



## **Aplicação Mínima Constitucional em Educação pelo Governo Federal do Brasil entre os Anos de 2002 e 2012**

**Aline Furtado da Silva**

**Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)**

**alinefurtadodasilva@gmail.com**

**Orion Augusto Platt Neto**

**Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)**

**orion.platt@ufsc.br**

**Flávio da Cruz**

**Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)**

**flacruz2012@gmail.com**

### **Resumo**

A educação é um direito social de todos os cidadãos brasileiros e está prevista na Constituição Federal de 1988, que determina a aplicação de uma parte dos recursos obtidos com a receita resultante de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino. Este estudo tem como objetivo verificar como a União tem atendido os percentuais relativos aos limites de aplicação mínima constitucional para a educação entre 2002 e 2012. Quanto aos objetivos esta pesquisa caracteriza-se como descritiva; em relação aos procedimentos é classificada como pesquisa bibliográfica e documental; e quanto à abordagem do problema, esta pesquisa é considerada qualitativa e quantitativa. A Constituição Federal atribui à União a responsabilidade de financiar as instituições públicas federais de ensino, enquanto que os demais entes deverão atender outros ensinos. Para que isso ocorra, a União deve aplicar, anualmente, o mínimo de 18% da Receita Líquida de Impostos, em despesas com educação. A análise dos dados da pesquisa permitiu constatar que as despesas com educação não acompanharam no mesmo ritmo o crescimento das receitas de impostos ao longo dos anos analisados. Entre 2002 e 2012, as receitas de impostos cresceram 282%, contra 202% das despesas com educação, ambos em valores ajustados pela inflação. Os percentuais de aplicação em educação apresentaram variações, alcançando um mínimo de 18,49% em 2007 e um máximo de 39,44% em 2004. Independentemente das variáveis, conclui-se que o Governo Federal cumpriu com os 18% de aplicação mínima da receita de impostos em educação, em todos os anos analisados.

**Palavras-chave:** Educação no Governo Federal; Limite constitucional; Despesa Pública.

### **1 INTRODUÇÃO**

Educação, cultura e bem estar social são aspirações citadas como demanda dos cidadãos nas normas reguladoras de convivência social. A Constituição Federal de 1988 prevê que a educação constitui um direito de todos e que deve ser incentivado e promovido pelo Estado e pela família, com apoio da sociedade (BRASIL, 1988, art. 205). Como garantia a este direito, a mesma lei compromete uma porcentagem determinada como aplicação mínima anual da receita resultante de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino (BRASIL, 1988, art. 212).



Com isso, percebe-se uma das responsabilidades que os gestores públicos têm sobre a correta aplicação dos recursos que lhe são dados a alocar e executar. Em auxílio ao cumprimento desta e de outras exigências, a Contabilidade Pública oferece conhecimentos, bem como dados para apoiar decisões visando à adequada administração dos recursos públicos.

Esta pesquisa procura responder a seguinte questão: “o Governo Federal tem respeitado os limites de aplicação mínima constitucional em educação entre os anos de 2002 e 2012?”. Este artigo busca tal resposta por meio da coleta, identificação, apresentação e análise de dados e informações emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Fazenda do Governo Federal.

Deste modo, o objetivo do artigo é verificar como a União tem atendido os percentuais relativos aos limites de aplicação mínima constitucional para a educação entre 2002 e 2012.

O artigo busca ampliar o estudo de Garcia e Platt Neto (2010) que apresentou também uma análise da aplicação mínima constitucional na função educação no orçamento do Governo Federal entre os anos de 2003 e 2008.

Durante a série histórica estudada no presente artigo, houve mudanças na metodologia utilizada para a apresentação dos dados e apuração da aplicação mínima constitucional. Por isso, destaca-se que não se pretende analisar as mudanças metodológicas, uma vez que elas ocorreram em aspectos formais e estéticos e os mesmos não comprometem a comparabilidade envolvida nesta pesquisa. Também não se configura como objetivo deste estudo avaliar se os valores destinados aos limites de aplicação mínima são ideais ou não, nem julgar qual seria o nível ideal de gastos.

Este trabalho justifica-se por sua relevância social. A sociedade demonstra muitas vezes aspirações por uma educação pública de qualidade. Para favorecer a efetivação desta vontade, é necessário que os gestores públicos apliquem no ensino, ao menos, os recursos mínimos determinados constitucionalmente. Por meio de gráficos e explicações, o presente artigo busca evidenciar à sociedade os valores aplicados no ensino além de demonstrar se os gestores públicos cumpriram ou não o limite mínimo constitucional.

Ao abordar as receitas e despesas orçamentárias, os demonstrativos e normas que norteiam a aplicação mínima constitucional em educação e a análise dos dados emitidos pela STN, entende-se que o presente artigo fornece embasamento e subsídios a usuários da Contabilidade Pública que pretendam realizar novas análises. Além disso, os resultados deste estudo podem instrumentalizar o controle social, com informações e análises, tendo em vista que foi evidenciada a conformidade da aplicação mínima em educação no Governo Federal.

No capítulo a seguir, é apresentada uma revisão normativa e de literatura com os conceitos fundamentais da Contabilidade Pública, legislação aplicada e demonstrativos contábeis, para entendimento e abordagem do tema com maior propriedade.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Receitas e despesas orçamentárias

O Estado possui como atividade financeira o dever de tentar satisfazer às necessidades públicas. Para efetivá-la, o Estado obtém recursos que são chamados de receitas, quando há a entrada deles nos cofres públicos, e de despesas, quando ocorre a saída ou quando decorrem de encargos assumidos.



Neste sentido, o orçamento público é um instrumento de planejamento e organização da administração pública e, por meio dele, é possível verificar como se pretende empregar os recursos públicos. De acordo com o Manual do Contador da Administração Pública (1954 apud KOHAMA, 2010, p. 40), o orçamento é definido como “um ato de previsão de receita e fixação da despesa para um determinado período de tempo, geralmente um ano, e constitui o documento fundamental das finanças do Estado, bem como da Contabilidade Pública”.

Por meio desta ferramenta, a administração pública firma um compromisso com a sociedade sobre a aplicação dos recursos, buscando, dentre outras finalidades, a satisfação das necessidades coletivas. Porém, por vezes o orçamento público tem vigência menor do que um ano, implicando em atrasos e falhas. Cruz (2009) apresenta comportamentos de alguns anos da década de 1990 em que o orçamento não teve um exercício normal. Como por exemplo, o ano de 1996 em que o orçamento foi aprovado somente no dia 9 e maio de 1996, recorrendo em um atraso de quatro meses e nove dias neste exercício.

A Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece, de acordo com o enfoque orçamentário, que o reconhecimento da receita se dá no momento da arrecadação, e o reconhecimento da despesa, no empenho (BRASIL, 1964, art. 35).

As receitas públicas podem ser extraorçamentárias ou orçamentárias. Segundo a STN/SOF (2012, p. 9), receitas públicas são registradas como “receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, ou ingressos extraorçamentários, quando representam apenas entradas compensatórias”. Ou seja, receita orçamentária é aquela que verdadeiramente pertence à entidade constituindo elemento novo ao patrimônio público.

Em razão disso, é por meio das receitas orçamentárias que se torna viável a execução das políticas públicas, pois, elas “são fontes de recursos utilizadas pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade” (STN/SOF, 2012, p. 10).

Assim sendo, a Lei n.º 4.320/1964 classifica as receitas orçamentárias, em nível de categoria econômica, em Receitas Correntes e Receitas de Capital (BRASIL, 1964, art. 11). As categorias econômicas são desmembradas em origens, estas em espécies, as espécies em rubricas que por sua vez são desmembradas em alíneas e sequentemente em subalíneas. Dentre as Receitas Correntes, encontra-se a origem Receitas Tributárias que compreende as contas Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria.

Na análise realizada abrangem-se as receitas com impostos e estas, como se esclareceu, estão caracterizadas como espécie. Para tanto, torna-se importante saber que, segundo o Código Tributário Nacional, imposto é “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966, art. 16).

As despesas orçamentárias possuem diversas classificações. Em nível de categorias econômicas, as despesas orçamentárias são classificadas em: Despesas Correntes, as quais “não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital”; e Despesas de Capital, quando contribuem (STN/SOF, 2012, p. 52). As categorias econômicas são desmembradas em grupos de natureza de despesa, estes em modalidades de aplicação, as modalidades de aplicação em elementos de despesa, que por sua vez possui um desdobramento facultativo.

O enfoque deste artigo é na classificação funcional da despesa orçamentária que “segrega as dotações orçamentárias em funções e subfunções, buscando responder



basicamente à indagação “em que” área de ação governamental a despesa será realizada” (STN/SOF, 2012, p. 48).

Segundo MOG (1999), a classificação funcional é aplicada aos orçamentos das três esferas de Governo e isto “permite a consolidação nacional dos gastos do setor público” (STN/SOF, 2012, p. 48). A classificação é representada por cinco dígitos: dois representam a função e três a subfunção (MOG, 1999).

Entende-se por função “o maior nível de agregação das diversas áreas de despesas que competem ao setor público” e subfunção, “uma partição da função visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público” (MOG, 1999, p. 1). A função geralmente está relacionada com a missão institucional do órgão, como: cultura, educação, saúde; enquanto a subfunção pode ser combinada com funções diferentes (STN/SOF, 2012).

No quadro a seguir são apresentadas as subfunções que tipicamente se ligam a função educação.

**Quadro 1 – Subfunções da função de governo educação**

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

Fonte: Elaborado pelos autores a partir da função e subfunções de MOG (1999).

O Quadro 1 apresenta a função educação com diversas subfunções. Assim ocorre também com as outras 27 funções apresentadas na Portaria MOG n.º 42/1999. Porém, na seção seguinte são apresentadas determinadas particularidades que a Constituição Federal apresenta para a educação.

## 2.2 Aplicação mínima constitucional em educação

A Constituição Federal prevê a educação como direito de todos e uma ferramenta para o desenvolvimento do indivíduo, seu preparo para o trabalho e para o exercício da cidadania. A família e o Estado têm o dever de incentivar e promover a educação com auxílio da sociedade (BRASIL, 1988, art. 205).

A educação, assim como “a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados”, é considerada um direito social dos cidadãos brasileiros (BRASIL, 1988, art. 6º). Destaca-se que, no decorrer deste artigo, ao citar os cidadãos, incluem-se também as cidadãs.

Contudo, não basta definir que a educação é um direito social, uma vez que é necessário assegurar recursos para o exercício deste direito à população. Para tanto, a Constituição Federal determina que é competência das três esferas de governo proporcionar meios de acesso à educação (BRASIL, 1988, art. 23, V).

Deste modo, a efetivação do dever do Estado com a educação ocorre mediante a garantia de: educação básica obrigatória e gratuita, universalização do ensino médio gratuito, “atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência”, educação infantil, acesso aos níveis mais elevados do ensino, oferta de ensino noturno regular e abrange também o atendimento “por meio de programas suplementares de material didático escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde” para estudantes da educação básica (BRASIL, 1988, art. 208).





A Constituição Federal prevê o Plano Nacional de Educação (PNE) (BRASIL, 1988, art. 214), que foi regulado pela Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996 (BRASIL, 1996, art. 87). No referido Plano constam diretrizes, metas e estratégias para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino, para um período de 10 anos. A vigência do último PNE se encerrou em 2010.

Segundo o Ministério da Educação (MEC, 2014), há um projeto de lei, encaminhado ao Congresso pelo Governo Federal em 15 de dezembro de 2010, que cria o novo PNE para vigorar de 2011 a 2020. Este projeto apresenta dez diretrizes e vinte metas, seguidas de suas estratégias (MEC, 2014). As diretrizes são apontadas no Projeto de Lei n.º 8035/2010 (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2010, art. 2º) da seguinte forma:

- 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.

Segundo a Constituição Federal (BRASIL, 1988, art. 211), a organização dos sistemas de ensino entre a União, estados, Distrito Federal e municípios ocorrerá como demonstrado no quadro a seguir.

Com base no Quadro 2, observa-se que a Constituição Federal determina e distribui entre os entes a atuação nas diferentes áreas da educação. A União tem a responsabilidade de financiar as instituições de ensino públicas federais e dar assistência aos demais entes.

Com isso, percebe-se que para atendimento a um direito de tamanha importância como a educação, são necessários, além de uma boa organização, diversos subsídios legais específicos, para que este direito seja tratado de maneira correta e supra as necessidades coletivas.

**Quadro 2 – Organização dos Sistemas de Ensino**

Ente Federativo	Constituição Federal
União	§ 1º A União organizará o sistema federal de ensino e o dos Territórios, financiará as instituições de ensino públicas federais e exercerá, em matéria educacional, função redistributiva e supletiva, de forma a garantir equalização de oportunidades educacionais e padrão mínimo de qualidade do ensino mediante assistência técnica e financeira aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;
Estados e Distrito Federal	§ 3º Os Estados e o Distrito Federal atuarão prioritariamente no ensino fundamental e médio.
Municípios	§ 2º Os Municípios atuarão prioritariamente no ensino fundamental e na educação infantil.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de disposições de Brasil (1988, art. 11).

Para garantir este direito à população, a Constituição Federal determina uma porcentagem, definida como aplicação mínima anual, da receita resultante de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE). A União deve aplicar nunca menos de 18% (dezoito por cento) da receita resultante de impostos, anualmente, em MDE. Os estados, o Distrito Federal e os municípios devem aplicar anualmente no mínimo 25% (vinte e cinco por



cento) da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências (BRASIL, 1988, Art. 212).

A quantia arrecadada de impostos transferida pela União aos demais entes, “não é considerada, para efeito do cálculo”. Desta forma, tal valor deverá ser deduzido da “base de cálculo da receita, do ente transferidor, para apuração dos limites mínimos estabelecidos constitucionalmente” (STN, 2012, p. 266).

Conforme a Lei n.º 9.394/1996, os recursos destinados à educação serão provenientes das receitas com: impostos próprios da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios; transferências constitucionais e outras transferências; salário-educação e de outras contribuições sociais; incentivos fiscais; e outros recursos previstos em lei (BRASIL, 1996, art. 68).

Ainda na referida Lei (BRASIL, 1996, art. 70), encontra-se relacionado o que é considerado despesa com manutenção e desenvolvimento do ensino:

- 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;
- IV - levantamentos estatísticos, estudos e pesquisas visando precipuamente ao aprimoramento da qualidade e à expansão do ensino;
- V - realização de atividades-meio necessárias ao funcionamento dos sistemas de ensino;
- VI - concessão de bolsas de estudo a alunos de escolas públicas e privadas; VII - amortização e custeio de operações de crédito destinadas a atender ao disposto nos incisos deste artigo
- VIII - aquisição de material didático-escolar e manutenção de programas de transporte escolar.

Desta forma, percebe-se que estas despesas devem estar envolvidas com os objetivos das instituições de ensino e, se corretamente direcionadas, provavelmente trarão benefícios à sociedade. Com vistas a evitar possíveis equívocos de classificação, a Lei n.º 9.394/1996 determina também o que não é considerado despesa com manutenção e desenvolvimento do ensino (BRASIL, 1996, art. 71):

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

Estes dados e informações referentes às receitas obtidas pelos entes públicos, que se tornam, em parte, despesas incorridas com a manutenção e desenvolvimento da educação, devem ser evidenciados em demonstrativos específicos que estão aprofundados na seção a seguir.



### 2.3 Demonstrativos contábeis sobre limites fiscais

Sabendo que o Estado possui uma organização administrativa que obtém recursos para atender às necessidades coletivas, observa-se a importância desta organização estar submetida à Contabilidade. Portanto, a Contabilidade Pública “é a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais de direito financeiro” (ANGÉLICO, 2009, p. 107-108).

Kohama (2010) completa a definição anterior observando que a Contabilidade Pública não deve ser vista apenas como registro e escrituração contábil, mas também observar a legalidade dos atos da execução orçamentária, por meio do controle e acompanhamento. Cruz (2009, p. 10) corrobora, conceituando a Contabilidade Pública como “a ciência que estuda, orienta, controla e demonstra a programação e a execução orçamentária, financeira e patrimonial das instituições de direito público”.

A Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece normas de finanças públicas com intuito de orientar a responsabilidade na gestão fiscal, que é definida como: “ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas” (BRASIL, 2000, art. 1º, §1º). As obrigações da LRF são destinadas para todas as esferas de governo e entes: União, estados, Distrito Federal e municípios.

Deste modo, percebe-se um desafio para os gestores públicos, que têm responsabilidade sobre a aplicação dos recursos estatais, assim como na transparência e publicação dos mesmos.

Neste contexto decisório, a Contabilidade Pública pode auxiliar por meio de dados e informações contidos em balanços, demonstrativos e relatórios que expõe os resultados sobre o uso dos recursos públicos. A LRF prevê a publicação de quatro conjuntos de relatórios: o Anexo de Metas Fiscais, o Anexo de Riscos Fiscais, o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), que são instrumentos de transparência da gestão fiscal (BRASIL, 2000, art. 48).

A LRF determina que os relatórios do RGF e do RREO “deverão ser elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo” Conselho de Gestão Fiscal (BRASIL, 2000, art. 55, § 4º e 67). Porém, com a inexistência deste conselho, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) está responsável pelos modelos em questão. Praticamente todos os anos, desde 2000, a STN edita portarias apresentando modelos e informações sobre os demonstrativos fiscais RGF e RREO.

Os artigos 54 e 55 da LRF abrangem o RGF, que deverá ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada quadrimestre (BRASIL, 2000, art. 54-55). Segundo o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), “O objetivo do Relatório é dar transparência à gestão fiscal do titular do Poder/órgão realizada no período, principalmente por meio da verificação do cumprimento dos limites” (STN, 2012, p. 499).

Os artigos 52 e 53 da LRF abrangem o RREO, que será publicado pelo Poder Executivo dos três entes federativos, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre (BRASIL, 2000, art. 52-53). O relatório deve vir acompanhado das assinaturas do responsável pelo Poder Executivo e do Contador responsável pela elaboração do relatório (STN, 2012).

O RREO é composto por diversos demonstrativos. A 5ª edição do MDF (STN, 2012, p. 123-124), aprovada pela Portaria n.º 637/2012, válida a partir de 2013, apresenta 10 (dez) demonstrativos que “deverão ser elaborados e publicados até trinta dias após o encerramento do bimestre de referência” e 4 (quatro) demonstrativos que “deverão ser elaborados e



publicados até trinta dias após o encerramento do último bimestre”. Dentre os publicados bimestralmente, encontra-se o Demonstrativo das Receitas e Despesas com MDE que está sendo utilizado nesta pesquisa (STN, 2012).

A publicação deste demonstrativo simultaneamente ao RREO está prevista na Lei n.º 9.394/1996, de 20 de dezembro de 1996, conhecida como Lei das Diretrizes e Bases da Educação (LDB). “As receitas e despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino serão apuradas e publicadas nos balanços do Poder Público, assim como nos relatórios a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição Federal” (BRASIL, 1996, art. 72).

O Demonstrativo das Receitas e Despesas com MDE evidencia os recursos públicos destinados à educação. Esses recursos são derivados de impostos e de receitas vinculadas ao ensino além de Despesas com MDE vinculadas a receita, acréscimos ou decréscimos nas transferências do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB). Por meio deste demonstrativo é possível verificar o cumprimento dos limites constitucionais com a educação (STN, 2012).

Segundo o MDF (STN, 2012), o demonstrativo (MDE) tem como um de seus objetivos, demonstrar e avaliar o cumprimento da aplicação mínima em educação, assim como apresentar dados e informações com a finalidade de obter controle pelo governo e pela sociedade.

Desta forma, por meio da publicação deste demonstrativo, pela União, foi possível verificar se o Governo Federal vem aplicando corretamente a porcentagem mínima em educação ao longo dos anos. O Resultado desta análise está demonstrado no capítulo 4 deste artigo. O capítulo a seguir esclarece a metodologia empregada na realização da pesquisa.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia aplicada neste artigo tem em vista alcançar o objetivo proposto, respondendo a questão problema desta pesquisa. Este capítulo apresenta, inicialmente, a classificação da pesquisa conforme algumas tipologias existentes e, por fim, são apresentados os instrumentos e procedimentos utilizados.

#### 3.1 Classificação da Pesquisa

Diferentes autores apresentam diversas tipologias de pesquisa. Segundo Raupp e Beuren (2010), três tipologias se enquadram melhor às particularidades da Contabilidade. São elas: pesquisa quanto aos objetivos, pesquisa quanto aos procedimentos e pesquisa quanto à abordagem do problema.

Quanto aos objetivos esta pesquisa é classificada como descritiva, pois, descreve “características de determinada população”, Governo Federal, estabelecendo “relações entre variáveis” que suscitam aplicações de recursos na função educação, além de utilizar “técnicas padronizadas de coleta de dados” (GIL, 2007, p. 42).

No que concerne aos procedimentos, esta pesquisa é qualificada como pesquisa bibliográfica e documental. A pesquisa se concentra em dados exclusivamente de uma única entidade, a União, buscando conhecer o tratamento dado por esta ao limite constitucional determinado para a educação, entre os anos de 2002 e 2012.

Esta pesquisa não utilizou o procedimento de amostragem, de modo que apenas um ente não pode representar a realidade de toda a população. Além disso, a União não possui um ente equivalente entre os demais entes da federação.





Diante dos três Poderes da União, a responsabilidade de aplicação mínima em educação recai sobre o Poder Executivo Federal. Desta forma, esta pesquisa foi possível porque os demonstrativos contábeis, necessários para a coleta dos dados, foram obtidos com êxito no sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

O Tribunal de Contas da União (TCU) emite, todos os anos, Relatórios e Pareceres Prévios sobre contas do Governo Federal. Em alguns dos anos analisados, os Relatórios apresentaram valores diferentes dos apresentados pela STN. Apesar disso, constata-se que esta diferença não interfere nos resultados desta pesquisa, uma vez que os dados apurados pelo TCU, referentes ao cumprimento da aplicação mínima pela União, não apresentam discrepâncias substanciais em relação aos da STN. Desta forma, elucida-se que os dados utilizados na análise deste estudo foram retirados exclusivamente dos demonstrativos contábeis apresentados pela STN, e não do TCU.

Com o intuito de dar embasamento aos temas tratados, esta pesquisa utilizou a pesquisa bibliográfica por meio de livros e artigos científicos para abordar, entre outros, os seguintes temas principais: educação no Governo Federal, limite constitucional e Despesa Pública.

A busca de fontes não obedeceu a uma técnica específica, sendo realizada por meio de acessos, recursos e orientações próprias. A pesquisa bibliográfica tem seus resultados principalmente no capítulo da Fundamentação Teórica.

Este trabalho utiliza a pesquisa documental mediante consulta de leis, normas e demonstrativos contábeis do Governo Federal com a finalidade de verificar se este ente público tem atendido aos limites de aplicação mínima constitucional em educação ao longo dos anos. Adiante, em seção específica, estão descritos os procedimentos da análise documental.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa emprega análises qualitativas e quantitativas. A análise quantitativa se caracteriza pela coleta e tabulação dos dados contábeis sobre a Receita Líquida de Impostos, as Despesas com Manutenção e Desenvolvimento da Educação e o Percentual de Aplicação em educação ao longo dos anos analisados. Logo após, ocorre a análise qualitativa, na qual verifica-se o comportamento, a evolução e a expressividade destes dados.

### 3.2 Instrumentos e procedimentos de pesquisa

Nesta seção são apresentados os instrumentos empregados e os procedimentos realizados para a obtenção, análise e interpretação dos dados desta pesquisa. Colauro e Beuren (2010, p. 128) afirmam que existem diversas formas de obter dados para dar subsídio a uma pesquisa.

Marconi e Lakatos (2007) alegam que o instrumento selecionado está diretamente ligado ao problema a ser estudado. Nesta pesquisa foi utilizada como instrumento a documentação, que forneceu dados para a análise de resultados e, conseqüentemente, respondeu à questão problema deste artigo, além de dar subsídios à fundamentação teórica.

Os dados utilizados são de fontes primárias e secundárias que podem ser chamadas também de pesquisa documental ou pesquisa bibliográfica respectivamente. As fontes primárias são aquelas que trabalham “com informações que não receberam tratamento analítico” e as fontes secundárias utilizam “contribuições já publicadas sobre o tema estudado” (COLAULO; BEUREN, 2010, p. 134-135).

Neste sentido, as fontes primárias utilizadas foram: a) pesquisa às normas aplicáveis aos temas tratados no capítulo de Fundamentação Teórica, em complemento às fontes



secundárias e b) dados provenientes de demonstrativos contábeis, visando à identificação do cumprimento de limites fiscais estabelecidos em lei e o comportamento destes dados ao longo dos anos tratados na análise do capítulo de Resultados da Pesquisa.

As fontes secundárias utilizadas foram: livros e artigos científicos que deram subsídios principalmente ao capítulo de Fundamentação Teórica. A busca de fontes bibliográficas foi realizada por meio de acessos, recursos e orientações próprias, não obedecendo a uma técnica específica.

Esta pesquisa é considerada uma ampliação do estudo de Garcia e Platt Neto (2010), que analisou a aplicação mínima constitucional na função educação no orçamento do Governo Federal entre os anos de 2003 e 2008.

A série histórica estudada no presente artigo foi ampliada para 2002 a 2012. Os dados originais foram ajustados pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) para 31/12/2012. A análise e apresentação dos dados foram organizadas de forma similar, com tabelas e gráficos que visam identificar se o limite constitucional foi ou não cumprido entre os anos analisados.

Com a finalidade de cumprir os objetivos desta pesquisa, os procedimentos adotados obedeceram a uma sequência estabelecida pelo pesquisador. A seguir estão descritos cinco passos na ordem em que foram realizados:

1º Passo: Revisão de literatura e análise de normas que regulam o limite de aplicação mínima constitucional em educação nos entes públicos, visando observar as exigências vigentes e determinar as aplicáveis ao Governo Federal.

2º Passo: Identificação dos demonstrativos contábeis e outras bases de dados que evidenciam a despesas com educação do Governo Federal entre os anos de 2002 e 2012.

3º Passo: Coleta, organização e ajuste monetário dos dados contábeis relativos às receitas líquidas provenientes de impostos, despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino e o percentual de aplicação em educação. O ajuste dos dados foi realizado com base no Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), visando minimizar distorções existentes causadas pela inflação. Os procedimentos específicos para a coleta, organização e ajuste monetário dos dados, encontram-se descritos na seção 4.1, do capítulo de Resultados.

4º Passo: Realização de cálculos para apurar e evidenciar o comportamento do percentual de aplicação mínima no ensino após os ajustes monetários, verificando se houve redução ou aumento ao longo dos anos da análise.

5º Passo: Exposição e considerações sobre os resultados, por meio de tabelas, gráficos e textos, apontando e comparando os valores atingidos nos anos da análise.

No capítulo a seguir apresenta-se o resultado da coleta, ajustes e análise de dados e no capítulo final são apresentadas sínteses e conclusões do artigo, verificando o atendimento ao objetivo da pesquisa realizada.

## 4 RESULTADOS DA PESQUISA

### 4.1 Organização e ajuste dos dados

A fim de minimizar distorções existentes causadas pela inflação sobre o poder aquisitivo da moeda, foi realizada uma atualização monetária dos dados coletados dos demonstrativos contábeis do Governo Federal do Brasil utilizados nesta pesquisa. Para tanto



se optou por utilizar o Índice Nacional de Preços do Consumidor Amplo (IPCA) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

O IPCA é considerado, segundo o Banco Central do Brasil (BACEN, 2014), o índice de preços oficial de inflação no Brasil, que é utilizado como forma de controlar o cumprimento das metas estabelecidas para a inflação. Este índice de preços abrange, como população-objetivo, as famílias residentes em regiões metropolitanas de Belém, Fortaleza, Recife, Salvador, Belo Horizonte, Rio de Janeiro, São Paulo, Curitiba, Vitória e Porto Alegre, Brasília, municípios de Goiânia e Campo Grande, com rendas mensais entre 1 (um) e 40 (quarenta) salários mínimos (IBGE, 2014).

A escolha deste índice para o ajuste monetário de dados deste artigo se deu, principalmente, pelo fato de o IPCA ser considerado o índice oficial de inflação da União, além de ser utilizado para acompanhar e verificar o desempenho de metas do Governo Federal.

Apresenta-se, na tabela a seguir, os dados referentes à aplicação mínima constitucional na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE) em valores originais e atualizados pelo IPCA.

**Tabela 1 – Apuração da aplicação mínima em MDE**

Valores em bilhões de reais, originais e atualizados pelo IPCA até 31/12/2012.

	Valores	2002	2003	2004	2005
(I) Receita Líquida de Impostos [1]	Originais	31,5	29,4	31,4	58,1
(II) Receita Líquida de Impostos [1]	Atualizados	58,9	49,7	49,0	84,8
(III) Despesas com MDE [2]	Originais	10,2	10,4	12,4	12,1
(IV) Despesas com MDE [2]	Atualizados	19,1	17,5	19,3	17,7
<b>(V) Percentual de Aplicação (III/I ou IV/II) [3]</b>	-	<b>32,38%</b>	<b>35,22%</b>	<b>39,44%</b>	<b>20,90%</b>
(VI) Fator de Correção para 31/12/2012 [4]	-	1,8734	1,6892	1,5577	1,4607
(VII) Inflação Acumulada até 31/12/2012 [4]	-	87,34%	68,92%	55,77%	46,07%

	Valores	2006	2007	2008	2009
(I) Receita Líquida de Impostos [1]	Originais	64,2	94,7	101,3	116,8
(II) Receita Líquida de Impostos [1]	Atualizados	89,8	127,6	129,8	142,4
(III) Despesas com MDE [2]	Originais	17,1	17,5	19,2	24,4
(IV) Despesas com MDE [2]	Atualizados	23,9	23,6	24,5	29,7
<b>(V) Percentual de Aplicação (III/I ou IV/II) [3]</b>	-	<b>26,64%</b>	<b>18,49%</b>	<b>18,90%</b>	<b>20,86%</b>
(VI) Fator de Correção para 31/12/2012 [4]	-	1,3990	1,3478	1,2815	1,2193
(VII) Inflação Acumulada até 31/12/2012 [4]	-	39,90%	34,78%	28,15%	21,93%

	Valores	2010	2011	2012	Variação [5]
(I) Receita Líquida de Impostos [1]	Originais	159,5	205,5	218,8	595%
(II) Receita Líquida de Impostos [1]	Atualizados	185,1	224,5	225,1	282%
(III) Despesas com MDE [2]	Originais	30,9	39,8	56,0	450%
(IV) Despesas com MDE [2]	Atualizados	35,9	43,5	57,6	202%
<b>(V) Percentual de Aplicação (III/I ou IV/II) [3]</b>	-	<b>19,39%</b>	<b>19,36%</b>	<b>25,61%</b>	-21%
(VI) Fator de Correção para 31/12/2012 [4]	-	1,1600	1,0923	1,0288	-
(VII) Inflação Acumulada até 31/12/2012 [4]	-	16,00%	9,23%	2,88%	-

Notas:

[1] Total da receita de impostos considerados para efeitos de apuração do limite, após ajustes metodológicos.

[2] Total das despesas com ações típicas de manutenção e desenvolvimento do ensino, após ajustes metodológicos e deduções.

[3] Os valores percentuais conferem entre o cálculo e o original até a 2ª casa decimal após a vírgula em todos os anos.

[4] Específico para ajustes de valores de receitas e de despesas, com o pressuposto de que as mesmas se realizam de forma distribuída durante o ano (ao invés de concentrada numa data). Fator utilizado para multiplicar os valores monetários originais referentes a cada um dos exercícios financeiros (anos). Permite conhecer o valor atualizado em moeda de poder aquisitivo ao final de 2012. Considerada a inflação acumulada até 31/12/2012 (inclusive a do exercício de 2012), a partir de cada ano indicado.

[5] Variação percentual acumulada entre todos os anos, considerada como a diferença entre o ano final e o inicial, em comparação com o patamar inicial.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de dados de receitas e despesas do RREO da União (STN, 2002 a 2012) e apurações da inflação conforme o IPCA (IBGE, 2002 a 2012).



O Governo Federal adotou os seguintes percentuais de aplicação em educação: 32,38% em 2002, 35,22% em 2003, 39,44% em 2004, 20,90% em 2005, 26,64% em 2006, 18,49% em 2007, 18,90% em 2008, 20,86% em 2009, 19,39% em 2010, 19,36% em 2011 e 25,61% em 2012. Resultando numa aplicação percentual média de 25,19%.

Observa-se que a Receita Líquida de Impostos, em seus valores originais, teve um aumento de 595% entre os anos de 2002 e 2012. Após a atualização dos valores, verifica-se que a variação foi de 282% no mesmo período. Em relação às Despesas com MDE, observa-se que houve um crescimento entre os anos analisados de 450% com valores originais, e um crescimento de 202% quando os valores estão ajustados.

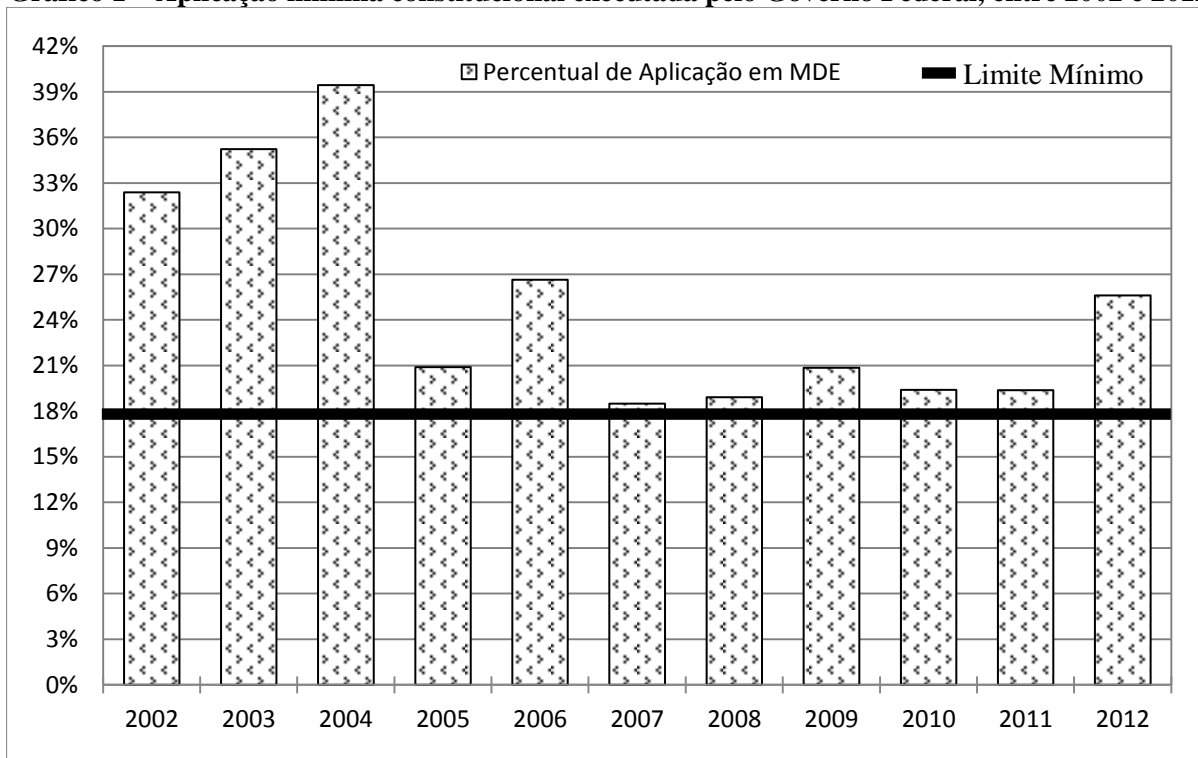
Analisando os valores atualizados pela inflação, percebe-se que a Receita Líquida de Impostos teve um aumento de R\$ 166,2 bilhões, equivalente a 282%, enquanto que as Despesas com MDE cresceram R\$ 38,5 bilhões, ou 202%, entre os anos de 2002 e 2012. Deste modo, constata-se que o acréscimo da Receita Líquida de Impostos, ao longo dos anos, foi 80 pontos percentuais maior que as Despesas com MDE.

Por meio da Tabela 1 é possível constatar que a União vem aumentando a arrecadação de recursos referentes à receita de impostos, todavia as Despesas com MDE não acompanharam o crescimento da Receita Líquida de Impostos ao longo dos anos analisados, resultando assim, numa variação negativa de 21%, de 2002 a 2012, no percentual de aplicação. No entanto, os percentuais apresentaram um mínimo de 18,49% em 2007 e máximo de 39,44% em 2004.

#### 4.2 Análise da aplicação mínima constitucional

A seguir é apresentado o Gráfico 1 que demonstra a execução da aplicação mínima constitucional pelo Governo Federal entre os anos de 2002 e 2012.

**Gráfico 1 – Aplicação mínima constitucional executada pelo Governo Federal, entre 2002 e 2012**



Fonte: Elaborado pelos autores a partir de dados de receitas e despesas do RREO da União (STN, 2002 a 2012) e apurações da inflação conforme o IPCA (IBGE, 2002 a 2012).





O Gráfico 1 permite observar que houve o cumprimento da exigência constitucional, tendo em vista que foram aplicados mais de 18% da receita de impostos na educação, em todos os anos da análise. Porém, percebe-se que ocorreram algumas reduções expressivas na porcentagem de aplicação entre os anos de 2004 e 2005 e entre 2006 e 2007. Analisando conjuntamente a Tabela 1, percebe-se que estas reduções decorrem de um crescimento da Receita Líquida de Impostos que a Despesa com MDE não acompanhou.

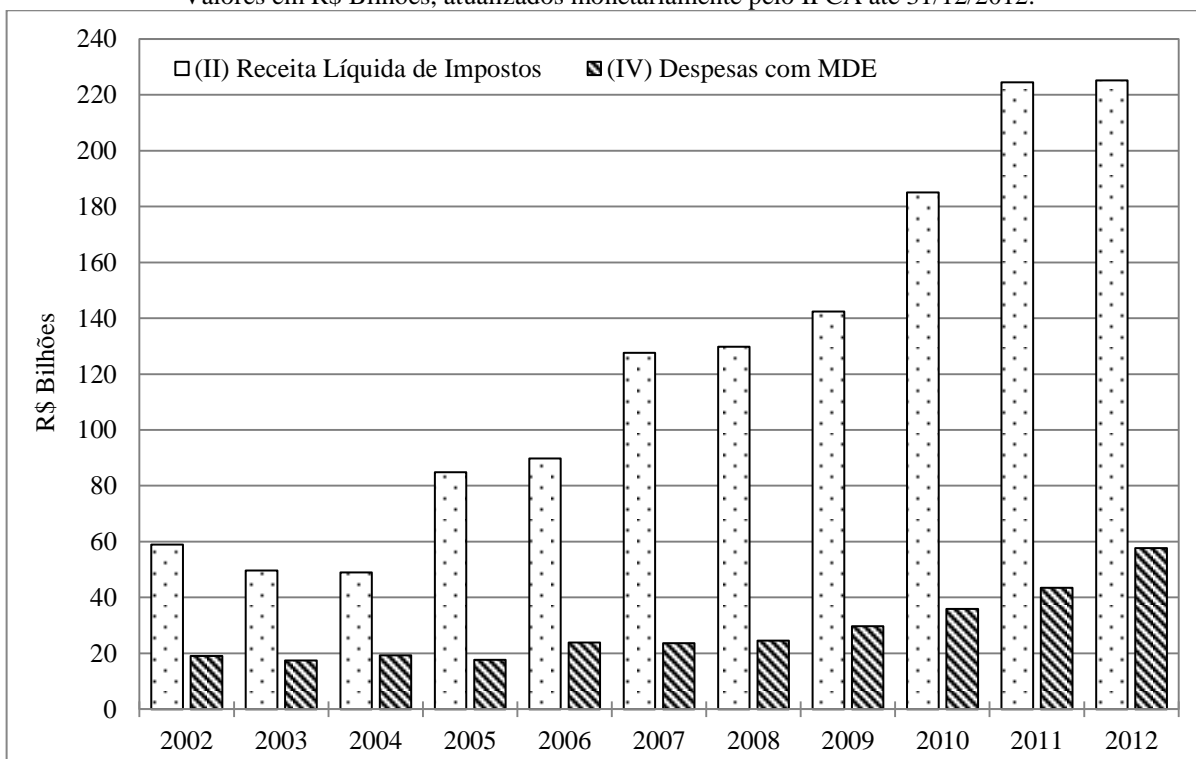
A partir deste gráfico, verifica-se também que os primeiros anos analisados obtiveram os maiores percentuais de aplicação: 2004 com 39,44%, 2003 com 35,22% e 2002 com 32,38%. Esta análise permite constatar que, apesar de no ano de 2012 ter ocorrido um crescimento da aplicação em relação aos anos de 2007 à 2011, ao longo dos anos a União vem reduzindo a aplicação em Despesas com MDE.

Os dados apresentados nesta análise foram retirados de demonstrativos da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Porém, o Tribunal de Contas da União (TCU), ao fiscalizar estes demonstrativos de 2002 a 2012, encontrou, em alguns anos, percentuais de aplicação diferentes dos apresentados pela STN. Ainda assim, entende-se que esta diferença, não interferiu substancialmente nos resultados desta pesquisa, pois os dados do TCU também confirmam que o Governo Federal aplicou em educação, em todos esses anos, mais do que a exigência mínima constitucional.

O Gráfico 2 a seguir, apresenta a Evolução da Receita Líquida de impostos e das Despesas com MDE executadas pelo Governo Federal, entre 2002 e 2012.

**Gráfico 2 – Evolução da Receita Líquida de impostos e das Despesas com MDE executadas pelo Governo Federal, entre 2002 e 2012**

Valores em R\$ Bilhões, atualizados monetariamente pelo IPCA até 31/12/2012.



Fonte: Elaborado pelos autores a partir de dados de receitas e despesas do RREO da União (STN, 2002 a 2012) e apurações da inflação conforme o IPCA (IBGE, 2002 a 2012).

A partir do Gráfico 2, e com o auxílio da Tabela 1, é possível verificar que as receitas de impostos obtiveram um crescimento de R\$ 166,2 bilhões, enquanto que as despesas com educação cresceram R\$ 38,5 bilhões de 2002 a 2012. No decorrer dos anos da análise, a conta



Receita Líquida de Impostos obteve seu maior aumento de valor entre os anos de 2009 e 2010, crescendo R\$ 42,7 bilhões, enquanto que a conta Despesas com MDE teve seu maior crescimento em valor, entre os anos de 2011 e 2012, na importância de R\$ 14,1 bilhões.

O Gráfico 2 demonstra um forte crescimento da Receita Líquida de Impostos obtida pelo Governo Federal, enquanto que o crescimento das Despesas com MDE não acompanhou, na mesma proporção, o bom resultado. Isto confirma mais uma vez que, ao longo dos anos, a União vem reduzindo o percentual aplicado das receitas com impostos em educação, muito embora esteja cumprindo o limite constitucional.

## 5 CONCLUSÕES

Considera-se que foi atingido o objetivo da pesquisa de “verificar como a União tem atendido os percentuais relativos aos limites de aplicação mínima constitucional para a educação entre 2002 e 2012”, pois foram realizadas averiguações e considerações a respeito dos percentuais do limite constitucional na função educação, em todos os anos analisados.

A Constituição Federal determina uma porcentagem, definida como aplicação mínima anual, da receita resultante de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino. Na análise realizada, pode-se observar que o Governo Federal cumpriu com os 18% de aplicação mínima da receita de impostos em educação em todo o período analisado. Portanto, diante da pergunta formulada na introdução do presente artigo, constata-se que o Governo Federal tem respeitado os limites de aplicação mínima constitucional em educação entre os anos de 2002 e 2012.

Levando em consideração os valores ajustados monetariamente pelo Índice Nacional de Preços do Consumidor Amplo (IPCA), percebe-se que a Receita Líquida de Impostos obteve um aumento de 282% entre 2002 e 2012, enquanto que às Despesas com MDE cresceram 202% na mesma série histórica. Deste modo, a União não elevou as Despesas com MDE na mesma proporção do crescimento das Receitas com Impostos ao longo dos anos analisados. Com isso, houve uma redução de 21% no índice de aplicação em MDE entre 2002 e 2012. No entanto, os percentuais apresentaram variações, alcançando um mínimo de 18,49% em 2007 e um máximo de 39,44% em 2004.

Os demonstrativos contábeis necessários para esta pesquisa foram obtidos com êxito no sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Porém, a veracidade ideológica dos dados e informações evidenciados nestes demonstrativos contábeis foi presumida, pois não foi analisada a metodologia e a forma de apuração das variáveis constantes nos demonstrativos. Neste sentido, não é possível constatar a confiabilidade dos dados coletados, já que os valores e as classificações relatadas não foram checados para garantir que estejam corretos.

O Tribunal de Contas da União (TCU) apresenta dados diferentes dos da STN, em relação ao percentual aplicado no ensino em alguns dos anos da análise. Todavia, constatou-se que esta diferença não interferiu nas conclusões sobre o cumprimento da aplicação mínima em educação, em todos os anos da análise.

Sendo assim, para pesquisas futuras, sugere-se ampliar a série histórica desde que entrou em vigor o limite de aplicação mínima em educação. Associado a isto, é sugerido aprofundar o estudo na metodologia utilizada para a apuração do limite constitucional, inclusive com divergências percebidas pela corte de contas competente.



## REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BACEN – Banco Central do Brasil. **Índices de Preços**. Glossário. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/glossario.asp?Definicao=1017&idioma=P&idpai=GLOSSARIO>>. Acesso em: 11 fev. 2014.

BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988**. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 01 jul. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 13 set. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 5.172**, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 11 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 9.394**, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9394.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm)>. Acesso em: 30 out. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n.º 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 11 nov. 2013.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei n.º 8035/2010**. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=C538125589A8CCEDA3273241D995C626.node1?codteor=831421&filename=PL+8035/2010](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=C538125589A8CCEDA3273241D995C626.node1?codteor=831421&filename=PL+8035/2010)>. Acesso em: 24 fev. 2014.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010. Cap. 5. p. 117-144.

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público**. Rio de Janeiro: ed. do autor, 1988 – Versão Eletrônica 2009 - Disponível em: <[https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0CC8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.flaviodacruz.cse.ufsc.br%2FConteudo%2Fcmps\\_p\\_definitivo\\_1\\_2mar2009.doc&ei=9RmNUt6zNfSl4APVyIGYAw&usg=AFQjCNHiVkU0vPVbk9aLvqe5ktXvawX05Q&sig2=Hojlcijl7I1HQ8ro3ck\\_oA&bvm=bv.56643336,d.dmg](https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0CC8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.flaviodacruz.cse.ufsc.br%2FConteudo%2Fcmps_p_definitivo_1_2mar2009.doc&ei=9RmNUt6zNfSl4APVyIGYAw&usg=AFQjCNHiVkU0vPVbk9aLvqe5ktXvawX05Q&sig2=Hojlcijl7I1HQ8ro3ck_oA&bvm=bv.56643336,d.dmg)>. Acesso em: 11 nov. 2013.

GARCIA, Lidiane Rodrigues; PLATT NETO, Orion Augusto. Artigo: **Observação da aplicação mínima constitucional na função educação no orçamento do Governo Federal do Brasil entre os anos de 2003 e 2008**. Disponível em: <<http://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/97023/OBSERVAÇÃO%20DA%20APLICAÇÃO%20MÍNIMA%20CON>>.



STITUCIONAL%20NA%20FUNÇÃO%20EDUC.pdf?sequence=1>. Acesso em: 13 abr. 2013.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GF – Governo Federal. **Demonstrativos das receitas e despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE)**. Anexo X dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária referentes aos 6ºs bimestres dos anos de 2002 a 2012. Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/relatorio\\_resumido.asp](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/relatorio_resumido.asp)>. Acesso em: 01 jul. 2013.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA e Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC**. Disponível em: <[http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc\\_ipca/defaultinpc.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc_ipca/defaultinpc.shtm)>. Acesso em: 11 fev. 2014.

KOHAMA, Heilio. **Balancos públicos: teoria e prática**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MEC – Ministério da educação. **Plano Nacional de Educação – PNE**. Disponível em: <[http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com\\_content&id=16478&Itemid=1107](http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&id=16478&Itemid=1107)>. Acesso em: 24 fev. 2014.

MOG – Ministério do orçamento e Gestão. **Portaria n.º 42**, de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em: 24 Jan. 2013.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010. Cap. 3. p. 76-97.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)**. Parte V do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Aprovado pela Portaria STN n.º 437/2012. Ministério da Fazenda. 5. ed. Disponível em: <[https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte\\_V\\_-\\_DCASP.pdf](https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_V_-_DCASP.pdf)>. Acesso em: 10 set. 2013.

\_\_\_\_\_. **Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF)**. Aprovado pela Portaria STN n.º 637/2012. Ministério da Fazenda. 5. ed. Disponível em: <[https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Responsabilidade\\_Fiscal/Contabilidade\\_Publica/arquivos/MDF\\_5\\_edio.pdf](https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Responsabilidade_Fiscal/Contabilidade_Publica/arquivos/MDF_5_edio.pdf)> Acesso em: 13 nov. 2013.

STN/SOF – Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria do Orçamento Federal. **Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO)**. Parte I do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF n.º 02/2012. Ministério da Fazenda. 5. ed. Disponível em: <[https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte\\_I\\_-\\_PCO.pdf](https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_I_-_PCO.pdf)>. Acesso em: 13 jul. 2013.