualmente um montante de R\$ 24.760.982,51 para o FUNDEB. Para Castro (2011, p. 40) "tanto o FUNDEF quando o FUNDEB consideram unidade de alocação o gasto aluno/ano, com o FUNDEB ampliando ainda mais os detalhes distinguindo os gastos por níveis/modalidades educacionais".

Convém ressaltar que estes valores vão, mas retornam novamente ao município segundo com base no número de alunos da educação infantil e do ensino fundamental e os Estados com base no número de alunos do ensino fundamental e médio. No caso do município em estudo, somente no ano de 2011, recebeu do Fundo, a importância de R\$ 39.574.837,31. Um valor significativamente bem superior ao valor destinado inicialmente. Essa diferença entre o valor retido ao Fundo e o valor efetivamente distribuído pelo Fundo ao Município soma-se ao montante de R\$ 14.813.854,80, perfazendo num percentual positivo de 59,83%.

Tabela 5 – Demonstrativo dos valores destinados e efetivamente recebidos do FUNDEB

RETENÇÃO - 20% DO FUNDEB	VALOR TOTAL QUE O MUNICÍPIO DESTINADA AO FUNDEB	VALOR TOTAL QUE O MUNICÍPIO RECEBE DE VOLTA DO FUNDEB	DIFERENÇA APURADA PARA MAIS OU PARA MENOS
FPM	9.070.212,99		
ITR	84.712,79		
L.C. 87	113.054,28		
ICMS	11.265.427,14	39.574.837,31	14.813.854,80
IPVA	3.952.227,52		
IPI-EXP	275.347,79		
VALOR TOTAL	24.760.982,51	39.574.837,31	14.813.854,80

Fonte: Quadro montado com base nos valores efetivamente repassados e ingressados respectivamente do FUNDEB a MDE - exercício financeiro de 2011

De acordo com os dados extraídos do portal do INEP - <http://portal.inep.gov.br/basica-censo>, link educação básica/censo escolar, o município de Passo Fundo, atendeu em 2011, 14.036 alunos, sendo 11.237 no ensino fundamental e 2.799 na educação infantil. Através do site da prefeitura municipal de Passo Fundo, foi possível identificar através da secretaria da educação, link dados estatísticos, que a rede está distribuída em 66 escolas e abrangendo a Educação Infantil e o Ensino Fundamental. É por esse motivo que o município vem participando com bons retornos financeiros do Fundo, pois quanto mais alunos, mais recurso receberá, e vice versa, ou seja, quanto menos alunos, menor percentual na distribuição.

5.5.2 Valores Liquidados no Órgão da Secretaria da Educação

Os gestores públicos municipais devem incluir no seu orçamento anual todas as receitas e despesas de um exercício financeiro incluindo todos os seus órgãos. Dourado (2006, p. 28) dispõe que a despesa “é tudo aquilo que se refere ao ato de despender. Financeiramente falando, despesa é o gasto, ou seja, o dinheiro utilizado pelo governo ou administrador para a implementação das ações administrativas ou governamentais”.

Sabe-se que as decisões e as ações governamentais são determinantes para obter a estabilidade, o crescimento econômico e o bem-estar social. Assim, fica evidenciado que o objetivo-fim do Estado é promover e satisfazer o bem comum.

A população necessita dos serviços públicos para satisfazer suas necessidades. Na prestação dos serviços públicos ele necessita desembolsar uma grande quantidade de recursos públicos. A educação é um serviço social de extrema relevância e necessidade na promoção dos órgãos públicos. Para que esse serviço seja prestado, é necessário que desde a elaboração do orçamento seja previsto e destinado dotações orçamentárias suficientes para promover a manutenção e desenvolvimento da educação básica.

O município objeto de estudo, destinou no exercício de 2011, uma dotação orçamentária para a Secretaria de Educação no valor de R\$ 73.298.090,00. No entanto, percebe-se na Tabela 6, que durante a execução orçamentária o município liquidou o valor de R\$ 71.444.923,52. Tomamos por base o valor liquidado para determinar os percentuais destinados a custear o financiamento do ensino nas diversas unidades da Secretaria da Educação, pois de acordo com a Lei nº 4.320/64, art. 63, a fase da “liquidação da despesa

consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. Portanto, a despesa estando liquidado o município estará obrigado a efetuar o pagamento.

Convém ressaltar, que esse valor liquidado no exercício de 2011 no órgão da Secretaria de educação de R\$ 71.444.923,52, conforme demonstrado na Tabela 6, representa os valores orçamentários vinculados no desenvolvimento da área da Educação. No entanto, esta fora desse valor os repasses ao regime próprio de previdência social – RPPS, para pagamento dos aposentados - benefícios previdenciários, destinados ao pagamento dos inativos (professores da rede de educação básica - aposentados), que no mesmo ano foi pago o valor de R\$ 11.974.291,42. Neste contexto, para se chegar ao valor total dos gastos com a educação do município de Passo Fundo, no exercício de 2011, deve-se somar o valor orçamentário liquidado e mais o valor financeiro destinado ao custeio dos professores aposentados/inativos da rede, totalizando um valor de R\$ 83.419.214,94.

Tabela 6 – Demonstrativo dos valores orçados, empenhados, liquidados e pago no órgão da Secretaria da Educação do Município de Passo Fundo.

Cód	Órgão	Unidade	Orçado	Atualizado	Empenhado	Liquidado	Pago	% Liquidado em relação a cada unidade
06 01	SEC EDUCAÇÃO	Secretaria de Educação	6.839.020,00	6.351.539,00	6.262.956,45	6.198.856,91	6.144.139,34	8,68%
06 02	SEC EDUCAÇÃO	Ensino Fundamental	24.816.610,00	24.781.170,00	22.763.284,81	21.855.210,63	21.357.494,49	30,59%
06 03	SEC EDUCAÇÃO	Educação Infantil	7.244.057,00	15.501.276,00	12.879.035,47	12.476.230,87	12.334.527,89	17,46%
06 04	SEC EDUCAÇÃO	Educação Especial	451.100,00	616.115,00	523.173,15	516.797,38	516.764,62	0,72%
06 05	SEC EDUCAÇÃO	Universidade Popular	877.700,00	660.870,00	577.644,62	534.004,46	520.740,94	0,75%
06 06	SEC EDUCAÇÃO	FUNDEB	33.069.603,00	29.920.807,00	29.863.823,27	29.863.823,27	29.859.671,13	41,80%
			73.298.090,00	77.831.777,00	72.869.917,77	71.444.923,52	70.733.338,41	100%

Fonte: Quadro montado com base nos valores efetivamente liquidados e pagos no órgão da Secretaria de Educação do Município de Passo Fundo - exercício de 2011

Verifica-se na Tabela 6 acima, que o maior percentual de 41,80%, foi liquidado com FUNDEB. Esse fundo de natureza contábil é composto, na quase totalidade, por recursos do próprio Estado, dos Municípios, e a título de complementação, uma parcela de recursos federais. Assim, quando o município rateia e destina 20% das receitas decorrentes das transferências constitucionais, conforme demonstrado na Tabela 5, ele contabiliza como uma despesa. Mas é claro, que posteriormente ele participa da distribuição dos recursos desse fundo e contabiliza como receita quando recebe.

O município de Passo Fundo liquidou no exercício de 2011, na unidade do Ensino Fundamental, o valor de R\$ 21.357.494,49, correspondendo ao percentual de 30,59% do valor total destinado ao órgão da Secretaria da Educação. Em seguida, aparece a unidade da Educação Infantil, com um valor liquidado de R\$ 12.334.527,89, perfazendo um percentual de 17,46%. Posteriormente, têm-se as despesas da própria Secretaria da

Educação com valor liquidado de R\$ 6.144.139,34, correspondendo a um percentual de 8,56%. As unidades da Educação Especial e Universidade Popular, ambas juntas totalizam o valor liquidado de R\$ 1.050.801,54, perfazendo um percentual de 1,47% do total das despesas liquidadas no órgão da Secretaria da Educação do município de Passo Fundo no exercício financeiro de 2011.

5.6 Comparativo da Evolução das Receitas e Despesas com Educação do Município de Passo Fundo: período de 2009 a 2012

O orçamento dos órgãos públicos é incerto e oscilam de um período financeiro para outro em relação às receitas previstas e a fixação das despesas. O Administrador público deve ter conhecimento e aptidões para executar as atividades públicas de modo atrair novos investidores e empresa para a região, pois quanto mais desenvolvimento regional, maior a probabilidade de gerar receita pública.

A Constituição Federal não cria nenhum tributo apenas delega competência para os entes instituírem e arrecadarem os tributos de sua responsabilidade. Portanto, conforme se demonstrou nos capítulos anteriores, os municípios são competentes para arrecadarem o IPTU - imposto sobre a propriedade territorial urbana, o ISS – imposto sobre os serviços de qualquer natureza e sobre o ITBI – imposto sobre as transmissões de bens imóveis de forma onerosa.

Fora estes impostos, os municípios ainda recebem 50% do IPVA – imposto sobre a propriedade de veículos automotores e 25% do ICMS – imposto sobre a circulação de mercadoria e prestação de serviços de transportes e comunicações, ambos de competência dos estados e 50% do ITR – imposto que recai sobre as propriedades territoriais rurais de competência do governo federal, além da participação da arrecadação de outros impostos.

Para atender aos dispêndios da educação básica da rede municipal, Castro (2011, p. 32) dispõe que os entes federados possuem um financiamento "baseado em regime de colaboração, com ação supletiva e redistributiva da União e dos estados, condicionada à plena capacidade de atendimento e ao esforço fiscal de cada esfera". Isso quer dizer que na composição dos recursos destinados à manutenção, desenvolvimento e expansão de suas redes de ensino, os municípios recebem recursos da União e dos estados, os quais são somados aos seus próprios recursos.

Esses impostos são pagos pelos contribuintes pessoas físicas e pessoas jurídicas em relação à renda, consumo e patrimônio. Dentro de uma normalidade, a tendência é cada ano aumentar a arrecadação da receita na medida em que novos investimentos são criados em âmbito municipal.

Para Castro (2011, p. 39-40) o aumento dos gastos com a municipalização do ensino básico, em termos absoluto, deve-se, largamente, a sua ampliação de matrículas, acarretando dessa forma, maior transferência de recursos estaduais em seu favor. O gradativo aumento dos "gastos foi fortemente influenciado pela nova estratégia de vinculação do financiamento da educação, que agora passa a tomar como base de financiamento o aluno como elemento central de alocação de recursos orçamentários".

Mas, tanto as receitas quanto as despesa podem variar consideravelmente de um exercício para outro. O que se pretende neste tópico é descortinar as variações das receitas e despesas ocorridas no município de Passo Fundo nos períodos financeiros que compreendem os exercícios de 2009, 2010, 2011 e 2012.

Tabela 7 – Demonstrativo das variações das despesas liquidadas e pagas durante os exercícios de 2009, 2010, 2011 e 2012 do Órgão da Secretaria da Educação do Município de Passo Fundo. (Valores deflacionados para o ano Base de 2011 – índices utilizados IGP-DI FGV)

Órgão	Unidade	2009		2010		2011		2012	
		Liquidado	Pago	Liquidado	Pago	Liquidado	Pago	Liquidado	Pago
SEC EDUCAÇÃO	Secretaria de Educação	5.550.223,89	5.384.870,09	6.076.829,40	5.839.469,28	6.198.856,91	6.144.139,34	6.055.147,25	5.955.287,08
SEC EDUCAÇÃO	Ensino Fundamental	13.386.331,75	12.977.898,92	18.317.480,15	17.920.625,42	21.855.210,63	21.357.494,49	27.466.828,70	26.933.662,84
SEC EDUCAÇÃO	Educação Infantil	6.027.396,88	5.858.589,28	5.906.463,67	5.776.280,91	12.476.230,87	12.334.527,89	14.857.781,74	14.531.767,54
SEC EDUCAÇÃO	Educação Especial	384.985,11	378.906,79	503.633,74	498.204,82	516.797,38	516.764,62	640.110,49	640.110,49
SEC EDUCAÇÃO	Universidade Popular	1.336.306,11	1.101.299,47	839.235,37	814.468,64	534.004,46	520.740,94	834.660,97	831.809,06
SEC EDUCAÇÃO	FUNDEB	33.447.118,78	33.433.447,87	34.109.158,79	34.106.426,26	29.863.823,27	29.859.671,13	26.292.637,58	26.288.239,44
SEC EDUCAÇÃO	Educação	378.423,44	378.118,35						
SEC EDUCAÇÃO	Nutrição Escolar	55.534,74	55.173,27						
SEC EDUCAÇÃO	Transporte Escolar	3.000.798,97	2.734.283,65						
		63.567.119,67	62.302.587,69	65.752.801,12	64.955.475,34	71.444.923,52	70.733.338,41	76.147.166,73	75.180.876,45

Fonte: Quadro montado e adaptado com base nos dados extraídos do site: www.pmpf.rs.gov.br/, link portal da transparência/despesas

Para melhor interpretação e análise foi necessário fazermos a deflação dos valores nominais para o ano base de 2011. Nesse sentido a tabela acima demonstra que as despesas liquidadas vêm aumentando anualmente, pois do ano de 2009 para o ano de 2010 a despesas passou de R\$ 63.567.119,67 para R\$ 65.752.801,12, representando um percentual 3,44% a mais do que no ano anterior. Em relação ao ano de 2010 para o ano de 2011 as despesas liquidadas aumentaram ainda mais, passando de R\$ 65.752.801,12 para R\$ 71.444.923,52, o que representa percentualmente um aumento de 8,66%. Para o exercício de 2012 a despesa liquidada com o órgão da secretaria da educação continuou em ascendência em relação ao ano anterior, perfazendo um aumento de R\$ 4.702.243,21, que correspondente a um percentual de aumento em relação ao período anterior de 6,58%. Dos

dados extraídos, fica demonstrado que anualmente o órgão da Secretaria de Educação vem aumentando os gastos com educação num patamar aproximado de 6,23%.

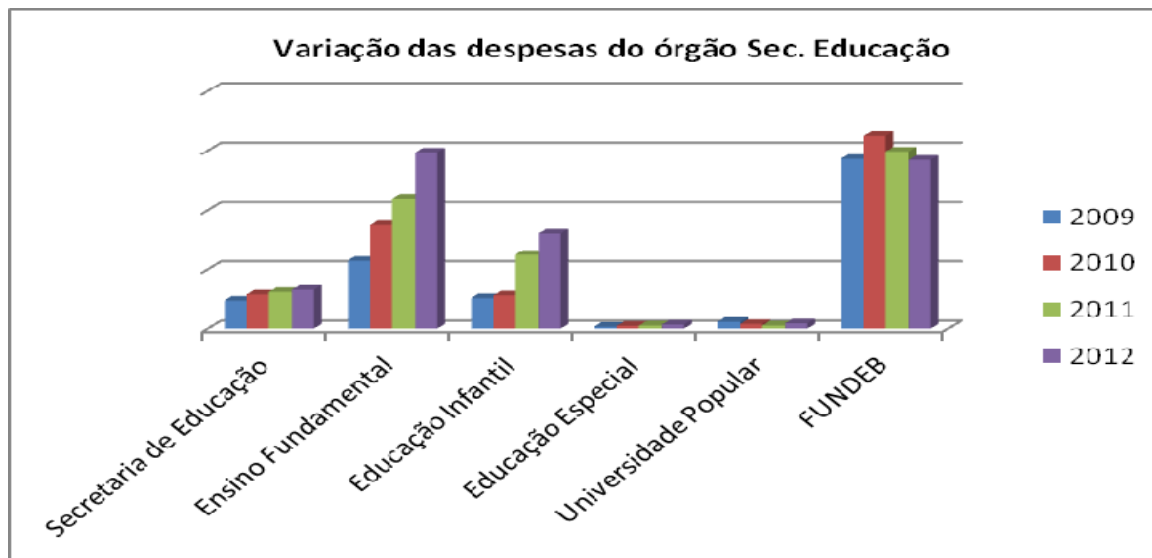


Figura 5 - Gráfico demonstrando a evolução das despesas com o órgão da Secretaria da Educação.

O município de Passo Fundo vem anualmente almejando bons e salutareos aumentos na arrecadação da receita pública. Como diríamos que quanto mais conhecedor e comprometido o gestor público esteja envolvido com as atividades que abarcam a administração pública municipal, maior é a tendência de captar novos investidores e atrair novas empresas, refletindo no aumento da arrecadação de impostos.

Sendo assim, como os impostos mantêm uma vinculação direta com a área da educação, sendo maior a arrecadação, maior repasse de verbas ao órgão da secretaria da educação. Exemplificando, no caso do município de Passo Fundo, a cada R\$ 1,00 a mais que entra nos cofres públicos municipais, significa dizer que desse valor R\$ 0,35 vai para a educação, segundo determinação da Lei Orgânica.

A Lei nº 4.320/1964 traz que as receitas públicas serão classificadas no plano de contas em receitas correntes e receitas de capital. Neste sentido, dispõem nos parágrafos do art. 11, os seguintes conceitos de receitas correntes e receitas de capital:

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

Para Bremaeker (2011, p. 51) o aglomerado conjunto dos recursos disponíveis para os governos se perfaz das chamadas receitas orçamentárias, que são constituídas pelas receitas correntes e pelas receitas de capital. Dispõe ainda que:

As receitas correntes são aquelas oriundas da arrecadação de recursos efetuada pelos entes governamentais e das transferências de origem constitucional e voluntária, promovida por meio de convênios. De posse destes recursos os entes governamentais realizam as despesas correntes – destinadas ao custeio da administração –, enquanto que as despesas de capital são aquelas resultantes das despesas com investimentos em obras e instalações novas, da aquisição de material permanente ou de imóveis, além das inversões financeiras e da amortização da dívida.

Dourado (2006, p.4) estabelece que a receita pública “pode ser compreendida como o conjunto dos recursos econômicos e financeiros previsto no orçamento de um Estado e arrecadado compulsoriamente para fazer face às suas despesas”. O § 4, do art. 11 da Lei nº 4.320/1964 estabelece a composição das receitas públicas de acordo com o seguinte esquema abaixo relacionado.

Quadro 14 – Composição da receita pública

COMPOSIÇÃO DA RECEITA PÚBLICA	
Receitas correntes	Receitas de capital
1. Receita tributária - impostos - taxas - contribuições de melhoria 2. Receita de contribuições 3. Receita patrimonial 4. Receita industrial 5. Receita agropecuária 6. Receita de serviços 7. Transferências correntes 8. Outras receitas correntes	1. Operações de crédito 2. Alienação de bens 3. Amortizações de empréstimos 4. Transferências de capital 5. Outras receitas de capital

Fonte: Quadro extraído e adaptado do § 4º do art. 11 da Lei nº 4.320/1964.

Vale ressaltar que a educação não participará de toda essa composição das receitas e sim das receitas provenientes das arrecadações dos impostos. Todas as demais

classificações de fonte de receita integrarão os cofres públicos para fazer frente a diversas outras despesas do órgão público.

A tabela a seguir tem como objetivo demonstrar a evolução da arrecadação das receitas totais do município de Passo Fundo em comparação aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012.

Tabela 8 – Demonstrativo do crescimento das receitas públicas do município de Passo Fundo em relação aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012. (Valores deflacionados para o ano Base de 2011 – índices utilizados IGP-DI FGV)

Descrição das Receitas	Arrecadada Exercício	Arrecadada Exercício	Arrecadada Exercício	Arrecadada Exercício
	2009	2010	2011	2012
RECEITAS CORRENTES	263.548.282,91	280.253.825,82	312.732.916,01	332.091.981,71
RECEITAS DE CAPITAL	877.942,34	771.517,74	3.623.134,27	16.293.442,44
RECEITAS CORRENTES - INTRA-ORÇAMENTARIAS	7.319.494,60	7.664.922,48	8.654.531,80	9.667.162,27
RECEITAS DE CAPITAL - INTRA-ORÇAMENTARIAS	0	5.384,02	0	0
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA	-22.224.014,53	-23.573.784,81	-24.909.639,23	-24.686.978,13
TOTAL DA RECEITA ==>	249.521.705,32	265.121.865,25	300.100.942,85	333.365.608,29

Fonte: Quadro montado e adaptado com base nos dados extraídos do site: www.pmpf.rs.gov.br/, link portal da transparência/receitas

A tabela anterior deixa evidenciado que as receitas totais do município de Passo Fundo vêm aumentando consideravelmente de um ano para o outro. Isso se deve a vários fatores extrínsecos e intrínsecos como aumento da renda, maior quantidade de empresas prestadoras de serviços, maior consumo, instalação de novas empresas, entre outros fatores que não cabe aqui mencionar.

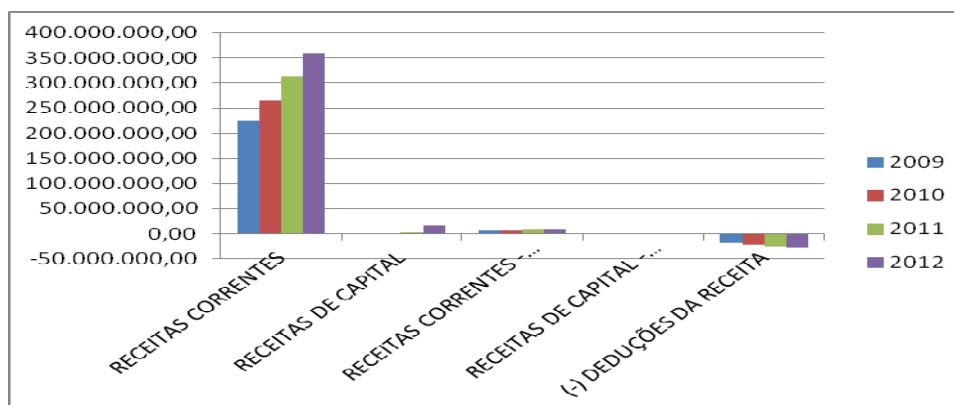


Figura 6 - Gráfico demonstrativo da evolução da arrecadação da receita total do município de Passo Fundo durante os anos de 2009, 2010, 2011 e 2012.

O gráfico acima apresenta que dentre as diversas composições das receitas públicas, a que se chama a atenção para uma ascendência constante são as receitas correntes do município. No ano de 2009 a arrecadação total tinha sido de R\$ 249.521.705,32 e no ano de 2010 o valor foi de R\$ 265.121.865,25. Isso significou um aumento de R\$ 15.600.159,93, perfazendo um crescimento de 5,88%.

Já no ano de 2011 a arrecadação foi mais expressiva ainda em relação ao ano anterior no valor de R\$ 300.100.942,85, resultando num aumento de R\$ 34.979.077,60, representando num percentual de crescimento em 11,66%. Em 2012 as receitas continuaram em ritmo acelerado de crescimento em relação ao exercício anterior, chegando a um patamar de R\$ 333.365.608,29, que correspondeu a um percentual de aumento de 9,98%.

São no grupo das receitas correntes que se inserem os impostos. Diga-se que este grupo é muito importante para a área da educação, pois quanto mais for a sua arrecadação dos impostos, maior será o repasse de verbas ao órgão da secretaria da educação.

Como se observou na estrutura da composição das receitas públicas são várias as classificações para se chegar a um valor total de receitas brutas no final de cada exercício financeiro. No entanto, o que a Constituição Federal de 1988, no art. 212 deixou consignado como obrigação legal para os entes públicos foi de que a União aplicaria com a educação não menos do que 18% e os Estados e Municípios aplicariam não menos do que 25% das suas receitas oriundas dos impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Para os Estados e Município que possuem uma participação significativa de empresas geradoras de riquezas e conseqüentemente uma boa arrecadação de impostos, esse percentual de 25% poderá ser relativamente suficiente para garantir uma salutar e adequada prestação de serviços na área de educação. Mas pelo contrário, Municípios pequenos com pouca infraestrutura de parque fabril e reduzida capacidade de gerar receitas, esse percentual sobre os impostos poderá significar uma quantia muito ínfima vinculada à educação.

O que se noticia em rede nacional é que o PNE - Plano Nacional de Educação seja aprovado com um maior índice de investimento na educação, isso implicaria dizer que até o ano de 2020 a educação participaria em torno de 10% do PIB - Produto Interno Bruto. Especialistas relatam que atualmente esse percentual se aproximada de 5%.

Insta salientar, que o município de Passo Fundo, desde sua constituição, se diferenciou dos demais entes federados e determinou na Lei Orgânica, 10% a mais da receita de imposto na manutenção e desenvolvimento do ensino básico, o que vale dizer que o município vem demonstrando contabilmente que aplica 35%.

Na tabela abaixo tem por objetivo demonstrar um contraponto entre o valor total das receitas arrecadadas pelo município dentre as diversas fontes/composições de receita em relação aos valores efetivamente liquidados no órgão da secretaria da educação durante os anos de 2009, 2010, 2011 e 2012.

Tabela 9 – Demonstrativo das receitas totais arrecadadas no município de Passo Fundo, em contraponto ao total das despesas efetivamente liquidadas no órgão da secretaria de educação nos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012. (Valores deflacionados para o ano Base de 2011 – índices utilizados IGP-DI FGV)

	2009	2010	2011	2012
Total das Receitas arrecadadas	249.521.705,32	265.121.865,25	300.100.942,85	333.365.608,29
Total das despesas liquidadas no órgão da Sec. da Educação	63.567.119,67	65.752.801,12	71.444.923,52	76.147.166,73
Percentual dos gastos com o órgão da Secretaria da Educação em comparação com a receita total arrecadada	25,48%	24,80%	23,81%	22,84%

Fonte: Quadro montado e adaptado com base nos dados extraídos do site: www.pmpf.rs.gov.br/, link portal da transparência/receitas e despesas.

Antes de fazermos as interpretações dos dados apresentados na tabela acima, foi necessário realizarmos a deflação dos valores nominais para o ano base de 2011.

Convém ressaltar que muito embora o município ser inovador e destinar percentual de 35% da sua arrecadação de impostos e das transferências com a educação, a tabela acima deixa evidenciado que esse percentual abaixa consideravelmente quando comparamos a despesa total do órgão da secretaria de educação com a receita total arrecadada pelo município. No ano de 2009 o município teve uma receita global (receitas correntes e receitas de capital) de R\$ 249.521.705,32. Desse valor, a secretaria da educação participou com gastos liquidados de R\$ 63.567.119,67, equivalente a 25,48%.

No ano de 2010, a entidade arrecadou R\$ 265.121.865,25 e o órgão da secretaria de educação liquidou gastos num patamar de R\$ 65.752.801,12, o que corresponde a um percentual sobre a receita total de 24,80%.

Já no exercício de 2011 a arrecadação total do Município chegou a um patamar de R\$ 300.100.942,85, dos quais R\$ 71.444.923,52 foram utilizados para saldar os gastos gerados com a área da educação, perfazendo um percentual de 23,81% sobre a receita

geral.

Percebe-se que ao passar dos anos analisados a arrecadação vem aumentando linearmente e no mesmo sentido o órgão da secretaria de educação vem aumentando os seus gastos na mesma proporção. Neste sentido, o ano de 2012, o município teve uma arrecadação total de receitas no valor de R\$ 333.365.608,29 e desse valor R\$ 76.147.166,73 foi destinado a liquidar as despesas geradas para atender os serviços na área da educação, o que correspondeu a uma percentagem de 22,84% sobre a receita total auferida.

As análises realizadas de 2009 até 2012 deixa transparecer que apesar dos gastos com educação básica municipal estarem evoluindo, os percentuais sobre a receita bruta vem diminuindo ano após ano. Em 2009 o percentual destinado a educação sobre a receita total foi de 25,48% passando para 22,84% no ano de 2012.

É imperioso destacar que esse percentual encontrado e demonstrado acima foi menor que 35% pelo fato de que nem todas as receitas auferidas pelo município possuem uma vinculação direta com a educação.

5.7 Do Total de Alunos Matriculados e Atendidos pela Rede Pública do Município

A secretaria de educação do município de Passo Fundo atende um enorme número de alunos na área da educação básica. Segundo o art. 21, inc. I da Lei 9.394/96 dispõe que a educação básica é formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio, tendo como finalidades desenvolver o educando, assegurar-lhe a formação comum indispensável para o exercício da cidadania e fornecer-lhe meios para progredir no trabalho e em estudos posteriores. De acordo com o art. 211, § 2º da Constituição Federal, os municípios atuarão prioritariamente no ensino fundamental e na educação infantil.

Abaixo se demonstra um quadro dos anos analisados de 2009, 2010, 2011 e 2012 com as respectivas quantidades de alunos matriculados e mantidos pela rede pública municipal de educação nas suas diversas modalidades. Esse quadro foi elaborado com os dados extraído do site do INEP, dentro do link educação básica/censo escolar.

Quadro 15 – Número de alunos matriculados na rede pública de educação

NÚMERO DE ALUNOS MATRICULADOS											
Matrícula Inicial											
Ano	Ed. Infantil		Ensino Fundamental		EJA (presencial)	Educação Especial (Alunos de Escolas Especiais, Classes Especiais e incluídos)					Total de alunos em todas as modalidades
	Creche	Pré-Escola	1ª a 4ª série e Anos Iniciais	5ª a 8ª série e Anos Finais	Fundamental	Creche	Pré-Escola	Anos iniciais	Anos finais	EJA Fundamental	
2009	1.212	1.231	5.853	5.296	205	-	-	80	27	15	13.919
2010	1.261	1.350	5.857	5.036	383	2	3	144	39	23	14.098
2011	1.303	1.482	5.713	4.878	346	3	11	202	72	26	14.036
2012	1.406	1.460	5.755	4.376	392	2	15	274	104	35	13.819

Fonte: Quadro montado e adaptado com base nos dados extraídos do site: <http://portal.inep.gov.br/basica-censo>, link educação básica/censo escolar.

Do exposto acima, deixa evidenciado que o município de Passo Fundo demonstra atender as determinações estabelecidas pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei de diretrizes e bases da educação. Conforme os dados apresentados o município de Passo Fundo atendeu no ano de 2009, 13.919 alunos dos quais 2.443 alunos são enquadrados na educação infantil e 11.476 alunos são do ensino fundamental.

No ano de 2010 a quantidade de alunos matriculados aumentou um pouco passando para 14.098 alunos dos quais 2.616 alunos são enquadrados na educação infantil e 11.482 alunos são atendidos no ensino fundamental.

No ano de 2011, de acordo com os dados do censo escolar o número de alunos matriculados diminuiu um pouco passando para 14.036 alunos, dos quais 2.799 alunos são atendidos na modalidade da educação infantil e 11.237 alunos são atendidos no ensino fundamental. Segundo os dados do Inep, o número de alunos matriculados continuo a cair no ano de 2012, sendo que dos 13.819 alunos, 2.866 estão matriculados na educação infantil e 10.953 estão no ensino fundamental.

Este cenário chama a atenção para um problema futuro que o município poderá ter, no sentido dos gastos por aluno, pois dos quatro anos analisados a quantidade de alunos matriculados não oscilaram muito, permanecendo numa mesma constante. Isso quer dizer, que a rede pública de educação básica atendeu em média 13.968 alunos matriculados, por ano, tomando por base, os exercícios analisados de 2009 a 2012.

5.7.1 Dos Gastos Totais do Órgão Secretaria da Educação X Alunos Atendidos

Percebe-se que dos 4 anos analisados (2009, 2010, 2011 e 2012), o número de alunos matriculados na educação infantil e no ensino fundamental vem oscilando muito pouco em relação de um ano para o outro, visto que se somarmos os quatro anos chegamos a uma quantidade de alunos total matriculados de 55.872 que dividido por 4 anos obtemos uma média anual de 13.968 alunos.

Paralelamente a este ponto de vista, se a quantidade de alunos matriculados na educação básica vem se mantendo na mesma proporção ao longo dos anos, a despesa por alunos atendidos pela rede deveria se manter na mesma proporção. No entanto, de acordo com o Quadro 16, fica evidenciado que os gastos totais com o órgão da Secretaria da Educação vêm aumentando consideravelmente anos após ano.

Quadro 16 – Gasto com educação por aluno anualmente e mensalmente da rede pública de educação do Município de Passo Fundo (Valores deflacionados para o ano Base de 2011 – índices utilizados IGP-DI FGV)

ano	Gasto total liquidado no órgão Sec. Educação	Gasto financeiro destinado ao pagamento dos professores inativos	Gasto total da Órgão SME - sem inativos	Gasto total da Órgão SME - com inativos	Total de alunos atendidos pela rede nas diversas modalidades	Gasto Bruto anual da SME com aluno - com inativos	Gasto Líquido anual da SME com aluno - sem inativos
2009	63.567.119,67	9.046.390,95	63.567.119,67	72.613.510,62	13.919	5.216,86	4.566,93
2010	65.752.801,12	10.041.721,27	65.752.801,12	75.794.522,39	14.098	5.376,26	4.663,98
2011	71.444.923,52	11.974.291,42	71.444.923,52	83.419.214,94	14.036	5.943,23	5.090,12
2012	76.147.166,73	13.374.300,72	76.147.166,73	89.521.467,45	13.819	6.478,14	5.510,32

Fonte: Quadro montado pelo autor.

Salienta-se que antes de fazer as interpretações e análises do quadro acima, foi necessário realizar a deflação dos valores nominais para o ano base de 2011.

O município de Passo Fundo vem auferindo um crescimento constante na arrecadação dos tributos, o que vale dizer que é bastante salutar para a educação básica, pois quanto mais impostos entram para os cofres públicos, mais a sociedade educacional tem a ganhar em detrimento da vinculação direta dos impostos com a educação. O que se observa, é que os gastos com o órgão vêm aumentando na mesma proporção e o número de alunos tem se mantido no mesmo patamar, ao longo dos tempos.

No ano de 2009, de acordo com os dados do INEP, o município de Passo Fundo possuía, aproximadamente, 13.919 alunos matriculados na rede pública e para a manutenção e desenvolvimento da educação básica, o órgão da secretaria da educação teve um gasto total naquele ano, sem considerar o pagamento dos inativos, de R\$ 63.567.119,67, significando um gasto por aluno anual em torno de R\$ 4.566,93.

Já para os anos de 2010, 2011 e 2012, os alunos matriculados e atendidos pela rede

se mantiveram constante em torno de 13.984/ano, no entanto os gastos por alunos vêm aumentando proporcionalmente em torno de 2,5% ao ano.

Economicamente esta havendo um descompasso entre os gastos realizados pelo órgão da Secretaria da Educação em relação ao número de alunos atendidos pela rede, pois enquanto a quantidade de alunos matriculados se mantém na mesma proporção os gastos totais do órgão da secretaria da educação vem aumentando proporcionalmente. No gráfico abaixo fica claro essa curva durante o período analisado.

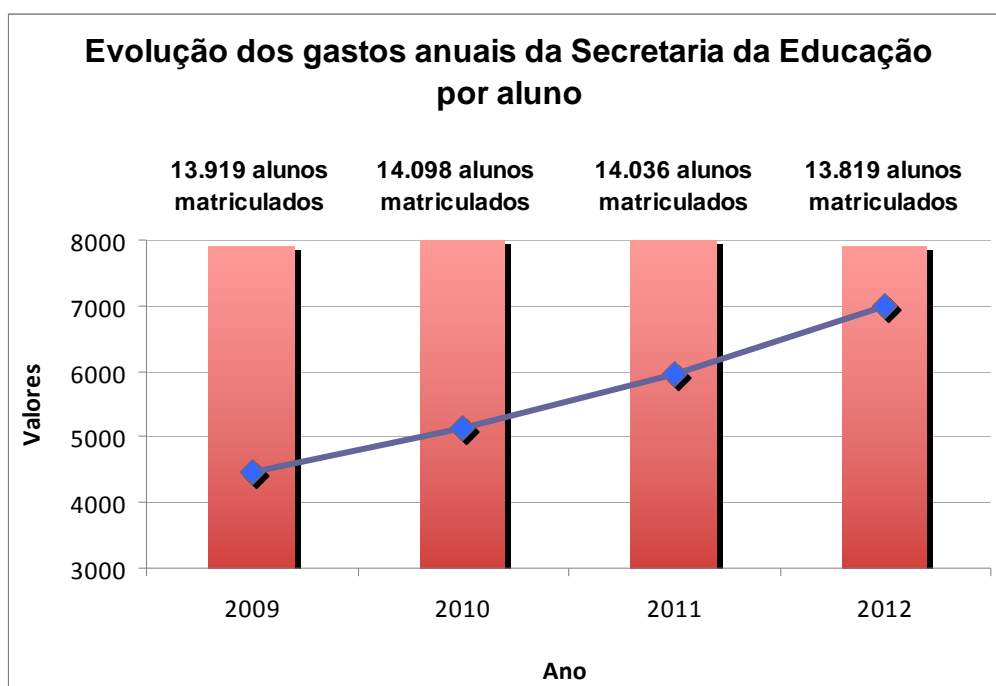


Figura 7 - Gráfico demonstrando a evolução dos gastos anuais da Secretaria da Educação por aluno.

Analisando o gráfico acima, do ponto de vista de um gestor público municipal, essa curva acentuada dos gastos do órgão da Secretaria da Educação representaria uma preocupação adiante, pois percebe-se que os gastos com os inativos vem aumentando verticalmente, e num futuro próximo estes valores poderiam chegar a patamares desproporcional em relação ao serviço publico fornecido na área educacional.

Está cristalino que os gastos vêm aumentando ao longo dos anos e ao contrário disso os alunos atendidos pela rede mantêm-se na mesma proporção. Espera-se, que este aumento dos gastos sejam revertidos ao pagamento de bons salários para os professores da rede municipal, melhores infraestrutura, acesso garantido a todos, pois assim, teremos uma educação de excelência.

6 CONCLUSÃO

A temática do financiamento da educação sempre foi um tema muito debatido nas diversas esferas políticas e nas Constituições Federais da República Federativa do Brasil. A educação é uma garantia constitucional de todo cidadão brasileiro, sendo promovida e incentivada com a colaboração da sociedade.

A administração pública possui várias atribuições na gestão dos serviços públicos em geral. No caso da educação, esta é caracterizada como sendo um dos serviços mais relevantes e importantes, necessários e essenciais da administração pública, devendo ser prestada a todo cidadão, por obrigação constitucional, diretamente pelos órgãos públicos das três esferas de governo, seja ele federal, estadual, distrital e municipal.

No entanto, a educação também pode ser explorada pela livre iniciativa privada por ser um serviço de prestação mista, ou seja, quando prestado pelo poder público é tida como um serviço público e quando explorado pela iniciativa privada é um serviço privado, devido esta ambiguidade na prestação, caracteriza-se como serviço de prestação mista. Geralmente as entidades particulares prestam este serviço visando auferir benefícios financeiros que revertam em lucratividades para seus proprietários, sócios, acionistas e etc.

O poder público financia a educação por meio dos tributos pagos pelos contribuintes em razão do seu patrimônio, renda, consumo e serviço. Conforme se demonstrou no terceiro capítulo da dissertação, que das diversas espécies de tributos que compõem o sistema tributário brasileiro, somente os impostos é que possuem uma vinculação direta com a educação, sendo que os demais tributos integram ao bolo orçamentário para custear outras despesas gerais do setor público.

No entanto, somente com a vinculação com a receita de impostos não será suficiente para financiar a relevante área social da educação básica, é preciso que haja uma reforma tributária (CONAE, 2010, p. 94) onde preveja que não só os impostos, mas todos os tributos como os impostos, as taxas e as contribuições façam parte da vinculação de recursos à educação. Convém ressaltar que é necessário manter no contexto da reforma tributária a vinculação de recursos e, no mínimo, os atuais percentuais constitucionais e, impedindo a desvinculação de recursos da educação.

O tema financiamento da educação já vem sendo discutido em âmbito constitucional por vários anos, almejando ao alargamento dos valores destinados a custear a educação pública no Brasil. Lideranças, governos, sociedade e estudiosos vêm incansavelmente buscando alternativas que permitam ao alargamento dos recursos financeiros destinados aos fundos de financiamentos da educação.

Mas como aumentar os recursos públicos sem que haja um acréscimo desacerbado da carga tributária. Esta pergunta que não nos deixa calar, pois queremos e precisamos de mais investimentos e infraestrutura na área da educação, no entanto, a sociedade está cada vez mais descrente em contribuir para o estado e não ter em contrapartida serviços públicos eficientes, seguros, contínuos que venham satisfazer as necessidades coletivas. Algo precisa ser feito e de imediato.

De acordo com o documento da CONAE (2010, p. 95) será imprescindível a criação de uma reforma tributária que estabeleça um sistema tributário mais justo que o atual, tributando as grandes fortunas que ainda não foi normatizado, o capital especulativo, "o latifúndio improdutivo e o capital financeiro, além de reduzir as disparidades regionais na distribuição da receita tributária".

Os gestores públicos municipais precisam ter aptidão, conhecimentos, capacidades e comprometimento com a população local para gerir os serviços na área de educação básica, propiciando a todos, dessa forma, o acesso e qualidade no ensino, com professores qualificados e satisfeitos com sua profissão e salários, salas de aula com boas condições físicas e equipadas com materiais que atendam a todas as necessidades das crianças, jovens e adultos.

Conforme ficou demonstrado que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por determinação constitucional, deverão destinar para a manutenção e desenvolvimento do ensino, pelo menos, 25% da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências constitucionais com a educação.

O município de Passo Fundo, situado no norte do Estado do Rio Grande, objeto de estudo, inovou de forma louvável, indo além do percentual previsto no art. 212 da Constituição Federal, pois fez consignar em sua lei orgânica que o município destinará, não menos, do que 35%, da sua receita resultante de impostos, compreendida também a proveniente de transferências, na MDE público municipal. Uma diferença notável e meritória de 10% a mais do percentual determinado pela Constituição Federal de 1988.

A Tabela 4, deixa evidenciado que o Município de Passo Fundo, no ano de 2011, cumpriu com o dispositivo previsto no art. 215, da Lei Orgânica Municipal, o qual prevê a aplicação anual, de no mínimo, 35% das receitas oriundas dos impostos de competência do município, compreendendo também as provenientes das transferências correntes, na MDE básica municipal. Isso porque, do total de recursos financeiros de impostos e transferências apuradas no valor de R\$ 194.479.939,92, aplicando sobre um percentual de 35%, tem-se o valor de R\$ 68.067.956,14. Insta salientar, que desse valor de R\$ 43.306.946,66 foi destinado diretamente ao financiamento da MDE básica e outra parte, correspondente as transferências, no valor de R\$ 24.760.982,51, foi destinado ao FUNDEB.

Um contraponto interessante que os dados da dissertação possibilitaram elaborar, de acordo como Tabela 9 e Quadro 16, foi cruzarmos o valor total das receitas públicas municipais, equivalente à R\$ 249.521.705,32 no ano de 2009, R\$ 265.121.865,25 no ano de 2010, R\$ 300.100.942,85 no ano de 2011 e de R\$ 333.365.608,29 no ano de 2012 e confrontamos com o valor total liquidado no órgão da Secretaria da Educação, temos em que no ano de 2009 o valor despendido de R\$ 63.567.119,67, no ano de 2010 o valor de R\$ 65.752.801,12, no ano de 2011 o valor de R\$ 71.444.923,52 e para o ano de 2012 o valor de R\$ 76.147.166,73, temos que o financiamento/custeio destinado ao órgão da Secretaria da Educação comprometeu respectivamente nos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012 os percentuais de 25,48%, 24,80%, 23,81% e 22,84% do total das receitas públicas do município.

Frisa-se que estes percentuais apontados acima são menores que 35%, pois são resultados extraídos do confronto da receita total x despesa total do órgão da Secretaria da Educação. Ainda assim, é conveniente ressaltar, que mesmo após o confronto sobre o total da receita líquida arrecadada, o município de Passo Fundo, fica acima do percentual previsto no art. 212 da Constituição Federal, mesmo sabendo que aquele artigo determina que somente os impostos possuam uma vinculação direta com a área da educação e não com o todo do grupo de receitas.

Significa dizer que, o município demonstra contabilmente que vem cumprindo com os aportes legais e sociais, na medida em que destina boa parte de seus recursos para financiar a educação básica, que sem sobra de dúvida é uma das áreas mais importante e necessária para toda a sociedade.

Os dados do Quadro 16, apontaram que os gastos totais com os alunos matriculados na rede pública de educação básica, vem aumentando consideravelmente ao longo dos anos

de 2009, 2010, 2011 e 2012, em que pese o número de alunos se manter constante em torno de 13.968 alunos/ano. Diante dos dados apresentados, resta claro que o município vem tendo um desembolso financeiro considerável por aluno anualmente. Almeja-se que este valor reflita em qualidade e satisfação da população quanto à prestação do serviço público na área da educação básica municipal.

Muito bem referendado por Alves e Pinto (2011, p. 146) quanto ao que se pretende é avançar para um padrão de financiamento por aluno que assegure uma qualidade aceitável para as escolas públicas. "Não há justificativa plausível para a distância entre os valores gastos com os alunos que frequentam as escolas privadas de classe média e aqueles praticados pela rede pública".

O que se espera dos gestores públicos de toda federação, seja ele federal, estadual e municipal que não meçam esforços em continuar destinando maior parte da sua arrecadação das receitas públicas com a educação, pois é através dela que teremos um povo culto, educado, comprometido com a ética e com os bons costumes de uma sociedade digna e fraterna. Uma nação sem uma educação de excelência/qualidade é um retrocesso da dignidade humana. Portanto, pensar e destinar programas públicos na área da educação é ter no futuro um progresso e qualidade de vida para todos.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Thiago; PINTO, José Marcelino de Rezende. Quem serão os potenciais ingressantes na educação básica brasileira com a ampliação da obrigatoriedade escolar? In: GOUVEIA, Andréa Barbosa, PINTO, José Marcelino Rezende, CORBUCCI, Paulo Roberto (Org.). *Federalismo e políticas educacionais na efetivação do direito à educação no Brasil*. Brasília : Ipea, 2011, p 127 - 150.

BREMAEKER, François Eugene Jean de. *Transparência para os municípios*. Informativo disponível em: http://www.oim.tmunicipal.org.br/index.cfm?frompage=1&StartRow=21&pagina=documento&tipo_documento_id=2. Salvador/Bahia.

_____. François Eugene Jean de. A política de fundos para a educação e o impacto nas finanças dos estados e dos municípios. In: GOUVEIA, Andréa Barbosa, PINTO, José Marcelino Rezende, CORBUCCI, Paulo Roberto (Org.). *Federalismo e políticas educacionais na efetivação do direito à educação no Brasil*. Brasília : Ipea, 2011, p 51 - 68.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. Lei Complementar nº 87, de setembro de 1996. *Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. (Lei Candir)*

_____. Lei Complementar nº 116, de julho de 2003. *Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal. (Lei do ISS)*

_____. Lei nº 9.393, de dezembro de 1993. *Dispõe sobre o imposto sobre a propriedade rural-ITR.*

_____. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. *Dispõe sobre as Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB).*

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a união, estados e municípios.*

_____. Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007. *Lei que regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB).*

_____. Lei nº 4.598 de 10 de setembro de 2009. *Dispõe sobre o plano plurianual para o quadriênio 2010-2013 e dá outras providências. (PPA – 2010 a 2013).*

_____. Lei nº 4.740 de 16 de dezembro de 2010. *Estima a receita e autoriza a despesa do município de Passo Fundo para o exercício financeiro de 2011. (LOA – 2011).*

_____. Lei nº 4.837 de 14 de dezembro de 2011. *Estima a receita e autoriza a despesa do município de Passo Fundo para o exercício financeiro de 2012. (LOA – 2012).*

_____. Projeto de Lei nº 8.035 de 2010. *Aprova o Plano Nacional de Educação para o decênio 2011-2020, e dá outras providências. (PNE). Projeto encaminhado pelo Ministro da Educação Fernando Haddad à presidência da República.*

_____. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. *Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.*

_____. Ministério da Educação (MEC). *Conferência Nacional de Educação (Conae)*. Documento base. v. 1. Brasília, 2010. 124p.

CASTRO, Carlos Ramiro de, et al. O financiamento da educação e a reforma tributária. Revista Maio/2008. São Paulo: Produzido pela Secretaria de Comunicações da APEOESP.

CASTRO, Jorge Abrahão de. Financiamento da educação pública no Brasil: evolução dos gastos. In: GOUVEIA, Andréa Barbosa, PINTO, José Marcelino Rezende, CORBUCCI, Paulo Roberto (Org.). *Federalismo e políticas educacionais na efetivação do direito à educação no Brasil*. Brasília : Ipea, 2011, p 29 - 49.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia científica*. 6ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CRUZ, Rosana Evangelista da. Federalismo e financiamento da educação: a política do FNDE em debate. In: GOUVEIA, Andréa Barbosa, PINTO, José Marcelino Rezende, CORBUCCI, Paulo Roberto (Org.). *Federalismo e políticas educacionais na efetivação do direito à educação no Brasil*. Brasília : Ipea, 2011, p 79 - 94.

DAVIES, Nicholas. A aplicação das verbas da educação: controle estatal ou social? In: GOUVEIA, Andréa Barbosa, PINTO, José Marcelino Rezende, CORBUCCI, Paulo Roberto (Org.). *Federalismo e políticas educacionais na efetivação do direito à educação no Brasil*. Brasília : Ipea, 2011, p 111 - 125.

DOURADO, Luiz Fernandes. *Conselho Escolar e o financiamento da educação no Brasil*. BRASIL. Ministério da Educação. Secretaria de Educação Básica. Programa Nacional de Fortalecimento dos Conselhos Escolares, 2006. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/seb/arquivos/pdf/Consescol/cad%207.pdf>> Acesso em: 02 de set. 2012.

_____, Luiz Fernandes. et al. *O financiamento da educação básica: limites e possibilidades. Políticas e Gestão na educação*. Disponível em: <http://escoladegestores.mec.gov.br/site/4-sala_politica_gestao_escolar/pdf/fin_edu_basica.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2012.

FARENZENA, Nalu. *A política de financiamento da educação básica: rumo da legislação brasileira*. 1ª ed. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2006.

_____, Nalu. Políticas de assistência financeira da união no marco das responsabilidades (inter)governamentais em educação básica. In: GOUVEIA, Andréa Barbosa, PINTO, José Marcelino Rezende, CORBUCCI, Paulo Roberto (Org.). *Federalismo e políticas educacionais na efetivação do direito à educação no Brasil*. Brasília : Ipea, 2011, p 95 - 110.

FERREIRA, Sandra de Almeida. *As pesquisas denominadas “estado da arte”*. Educação & Sociedade, ano XXIII, nº 79, Agosto/2002

GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HAIR JR, J.F. et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

KRAWCZYK, Nora. A pesquisa em educação e os desafios para a área de política educacional. In: GOUVEIA, Andréa Barbosa, PINTO, José Marcelino Rezende, CORBUCCI, Paulo Roberto (Org.). *Federalismo e políticas educacionais na efetivação do direito à educação no Brasil*. Brasília: Ipea, 2011, p 217 - 227.

LIBÂNEO, José Carlos; OLIVEIRA, João Ferreira de; MIRZA; SEABRA Toschi. *Educação escolar: políticas, estrutura e organização*. 7ª ed. São Paulo: Cortez, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2004.

MARCONI, M. A; LAKATOS, E. M. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2000.

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de contabilidade tributária*. 6 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2009.

PERGHER, Calinca Jordânia. *Mapeamento da capacidade de financiamento da rede Municipal de ensino de Getúlio Vargas - RS: gastos, condições de oferta e trajetória do processo educativo (1993 – 2005)*. 2007. Dissertação (Mestrado em Educação) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2007.

RICHARDSON, R. J. et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. *Manual do gestor público: um guia de orientação ao gestor público*. 2. ed. Porto Alegre: Companhia Rio-grandense de Artes Gráficas (CORAG), 2011.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Elementos do direito tributário*. 9ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

SANTOS, Pablo Silva Machado Bispo dos. *Guia prático da política educacional: ações, planos, programas e impactos*. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

SILVEIRA, Amélia (Coord.) et al. **Roteiro básico para apresentação e editoração de teses, dissertações e monografias**. 2 ed. Blumenau: Edifurb, 2004.

SHIROMA, Eneida Oto; MORAES, Maria Célia Marcondes de; EVANGELISTA, Olinda. *Política educacional*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lamparina, 2007.

VECCHIA, Eloi Dalla. *Orçamento Municipal: O Caso dos Municípios do Planalto Médio do Estado do Rio Grande do Sul – 1989 a 1997*. 1999. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

8 ANEXOS

ANEXO 01

Relação de todos os artigos encontrados no site da SciELO durante o período inventariado de 2001 até 2011, envolvendo as palavras chaves: financiamento, orçamento.

ABRAHAO, Jorge. **Financiamento e gasto público da educação básica no Brasil e comparações com alguns países da OCDE e América Latina.** *Educ. Soc.* [online]. 2005, vol.26, n.92, pp. 841-858. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302005000300007>.

ADRIAO, Theresa e PERONI, Vera. **Implicações do Programa Dinheiro Direto na Escola para a gestão da escola pública.** *Educ. Soc.* [online]. 2007, vol.28, n.98, pp. 253-267. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302007000100013>.

AITCHISON, John. **A voz do Sul na CONFINTEA VI: a agenda da África.** *Rev. Bras. Educ.* [online]. 2009, vol.14, n.41, pp. 335-344. ISSN 1413-2478. <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-24782009000200011>.

AMARAL, Nelson Cardoso. **Autonomia e financiamento das IFES: desafios e ações.** *Avaliação (Campinas)* [online]. 2008, vol.13, n.3, pp. 647-680. ISSN 1414-4077. <http://dx.doi.org/10.1590/S1414-40772008000300003>.

AMARAL, Nelson Cardoso. **Um novo Fundef? As idéias de Anísio Teixeira.** *Educ. Soc.* [online]. 2001, vol.22, n.75, pp. 277-290. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302001000200013>.

ARELARO, Lisete Regina Gomes. **O ensino fundamental no Brasil: avanços, perplexidades e tendências.** *Educ. Soc.* [online]. 2005, vol.26, n.92, pp. 1039-1066. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302005000300015>.

AZEVEDO, Janete Maria Lins de. **Implicações da nova lógica de ação do Estado para a educação municipal.** *Educ. Soc.* [online]. 2002, vol.23, n.80, pp. 49-71. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302002008000004>.

BARBOSA, Luciane Muniz Ribeiro. **As concepções educacionais de Martinho Lutero.** *Educ. Pesqui.* [online]. 2007, vol.33, n.1, pp. 163-183. ISSN 1517-9702. <http://dx.doi.org/10.1590/S1517-97022007000100011>.

BARRETO, Angela Maria Rabelo Ferreira. **A educação infantil no contexto das políticas públicas.** *Rev. Bras. Educ.* [online]. 2003, n.24, pp. 53-65. ISSN 1413-2478. <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-24782003000300005>.

BASSI, Marcos Edgar. **Financiamento da educação infantil em seis capitais Brasileiras.** *Cad. Pesqui.* [online]. 2011, vol.41, n.142, pp. 116-141. ISSN 0100-1574. <http://dx.doi.org/10.1590/S0100-15742011000100007>.

CABRITO, Belmiro Gil. **O financiamento do ensino superior em Portugal: entre o Estado e o mercado.** *Educ. Soc.* [online]. 2004, vol.25, n.88, pp. 977-996. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302004000300016>.

CAIADO, Katia Regina Moreno e LAPLANE, Adriana Lia Friszman de. **Programa Educação inclusiva: direito à diversidade - uma análise a partir da visão de gestores de um município-polo.** *Educ. Pesqui.* [online]. 2009, vol.35, n.2, pp. 303-315. ISSN 1517-9702. <http://dx.doi.org/10.1590/S1517-97022009000200006>.

CAMARGO, Rubens Barbosa de; PINTO, José Marcelino de Rezende e GUIMARAES, José Luiz. **Sobre o financiamento no Plano de Desenvolvimento da Educação.** *Cad. Pesqui.* [online]. 2008, vol.38, n.135, pp. 817-839. ISSN 0100-1574. <http://dx.doi.org/10.1590/S0100-15742008000300014>.

CAMPOS, Bruno Cesar e CRUZ, Breno de Paula Andrade. **Impactos do Fundeb sobre a qualidade do ensino básico público: uma análise para os municípios do estado do Rio de Janeiro.** *Rev. Adm. Pública* [online]. 2009, vol.43, n.2, pp. 371-393. ISSN 0034-7612. <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122009000200005>.

CARDOSO, Clementina Marques. **Governar o estado para a participação de entidades privadas na provisão, financiamento e gestão dos sistemas educativos na União Europeia.** *Educ. Soc.* [online]. 2009, vol.30, n.108, pp. 819-843. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302009000300010>.

CASTRO, Jorge Abrahão de. **Financiamento e gasto público na educação básica no Brasil: 1995-2005.** *Educ. Soc.* [online]. 2007, vol.28, n.100, pp. 857-876. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302007000300011>.

CERISARA, Ana Beatriz. **O Referencial curricular nacional para a educação infantil no contexto das reformas.** *Educ. Soc.* [online]. 2002, vol.23, n.80, pp. 326-345. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302002008000016>.

CHAUI, Marilena. **A universidade pública sob nova perspectiva.** *Rev. Bras. Educ.* [online]. 2003, n.24, pp. 5-15. ISSN 1413-2478. <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-24782003000300002>.

CORBUCCI, Paulo Roberto. **Financiamento e democratização do acesso à educação superior no Brasil: da deserção do Estado ao projeto de reforma.** *Educ. Soc.* [online]. 2004, vol.25, n.88, pp. 677-701. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302004000300003>.

CUNHA, Luiz Antônio. **Desenvolvimento desigual e combinado no ensino superior: Estado e mercado.** *Educ. Soc.* [online]. 2004, vol.25, n.88, pp. 795-817. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302004000300008>.

CUNHA, Rodrigo Bastos. **Políticas de línguas e educação escolar indígena no Brasil.** *Educ. rev.* [online]. 2008, n.32, pp. 143-159. ISSN 0104-4060. <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-40602008000200011>.

CUNHA, Murilo Bastos da. **Construindo o futuro: a biblioteca universitária brasileira em 2010.** *Ci. Inf.* [online]. 2000, vol.29, n.1, pp. 71-89. ISSN 0100-1965. <http://dx.doi.org/10.1590/S0100-19652000000100008>.

CURY, Carlos Roberto Jamil. **Por um novo plano nacional de educação.** *Cad. Pesqui.* [online]. 2011, vol.41, n.144, pp. 790-811. ISSN 0100-1574. <http://dx.doi.org/10.1590/S0100-15742011000300008>.

CURY, Carlos Roberto Jamil. **Estado e políticas de financiamento em educação.** *Educ. Soc.* [online]. 2007, vol.28, n.100, pp. 831-855. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302007000300010>.

CURY, Carlos Roberto Jamil. **A Educação Básica no Brasil.** *Educ. Soc.* [online]. 2002, vol.23, n.80, pp. 168-200. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302002008000010>.

DAVIES, Nicholas. **Os procedimentos adotados pelo tribunal de contas do Piauí para a verificação das receitas e despesas vinculadas à educação.** *Educ. Soc.* [online]. 2010, vol.31, n.110, pp. 93-111. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302010000100006>.

DAVIES, Nicholas. **Os procedimentos adotados pelos Tribunais de Contas da Bahia para a verificação das receitas e despesas vinculadas à educação.** *Ensaio: aval.pol.públ.Educ.* [online]. 2010, vol.18, n.66, pp. 139-156. ISSN 0104-4036. <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-40362010000100008>.

DAVIES, Nicholas. **FUNDEB: a redenção da educação básica?.** *Educ. Soc.* [online]. 2006, vol.27, n.96, pp. 753-774. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302006000300007>.

DI PIERRO, Maria Clara. **Descentralização, focalização e parceria: uma análise das tendências nas políticas públicas de educação de jovens e adultos.** *Educ. Pesqui.* [online]. 2001, vol.27, n.2, pp. 321-337. ISSN 1517-9702. <http://dx.doi.org/10.1590/S1517-97022001000200009>.

DI PIERRO, Maria Clara. **A educação de jovens e adultos no Plano Nacional de Educação: avaliação, desafios e perspectivas.** *Educ. Soc.* [online]. 2010, vol.31, n.112, pp. 939-959. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302010000300015>.

DI PIERRO, Maria Clara. **Notas sobre a redefinição da identidade e das políticas públicas de educação de jovens e adultos no Brasil.** *Educ. Soc.* [online]. 2005, vol.26, n.92, pp. 1115-1139. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302005000300018>.

DIAZ, Sebastián Donoso e ROJAS, Óscar Arias. **Diferenças de escala em sistemas locais de Educação Pública no Chile.** *Ensaio: aval.pol.públ.Educ.* [online]. 2011, vol.19, n.71, pp. 283-306. ISSN 0104-4036. <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-40362011000300004>.

DOMICIANO, Cássia Alessandra. **A educação infantil via programa bolsa creche: o caso do município paulista de Hortolândia.** *Educ. rev.* [online]. 2011, vol.27, n.3, pp. 231-250. ISSN 0102-4698. <http://dx.doi.org/10.1590/S0102-46982011000300012>.

DONOSO DIAZ, Sebastián. **A reforma neoliberal da educação superior no Chile em 1981.** *Rev. bras. Ci. Soc.* [online]. 2005, vol.20, n.57, pp. 53-64. ISSN 0102-6909. <http://dx.doi.org/10.1590/S0102-69092005000100004>.

DONOSO DIAZ, Sebastián e CANCINO CANCINO, Víctor. **Desafios-chave do fortalecimento da gestão dos governos subnacionais chilenos na educação.** *Ensaio: aval.pol.públ.Educ.* [online]. 2006, vol.14, n.52, pp. 311-338. ISSN 0104-4036. <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-40362006000300003>.

DONOSO, Sebastián e DONOSO, Gonzalo. **Políticas de gestão da educação pública escolar no Chile (1990-2010): uma avaliação inicial.** *Ensaio: aval.pol.públ.Educ.* [online]. 2009, vol.17, n.64, pp. 421-448. ISSN 0104-4036. <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-40362009000300003>.

DUARTE, Marisa Ribeiro Teixeira. **Regulação sistêmica e política de financiamento da educação básica.** *Educ. Soc.* [online]. 2005, vol.26, n.92, pp. 821-839. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302005000300006>.

ESTEVES, Luiz Carlos Gil. **O FUNDEF no estado do Rio de Janeiro: a óptica dos perdedores.** *Rev. Bras. Educ.* [online]. 2007, vol.12, n.35, pp. 212-231. ISSN 1413-2478. <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-24782007000200003>.

FIGUEIREDO, Ireni Marilene Zago. **Os projetos financiados pelo banco mundial para o ensino fundamental no Brasil.** *Educ. Soc.* [online]. 2009, vol.30, n.109, pp. 1123-1138. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302009000400010>.

FREITAS, Helena Costa Lopes de. **Certificação docente e formação do educador: regulação e desprofissionalização.** *Educ. Soc.* [online]. 2003, vol.24, n.85, pp. 1095-1124. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302003000400002>.

FONSECA, Marília. **Projeto político pedagógico e o Plano de Desenvolvimento da Escola: duas concepções antagônicas de gestão escolar.** *Cad. CEDES* [online]. 2003, vol.23, n.61, pp. 302-318. ISSN 0101-3262. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-32622003006100004>.

GATTI, Bernardete A.. **Estudos quantitativos em educação.** *Educ. Pesqui.* [online]. 2004, vol.30, n.1, pp. 11-30. ISSN 1517-9702. <http://dx.doi.org/10.1590/S1517-97022004000100002>.

GHEDINE, Tatiana; TESTA, Maurício Gregianin e FREITAS, Henrique Mello Rodrigues de. **Compreendendo as iniciativas de educação a distância via internet: estudo de caso em duas grandes empresas no Brasil.** *Rev. Adm. Pública* [online]. 2006, vol.40, n.3, pp. 427-455. ISSN 0034-7612. <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122006000300006>.

GOMES, Alfredo Macedo. **Política de avaliação da educação superior: controle e massificação.** *Educ. Soc.* [online]. 2002, vol.23, n.80, pp. 275-298. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302002008000014>.

GOMES, Candido Alberto da Costa. **Democratização e financiamento da educação profissional: uma provocativa experiência.** *Ensaio: aval.pol.públ.Educ.* [online]. 2008, vol.16, n.59, pp. 179-194. ISSN 0104-4036. <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-40362008000200002>.

GOMES, Candido Alberto e MORGADO, Patrícia Cristina Chaves Rodrigues. **Financiamento do ensino médio: transparência ou opacidade?.** *Ensaio: aval.pol.públ.Educ.* [online]. 2007, vol.15, n.55, pp. 223-240. ISSN 0104-4036. <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-40362007000200004>.

GOUVEIA, Andréa Barbosa. **Avaliação da política educacional municipal: em busca de indicadores de efetividade nos âmbitos do acesso, gestão e financiamento.** *Ensaio: aval.pol.públ.Educ.* [online]. 2009, vol.17, n.64, pp. 449-475. ISSN 0104-4036. <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-40362009000300004>.

GOUVEIA, Andréa Barbosa e SOUZA, Ângelo Ricardo De. **Perspectivas e desafios no debate sobre financiamento e gestão da educação: da CONAE a um novo PNE.** *Educ. Soc.* [online]. 2010, vol.31, n.112, pp. 789-807. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302010000300008>.

JESUS, Wellington Ferreira de. **A vinculação de recursos para a educação e a UDN.** *Cad. Pesqui.* [online]. 2010, vol.40, n.139, pp. 213-236. ISSN 0100-1574. <http://dx.doi.org/10.1590/S0100-15742010000100011>.

KANG, Thomas H.. **Descentralização e financiamento da educação brasileira: uma análise comparativa, 1930-1964.** *Estud. Econ.* [online]. 2011, vol.41, n.3, pp. 573-598. ISSN 0101-4161. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-41612011000300004>.

LIMA, Kátia Regina de Souza. **O Banco Mundial e a educação superior brasileira na primeira década do novo século.** *Rev. katálysis* [online]. 2011, vol.14, n.1, pp. 86-94. ISSN 1414-4980. <http://dx.doi.org/10.1590/S1414-49802011000100010>.

LORDELO, Eulina da Rocha e ROTHLE, Monika. **Educação infantil na Noruega.** *Psicol. cienc. prof.* [online]. 2006, vol.26, n.3, pp. 504-515. ISSN 1414-9893. <http://dx.doi.org/10.1590/S1414-98932006000300013>.

MARTINS, Angela Maria. **O contexto escolar e a dinâmica de órgãos colegiados: uma contribuição ao debate sobre gestão de escolas.** *Ensaio: aval.pol.públ.Educ.* [online]. 2008, vol.16, n.59, pp. 195-206. ISSN 0104-4036. <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-40362008000200003>.

OLIVEIRA, Ramon de. **Possibilidades do Ensino Médio Integrado diante do financiamento público da educação.** *Educ. Pesqui.* [online]. 2009, vol.35, n.1, pp. 51-66. ISSN 1517-9702. <http://dx.doi.org/10.1590/S1517-97022009000100004>.

- OLIVEIRA, Romualdo Portela de e ARAUJO, Gilda Cardoso de. **Qualidade do ensino: uma nova dimensão da luta pelo direito à educação.** *Rev. Bras. Educ.* [online]. 2005, n.28, pp. 5-23. ISSN 1413-2478. <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-24782005000100002>.
- OLIVEIRA, João Ferreira de; FONSECA, Marília e TOSCHI, Mirza Seabra. **O programa FUNDESCOLA: concepções, objetivos, componentes e abrangência - a perspectiva de melhoria da gestão do sistema e das escolas públicas.** *Educ. Soc.* [online]. 2005, vol.26, n.90, pp. 127-147. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302005000100006>.
- PERUCCHI, Valmira e GARCIA, Joana Coeli Ribeiro. **Projetos de pesquisa dos grupos do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba.** *Perspect. ciênc. inf.* [online]. 2011, vol.16, n.3, pp. 131-147. ISSN 1413-9936. <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-99362011000300008>.
- PINTO, José Marcelino de Rezende. **Financiamento da educação no Brasil: um balanço do Governo FHC (1995-2002).** *Educ. Soc.* [online]. 2002, vol.23, n.80, pp. 108-135. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302002008000008>.
- PINTO, José Marcelino de Rezende. **Uma análise do financiamento da educação no estado da Califórnia, EUA.** *Cad. Pesqui.* [online]. 2005, vol.35, n.126, pp. 699-722. ISSN 0100-1574. <http://dx.doi.org/10.1590/S0100-15742005000300009>.
- PINTO, José Marcelino de Rezende. **A política recente de fundos para o financiamento da educação e seus efeitos no pacto federativo.** *Educ. Soc.* [online]. 2007, vol.28, n.100, pp. 877-897. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302007000300012>.
- QUEIROZ, Creuza Maria Brito; SA, Evelin Naked de Castro e ASSIS, Marluce Maria Araújo. **Qualidade de vida e políticas públicas no município de Feira de Santana.** *Ciênc. saúde coletiva* [online]. 2004, vol.9, n.2, pp. 411-421. ISSN 1413-8123. <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-81232004000200017>.
- RAMOS, Regina Celia e DI GIORGI, Cristiano Amaral. **Do Fundef ao Fundeb: avaliando o passado para pensar o futuro: um estudo de caso no município de Pirapozinho-SP.** *Ensaio: aval.pol.públ.Educ.* [online]. 2011, vol.19, n.72, pp. 623-650. ISSN 0104-4036. <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-40362011000400009>.
- REZENDE PINTO, Jose Marcelino de; AMARAL, Nelson Cardoso e CASTRO, Jorge Abraão de. **O financiamento do Ensino Médio no Brasil: de uma escola boa para poucos à massificação barata da rede pública.** *Educ. Soc.* [online]. 2011, vol.32, n.116, pp. 639-665. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302011000300003>.
- RODRIGUEZ, VICENTE. **Financiamento da educação e políticas públicas: o Fundef e a política de descentralização.** *Cad. CEDES* [online]. 2001, vol.21, n.55, pp. 42-57. ISSN 0101-3262. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-32622001000300004>.
- RODRIGUES, David e NOGUEIRA, Jorge. **Educação especial e inclusiva em Portugal: fatos e opções.** *Rev. bras. educ. espec.* [online]. 2011, vol.17, n.1, pp. 3-20. ISSN 1413-6538. <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-65382011000100002>.

SALES, Luís Carlos e SILVA, Magna Jovita G. S. e. **O financiamento da educação pública municipal de Teresina: o custo-aluno/ano.** *Ensaio: aval.pol.públ.Educ.* [online]. 2009, vol.17, n.65, pp. 695-718. ISSN 0104-4036. <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-40362009000400008>.

SENA, Paulo. **A legislação do Fundeb.** *Cad. Pesqui.* [online]. 2008, vol.38, n.134, pp. 319-340. ISSN 0100-1574. <http://dx.doi.org/10.1590/S0100-15742008000200004>.

SGUISSARDI, Valdemar. **Reforma universitária no Brasil - 1995-2006: precária trajetória e incerto futuro.** *Educ. Soc.* [online]. 2006, vol.27, n.96, pp. 1021-1056. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302006000300018>.

SHIROMA, Eneida Oto e LIMA FILHO, Domingos Leite. **Trabalho docente na Educação Profissional e Tecnológica e no PROEJA.** *Educ. Soc.* [online]. 2011, vol.32, n.116, pp. 725-743. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302011000300007>.

SOBREIRA, Rogério e CAMPOS, Bruno Cesar. **Investimento público em educação fundamental e a qualidade do ensino: uma avaliação regional dos resultados do Fundef.** *Rev. Adm. Pública* [online]. 2008, vol.42, n.2, pp. 327-346. ISSN 0034-7612. <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122008000200006>.

SOUZA, Donaldo Bello de e VASCONCELOS, Maria Celi Chaves. **Os Conselhos Municipais de Educação no Brasil: um balanço das referências nacionais (1996-2002).** *Ensaio: aval.pol.públ.Educ.* [online]. 2006, vol.14, n.50, pp. 39-56. ISSN 0104-4036. <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-40362006000100004>.

SOUZA, Alberto de Mello e e COSTA, Marly de Abreu. **Reformas do ensino básico: tendências e limites.** *Ensaio: aval.pol.públ.Educ.* [online]. 2009, vol.17, n.64, pp. 477-494. ISSN 0104-4036. <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-40362009000300005>.

SOUZA, Sandra Zákia Lian de e OLIVEIRA, Romualdo Portela de. **Políticas de avaliação da educação e quase mercado no Brasil.** *Educ. Soc.* [online]. 2003, vol.24, n.84, pp. 873-895. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302003000300007>.

TRINDADE, Hélió. **A República em tempos de reforma universitária: o desafio do Governo Lula.** *Educ. Soc.* [online]. 2004, vol.25, n.88, pp. 819-844. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302004000300009>.

TOSI, Pedro Geraldo; FALEIROS, Rogério Naques e TEODORO, Rodrigo da Silva. **Crédito e pequena cafeicultura no oeste paulista: Franca/SP 1890-1914 .** *Rev. Bras. Econ.* [online]. 2007, vol.61, n.3, pp. 405-426. ISSN 0034-7140. <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-71402007000300006>.

VAZQUEZ, Daniel Arias. **Desequilíbrios regionais no financiamento da educação: a política nacional de equidade do FUNDEF.** *Rev. Sociol. Polit.* [online]. 2005, n.24, pp. 149-164. ISSN 0104-4478. <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-44782005000100010>.

VELLOSO, Jacques e MARQUES, Paulo Marcello F.. **Recursos próprios da UNB, o financiamento das IFES e a reforma da educação superior.** *Educ. Soc.* [online]. 2005, vol.26, n.91, pp. 655-680. ISSN 0101-7330. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-73302005000200018>.

ZIBAS, Dagmar. **A reforma do ensino médio no Chile: vitrina para a América Latina?** *Cad. Pesqui.* [online]. 2002, n.115, pp. 233-262. ISSN 0100-1574. <http://dx.doi.org/10.1590/S0100-15742002000100010>.

CIP – Catalogação na Publicação

P337a Pavan, Rafael
Aspectos legais que compõem os repasses para financiar o orçamento da educação básica : um estudo de caso do município de Passo Fundo/RS para o exercício de 2011 / Rafael Pavan. – 2013.
143 f. ; 30 cm.

Dissertação (Mestrado em Educação) – Universidade de Passo Fundo, 2013.

Orientadora: Professora Dr^a. Rosimar Serena Siqueira Esquinsani.

1. Educação e Estado. 2. Política educacional. 3. Orçamento público - Passo Fundo (RS). 4. Sistema tributário. I. Esquinsani, Rosimar Serena Siqueira, orientadora. II. Título.

CDU: 37.014